

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 5 / 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 «Бухгалтерский учет» Финансового университета
И.Ф. Ветрова, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета
Г.В. Глазкова, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль», заместитель заведующего кафедрой «РwC» Финансового университета
Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С» Финансового университета
О.Е. Качкова, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» Финансового университета
Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, декан факультета «Учет и аудит» Финансового университета
Т.А. Костюк, старший менеджер компании «Эрнст энд Янг» по обучению и развитию персонала, заведующая кафедрой «Эрнст энд Янг» Финансового университета
В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Статистика» Финансового университета
Е.Л. Шуремов, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «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

№ 5 / 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 Accounting, Financial University
I.F. Vetrova, Doctor of Economics, Professor, Head, Department Audit and Control, Financial University
V.G. Getman, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Financial University
G.V. Glazkova, PhD (Economics), Associate Professor, Department of 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
О. А. Утенина

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

Верстка
Н. А. Гурская

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

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

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

Адрес редакции:
123995, ГСП-5, Москва,
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:
30.09.2015
Формат 60 × 84 1/8
Заказ № 722 от 30.09.2015
Отпечатано
в ООП Издательства
Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

Д.А. Панков, Л.С. Маханько
Определение монетарной теории учета и анализа 6

Т.Б. Кувалдина, Д.Р. Лапин
Учетно-аналитическая система экономического субъекта: настоящее и будущее 16

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

А.Н. Цветков, Е.Ю. Плешакова
Анализ патологий менеджмента на стадиях жизненного цикла организации 27

Е.В. Незашев
Проблемы логического обоснования классификации финансовых ситуаций по степени финансовой устойчивости компании 38

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

О.А. Бородин
Экспресс-методика оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в процессе составления МСФО-отчетности методом капитализации доходов 45

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

И.В. Сафонова
Актуальные вопросы совершенствования учетного инструментария субъектов малого и среднего предпринимательства в современных экономических реалиях 55

Н.С. Нечеухина, О.В. Мустафина
Особенности формирования и финансового управления текущими издержками обращения бизнес-структур розничной торговли 65

СТАТИСТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

В.Н. Салин, М.В. Вахрамеева, Е.А. Антропова
Применение статистических методов для изучения нематериальных активов в телевизионных компаниях 73

М.В. Вахрамеева, З.В. Чуприкова
Статистическая оценка эффективности проведения внутреннего аудита 81

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

А.М. Петров, М.П. Лымарь
Влияние философско-культурных факторов на развитие бухгалтерского учета в Китае 87

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Т.П. Воронченко
Организационно-правовые и информационно-методические аспекты развития финансового контроля 97

А.О. Таровых
Формирование учетно-аналитической информации о доходах и расходах в условиях длительного производственного цикла . . . 104

AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS*Dmitri A. Pankov, Ludmila S. Makhanko***Definition of Accounting and Analysis Monetary Theory 6***Tatyana B. Kuvaldina, Dmitry R. Lapin***Accounting and Analytical System of the Economic Subject: the Present and the Future 16****THEORY OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYTICAL PROCESSES***Alexey N. Tsvetkov, Elena Yu. Pleshakova***Analysis of the Management Pathologies during the Life Cycle of an Organization 27***Evgeny V. Negashev***Problems of Rationale of Financial Situations Classification according to the Degree of Financial Stability of the Company 38****TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES***Oleg A. Borodin***Express-method of Investment Property Fair Value Measurement in the Course of Preparing IFRS Statements by Direct Capitalizing Procedures 45****PRACTICE ANALYSIS***Irina V. Safonova***Acute Issues on How to Improve Accounting Tools in the Modern Economic Culture-Bound Items for Small and Medium Enterprises 55***Nadezhda S. Necheukhina, Olga V. Mustafina***Peculiarities of Formation and Financial Management of Retail Business Structures Operating Expenses 65****STATISTICAL STUDY***Victor N. Salin, Marina V. Vakhrameeva, Ekaterina A. Antropova***The Implementation of Statistical Techniques for the Analysis of Intangible Assets in Television Broadcasters 73***Marina V. Vakhrameeva, Zinaida V. Chuprikova***Statistical Evaluation of the Internal Audit Effectiveness 81****INTERNATIONAL PRACTICE***Alexander M. Petrov, Marina P. Lymar***Influence of Philosophical and Cultural Factors on Development of Accounting in China 87****YOUTH FORUM***Trofim P. Voronchenko***Legal and Methodological Aspects of the Development of Financial Control 97***Anastasiya O. Tarovykh***The Formation of Accounting and Analytical Information about Income and Spending in Companies with the Long Production Cycle 104**

УДК 657

Определение монетарной теории учета и анализа

ПАНКОВ ДМИТРИЙ АЛЕКСЕЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь
E-mail: dapankov@mail.ru

МАХАНЬКО ЛЮДМИЛА СЕРГЕЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь
E-mail: lu_vos@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются предпосылки возникновения и дается общее определение монетарной теории учета и анализа деятельности организации. Приводится краткая характеристика фактического состояния учетно-аналитического обеспечения управления процессами формирования, движения и распределения денежных потоков, а также оценки степени обеспеченности организации денежными средствами. Предлагаются направления его совершенствования в части исключения фрагментарности существующих методик, формирования комплексного подхода с использованием отчетных форм и аналитических процедур оценки кругооборота денежных средств в единстве и неразрывности всех хозяйственных процессов, а также обеспеченности декларируемого финансового результата реальными денежными ресурсами.

В статье на примере показано, что система традиционных показателей оценки платежеспособности организации не всегда позволяет получить обоснованный результат о ее фактическом финансовом состоянии, так как статична и не учитывает динамики движения финансовых ресурсов. В рамках разработанной монетарной теории учета и анализа авторами предлагается иной подход к оценке платежеспособности и в целом финансового положения организации посредством распределения реальных финансовых потоков по группам потенциальных собственников (поставщики, работники, кредиторы, собственники организации, бюджет). Реализовать данную задачу предлагается в специальных разработочных таблицах матричной формы, которые по своей сути являются развитием традиционной шахматной оборотной ведомости. В результате применения предлагаемой методики формируется динамическая модель кругооборота финансовых ресурсов исследуемой организации.

Ключевые слова: монетарная политика, бухгалтерский учет, анализ, финансы, денежные потоки, финансовые ресурсы, платежеспособность, финансовая отчетность.

Definition of Accounting and Analysis Monetary Theory

DMITRI A. PANKOV,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Sectors of the National Economy of the Belarus State Economic University, Minsk, Belarus
E-mail: dapankov@mail.ru

LUDMILA S. MAKHANKO,

PhD, Assistant Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Commerce of the Belarus State Economic University, Minsk, Belarus
E-mail: lu_vos@mail.ru

ABSTRACT

The article defines of the monetary theory of accounting and analysis of the organization and its background. It also provides a brief description of the actual state of accounting and analytical support of managing the processes of formation, movement and distribution of cash flows, as well as the assessment of the cash provision of the organization. The authors propose certain ways of its improvement by eliminating the fragmentation of existing techniques, through formation of an integrated approach using the reporting forms and analytical procedures for assessing the circulation of money in all business processes, and of providing financial resources to achieve the financial results declared.

The article exemplifies that the system of traditional indicators to assess the solvency of the organization does not always give a reasonable view of its actual financial condition, as the system is static and does not takes into consideration the dynamics of the movement of financial resources. Within the proposed monetary theory of accounting and analysis the authors suggest a different approach to assessing the solvency and general financial position of the company by the distribution of real financial flows among the groups of potential owners (suppliers, employees, creditors, owners of the organization, the budget). To do this special tables of matrix form which are the development of traditional trial balance forms are offered. As a result of the proposed methodology a dynamic model of the circulation of financial resources in the organization is generated.

Keywords: *monetary policy, accounting, analysis, finance, cash flows, financial resources, solvency, financial statements.*

Введение

Основным и необходимым условием устойчивого развития и стабильного функционирования организации является ее платежеспособность. В настоящей статье предлагается рассмотреть некоторые положения разработанной авторами монетарной теории учета и анализа, в рамках которой сформирован методический инструментарий анализа кругооборота монетарных активов и обеспеченности основных показателей деятельности организации финансовыми ресурсами.

Основная часть

Развитие любой науки предполагает совершенствование уже имеющихся представлений об окружающей реальности, а также на основе сбора, систематизации, критического анализа дополнительных фактов формулировку совершенно новых знаний в исследуемой области. Однако данный процесс нельзя назвать прямолинейным и односторонне направленным. Как отмечал Я.В. Соколов, в развитии знаний «нет непосредственной преемственности. Одни процессы развиваются кумулятивно, другие обрываются и теряются во времени, что-то возникает вновь, как бы на пустом месте» [1]. Подобная тенденция однозначно просматривается в становлении бухгалтерской науки. Простейшим примером является воспроизведение в учетной системе информации о таком объекте наблюдения, как денежные средства. Именно деньги лежали в основе простой бухгалтерии, а также явились предпосылкой возникновения двойной бухгалтерии [2]. В Средневековье деньги

наравне с товарными ценностями представляли собой важнейший объект учета. Их поступление и выбытие неизменно отражалось в торговых книгах, а впоследствии возник особый регистрационный журнал, называемый «Книгой входящих и исходящих денег» [3]. В настоящее время, несмотря на то, что для учета денежных средств предназначено достаточно большое количество счетов (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути»¹), а также имеется специальная отчетная форма «Отчет о движении денежных средств», можно констатировать, что денежные средства не являются центральным объектом ни учета, ни анализа. Общепринятый принцип начисления не увязывает движения денежных средств с такими важнейшими фактами хозяйственной жизни, как реализация, определение финансового результата, распределение прибыли. Это относится и к отчету о движении денежных средств, основополагающие правила составления которого определены в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Отчет предполагает в качестве классификационного признака денежных потоков их распределение по видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой, что должно позволить пользователям оценить воздействие перечисленных видов дея-

¹ Здесь и далее нумерация и наименование счетов бухгалтерского учета, а также формы бухгалтерской отчетности приведены в соответствии с законодательством Республики Беларусь. — Прим. редакции.

тельности на финансовое положение организации, а также размер ее денежных средств и эквивалентов денежных средств. Данная информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между названными видами деятельности. В то же время подобный формат отчета не позволяет оценить движение денежных средств по стадиям кругооборота капитала. Ведь все виды деятельности (операционная, инвестиционная и финансовая) в конечном счете представляют единый замкнутый круг движения и перераспределения средств.

В МСФО введено также такое понятие, как «монетарные активы». Его определение дано в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», в соответствии с которым под монетарными активами понимаются имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств. Фактически монетарные активы представляют собой денежные средства и дебиторскую задолженность, которая должна быть погашена денежными средствами. В МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» приводится определение уже монетарных статей, которые включают как активы, так и обязательства. По мнению авторов, монетарные обязательства могут быть разделены на две группы: монетарные обязательства, которые являются таковыми в соответствии с заключенными хозяйственными договорами, и монетарные обязательства, которые по своей экономической природе должны быть погашены только денежными средствами. Последняя группа более интересна с позиции анализа, так как обязательства первой группы в случае изменений условий договоров могут быть погашены не только в денежной форме, но, например, на основании зачета встречных требований и т.д. Для прекращения обязательств первой группы в условиях нормально функционирующей экономики государства и отдельной организации необходимо изыскивать только денежные средства. К таким обязательствам относятся задолженность перед бюджетом, перед работниками по заработной плате, а также перед финансовыми организациями. Фактически наличие, состояние и соотношение монетарных статей баланса есть отражение внутренних финансовых процессов организации, что в некоторой степени можно оценить посредством применения всем известных методик оценки платежеспособности и ликвидности, дебиторской и кредиторской задолженности, а в отдельных

случаях и денежных потоков. При этом подобный анализ рассматривается в качестве самостоятельных разделов, не связанных непосредственно ни друг с другом, ни с традиционным анализом эффективности, прибыльности, рентабельности. Эти два направления анализа существуют независимо друг от друга, параллельно друг другу. В результате чего данные анализа получают фрагментарными, не восполняющими друг друга, нередко трудно сопоставимыми и не увязываемыми в единую комплексную модель финансово-хозяйственной деятельности. Авторами настоящей статьи предлагается общая концепция и соответствующая ей методология комплексного анализа показателей эффективности хозяйственной деятельности организации в непосредственной увязке с ее финансовым обеспечением, что позволит создать единую модель оборота капитала организации. Причем данная модель будет включать в себя как элементы учетного моделирования, так и аналитический инструментарий его оценки. Модель является комплексной и предлагается авторами как монетарная модель учета и анализа.

Следует отметить, что в современной экономической науке термины «монетаризм», «монетарная теория» соотносятся в основном с макроэкономикой. Например, в Новой экономической энциклопедии отмечается, что «термин «монетаризм» относится к разделу макроэкономики» [4, с. 377]. В Большой экономической энциклопедии монетаризм определяется как «одно из основных течений современного неоконсерватизма» [5, с. 388], отличительной чертой которого является то, что «главные проблемы современного рыночного хозяйства монетаристы анализируют через призму денежного обращения» [5, с. 388]. В Современном экономическом словаре сказано, что «монетаризм — экономическая теория и практическая концепция управления государством» [6, с. 243]. Вместе с тем термин *monetary policy* в переводе с английского означает «денежная политика». А денежная политика является не только важнейшим элементом экономической политики государства, но и каждой конкретной организации, что, по мнению авторов, позволяет применять этот термин и на микроуровне.

Раскрывая теоретические основы предлагаемой монетарной учетно-аналитической модели, отметим, что учет и анализ рассматриваются в ней в своем диалектическом единстве, взаимосвязи и взаимообусловленности. Здесь необходимо

проследить основные этапы развития комплекса дисциплин «учет — анализ». Хозяйственный учет существовал уже до нашей эры. Первоначально это была простая регистрация инвентаря, затем — фиксация приходно-расходных операций и, наконец, — появление двойной записи. Анализ возник сравнительно недавно. Его стали выделять из общей учетной системы при рассмотрении такого направления учета, как балансоведение. Как составную органическую часть бухгалтерии в конце XIX в. анализ описал швейцарский ученый И.Ф. Шер. Аналогично в трудах по балансоведению основные элементы финансового анализа рассматривали такие известные ученые, как А.П. Рудановский, Я.М. Гальперин [7], Н.А. Кипарисов [8]. Идеи анализа баланса последовательно изложены в трудах Н.Р. Вейцмана [9]. Общую идею того времени о соотношении учета и анализа высказал П.Н. Худяков, который отмечал, что анализ — это более высокий этап учета, это философия счетоводства [10].

Однако по мере развития анализа как самостоятельной отрасли научного знания с определением объекта, предмета, цели и задач область его исследования значительно расширилась. В основных на сегодняшнее время учебниках по анализу раскрываются вопросы, информационной базой которых является внеучетная информация. Вместе с тем сам учет стал выходить за рамки традиционной бухгалтерии. Уже в конце XX в. счет стал рассматриваться как самостоятельная информационная система, как накопитель информации, которая необходима для формирования новых информационных показателей [11, с. 47]. А сущностной основой модели учета, которая начала формироваться в конце XX — начале XXI в., некоторые исследователи определяют «направленность на формирование единого

информационного пространства экономического субъекта» [12]. В этом смысле можно опять констатировать некоторое сближение учета и анализа. При изучении монетарной политики хозяйствующего субъекта авторы, как отмечалось выше, рассматривают учетно-аналитический блок в едином комплексе. Учет формирует информационное поле для применения аналитических процедур и формулировки определенных выводов. Продемонстрируем это на следующем примере. Данные примера условны. Для простоты расчетов в нем отражаются не все налоги. Однако имеющейся информации достаточно для иллюстрации изложенного выше материала.

Пример

Начиная функционировать, Общество с дополнительной ответственностью (ОДО) «Экспедиция» (Республика Беларусь), занимающееся оптовой торговлей, имело вступительный баланс, приведенный в *табл. 1*.

За истекший отчетный период в организации имели место хозяйственные операции, представленные в *табл. 2*.

По результатам отчетного периода, в котором имели место описанные хозяйственные операции, баланс ОДО «Экспедиция» примет вид, представленный в *табл. 3*.

Рассчитанные в соответствии с действующей методикой (постановление Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 27.12.2011 № 140/206 «Об утверждении Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования») показатели оценки финансовой устойчивости ОДО

Таблица 1

Вступительный баланс ОДО «Экспедиция»*

Активы	Сумма, тыс. р.**	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. р.
Основные средства	7 500	Уставной капитал	8 000
Денежные средства и их эквиваленты	500	Долгосрочные обязательства	0
		Краткосрочные обязательства	0
Итого	8 000	Итого	8 000

* Все данные, приводимые в примере, условные.

** Здесь и далее для краткости белорусский рубль обозначен как «р.».

Таблица 2

Хозяйственные операции ОДО «Экспедиция»

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. р.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1. В организацию поступил товар: – от поставщика А: стоимость товара налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам (далее – НДС) – от поставщика Б: стоимость товара НДС	7 000 1 400 8 000 1 600	41 18 41 18	60 60 60 60
2. Начислена заработная плата работников	800	44	70
3. От суммы начисленной заработной платы работников произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее – ФСЗН): – относимые на расходы – удерживаемые из заработной платы работников	272 8	44 70	69 69
4. Начислен подоходный налог	104	70	68
5. Начислена задолженность за оказанные услуги	5	44	76
6. Начислена амортизация основных средств	400	44	02
7. Начислена задолженность покупателей за отгруженный товар: – покупатель В: стоимость товара (6 500 тыс. р.) + НДС (1 300 тыс. р.) – покупатель Г: стоимость товара (11 700 тыс. р.) + НДС (2 340 тыс. р.)	7 800 14 040	62 62	90.1 90.1
8. Списывается покупная стоимость реализованных товаров: – покупатель В – покупатель Г	5 000 9 000	90.4 90.4	41 41
9. Начислена задолженность бюджету по НДС	3 640	90.2	68
10. Списываются расходы на реализацию	1 477	90.6	44
11. Отражается финансовый результат от реализации товаров	2 723	90.11	99
12. На расчетный счет зачислены денежные средства, полученные от покупателя Г за реализованный товар	14 040	51	62
13. Начислена задолженность бюджету по налогу на прибыль	490	99	68
14. Принимается к зачету НДС	3 000	68	18
15. На расчетный счет зачислены денежные средства, полученные в порядке банковского кредитования	3 500	51	66
16. С расчетного счета перечислены денежные средства в счет погашения кредиторской задолженности перед поставщиками	18 000	60	51
17. По окончании отчетного года сумма прибыли списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	2 233	99	84

«Экспедиция» будут иметь значения, приведенные в табл. 4.

Значения всех перечисленных в табл. 4 коэффициентов, за исключением коэффициента абсолютной ликвидности, свидетельствуют об

устойчивом финансовом положении исследуемой организации.

Проведем анализ финансового положения с использованием инструментария монетарной модели анализа. Для этого необходимо распределить

Таблица 3

Заключительный баланс ОДО «Экспедиция»

Активы	Сумма, тыс. р.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. р.
Основные средства	7 100	Уставной капитал	8 000
Товары	1 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2 233
Краткосрочная дебиторская задолженность	7 800	Краткосрочные кредиты и займы	3 500
Денежные средства и их эквиваленты	40	Краткосрочная кредиторская задолженность:	2 207
		– поставщикам	0
		– по налогам и сборам	1 234
		– по социальному страхованию и обеспечению	280
		– по оплате труда	688
		– прочим кредиторам	5
Итого	15 940	Итого	15 940

Таблица 4

Анализ финансовой устойчивости ОДО «Экспедиция»

Показатель	Фактическое значение
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,01
Коэффициент текущей ликвидности	1,55
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,35
Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами	0,36
Коэффициент капитализации	0,56
Коэффициент финансовой независимости	0,64

финансовые потоки организации по стадиям кругооборота и собственникам. Реализовать данную задачу предлагается в специальных разработочных таблицах матричной формы. Эти таблицы по своей сути являются развитием традиционной шахматной оборотной ведомости. В момент записи в такой ведомости операции по дебету счета 51 «Расчетные счета» соответствующая графа таблицы разворачивается (что легко реализуется при применении современных информационных технологий, но может реализоваться и в ручном режиме) и представляет распределение поступивших денежных средств по потенциальным собственникам. В рассматриваемом примере запись операции 12 табл. 2 будет иметь распределение, приведенное в табл. 5.

Распределение поступившей выручки между собственниками финансовых ресурсов осуществ-

ляется пропорционально составляющим начисленной выручки от реализации (табл. 6). Распределение денежных средств в части расходов на реализацию осуществляется пропорционально суммам начисленных расходов (табл. 7).

Следует принять во внимание, что не вся сумма начисленных расходов на оплату труда является задолженностью перед работниками. Она распределяется на задолженность бюджету (подходный налог) и задолженность ФСЗН. Соответственно реальная задолженность по оплате труда составит 442 тыс. р., задолженность бюджету по подоходному налогу — 67 тыс. р. (514 x 13%), задолженность ФСЗН — 5 тыс. р. (514 x 1%).

Также следует иметь в виду, что вследствие действующего в Республике Беларусь зачетного принципа уплаты НДС в выручке включает два составных элемента: НДС, оплачиваемый

поставщикам, и НДС, представляющий фактическую задолженность бюджету. Соответственно задолженность перед поставщиком будет составлять не 9 000 тыс. р., а 10 800 тыс. р. Задолженность бюджету по НДС составит 540 тыс. р. (2 340–1 800).

Таблица 5

Анализ распределения финансовых потоков по их собственникам

Источник поступления денежных средств	Потенциальный собственник денежных средств							Итого
	Поставщики (счет 60)	Банк (счет 66)	Бюджет (счет 68)	ФСЗН (счет 69)	Работники (счет 70)	Прочие кредиторы (счет 76)	Собственные источники финансирования (счета 84, 02)	
Реализация товаров	10 800	0	922	180	442	4	1 692	14 040
Прочие источники поступления денежных средств	–	–	–	–	–	–	–	–
Итого	10 800	0	922	180	442	4	1 692	14 040

Таблица 6

Распределение выручки от реализации

Показатель	Фактическое значение, тыс. р.	Структура, %	Фактическое значение в пересчете на обеспеченную денежными средствами выручку, тыс. р.
Выручка	21 840	100,00	14 040
НДС	3 640	16,67	2 340
Себестоимость реализации	14 000	64,10	9 000
Расходы на реализацию	1 477	6,76	950
Налог на прибыль	490	2,24	315
Чистая прибыль	2 233	10,23	1 435

Таблица 7

Распределение расходов на реализацию

Показатель	Фактическое значение, тыс. р.	Структура, %	Фактическое значение в пересчете на обеспеченные денежными средствами расходы, тыс. р.
Расходы на реализацию	1 477	100,00	950
Оплата труда	800	54,16	514
ФСЗН	272	18,42	175
Прочие расходы	5	0,34	4
Амортизация основных средств	400	27,08	257

После составления расчетных *табл. 5, 6 и 7* необходимо составить обобщающую таблицу, в которой группируются следующие данные:

- о фактической задолженности контрагентам организации;
- сведения о поступившем денежном обеспечении фактической задолженности контрагентам организации;
- о суммах фактически погашенной задолженности (*табл. 8*).

В заключение анализа строится итоговая таблица, которая представляет собой матричную модель перераспределения финансовых ресурсов между их собственниками, а также распределения финансовых ресурсов по стадиям производственного цикла (*табл. 9*). В столбцах таблицы отражаются направления распределения финансовых ресурсов (поставщики, финансово-кредитные организации, бюджет, внебюджетные фонды, работники и собственники), а в строках — те контрагенты, за счет которых происходит перераспределение финансовых ресурсов.

В нижней итоговой строке *табл. 9* приводятся данные как о фактическом погашении кредиторской задолженности (пример с поставщиками), так и об остатке денежных средств, который планируется направить на погашение определенного вида задолженности. В рассматриваемом примере 40 тыс. р. планируется в первоочередном порядке направить на погашение задолженности по

платежам в бюджет. В результате итоговая сумма по *табл. 9* (18 040 тыс. р.) соответствует сумме начального дебетового оборота, дебетового оборота за период и конечного остатка по счету 51 «Расчетные счета». Итоговые суммы по строкам показывают величину реального денежного финансирования за счет конкретного источника.

Анализ *табл. 9* свидетельствует о неблагоприятном финансовом положении исследуемой организации. Он вскрывает те диспропорции финансовой системы, которые не видны при использовании традиционных методик (см. *табл. 4*) и направлен на превентивное устранение потенциальных финансовых затруднений в деятельности организации.

Заключение

В статье дается определение и изложены некоторые положения разработанной авторами монетарной теории учета и анализа. Ее отличительными чертами являются комплексный подход к учетно-аналитическому обеспечению управления финансовыми ресурсами, рассмотрение движения денежных средств по основным стадиям кругооборота, увязка движения денежных средств с формированием традиционных показателей оценки финансового положения исследуемой организации. Отдельные методики, которые могут использоваться в рамках монетарной теории, изложены в монографическом исследовании авторов [13].

Таблица 8

Анализ распределения и фактического использования финансовых ресурсов организации

Показатель	Направление распределения финансовых ресурсов							Итого
	Поставщики (счет 60)	Банк (счет 66)	Бюджет (счет 68)	ФСЗН (счет 69)	Работники (счет 70)	Прочие кредиторы (счет 76)	Собственные источники финансирования (счета 84, 02)	
Фактическая возникшая за период задолженность	18 000	3 500	1 234	280	688	5	2 633 (2 233 + 400)	26 340
Обеспечение задолженности в выручке	10 800	0	922	180	442	4	1692	14 040
Фактически погашенная задолженность	18 000	0	0	0	0	0	0	18 000
Задолженность на конец периода	0	3 500	1 234	280	688	5	2 633 (2 233 + 400)	8 340

Таблица 9

**Матричная модель анализа перераспределения финансовых ресурсов
организации по собственникам**

Источник финансовых ресурсов	Направление распределения финансовых ресурсов							Итого
	Поставщики (счет 60)	Банк (счет 66)	Бюджет (счет 68)	ФСЗН (счет 69)	Работники (счет 70)	Прочие кредиторы (счет 76)	Собственные источники финансирования (счета 84, 02)	
Поставщики	10 800	–	–	–	–	–	–	10 800
Банк	3 500	–	–	–	–	–	–	3 500
Бюджет	882 (922–40)	–	40	–	–	–	–	922
ФСЗН	180	–	–	–	–	–	–	180
Работники	442	–	–	–	–	–	–	442
Прочие кредиторы	4	–	–	–	–	–	–	4
Собственники	2 192 (1 692 + 500)	–	–	–	–	–	–	2 192
Итого	18 000	0	40	0	0	0	0	18 040

В настоящей статье приводится один практический пример, иллюстрирующий эффективность применения предлагаемых разработок.

Литература

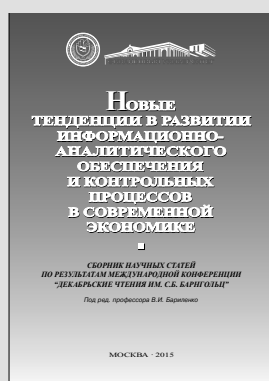
1. Соколов Я.В., В.Я. Соколов. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2009. 287 с.
2. Littleton A. C. Accounting evolution to 1900. N. Y.: Rassel&Rassel, 1966. 374 p.
3. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной записи // Бухгалтерский учет и анализ. 2011. № 5. С. 22–36.
4. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. 3-е изд. М.: Инфра-М, 2010. 826 с.
5. Большая экономическая энциклопедия. М.: Эксмо, 2007. 816 с.
6. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2008. 512 с.
7. Гальперин Я.М. Очерки теории баланса. Тифлис: Изд-во гос. курсов пром.-экон. и администр. техники, 1930. 341 с.
8. Кипарисов Н.А. Основы балансоведения. Построение балансов и анализ. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 296 с.
9. Вейцман Н.Р. Счетный анализ: методы исследования деятельности торгового предприятия по данным его бухгалтерии. М.: Центросоюз, 1929. 182 с.
10. Шеремет А.Д. Методологические подходы к детализации и объединению учетно-аналитических дисциплин // Экономический анализ: теория и практика. 2006. № 7. С. 2–10.
11. Малюга Н.Б., Боримская Е.П. Генезис научной мысли о сущности счетов бухгалтерского учета: библиометрический анализ // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 23. С. 40–54.
12. Сидорова М.И. Эволюция моделей бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 119–121.
13. Панков Д.А., Маханько Л.С. Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие. Минск: Элайда, 2008. 120 с.

References

1. Sokolov Ia. V., Sokolov V.Ia. Istoriia bukhgalterskogo ucheta: uchebnik. 3-e izd., pererab. i dop. [The history of accounting: the textbook. 3rd ed., rev. and add.]. Moscow, Magistr — Master, 2009, 287 p. (in Russ.).

2. *Littleton A.C.* Accounting evolution to 1900. N. Y.: Rassel&Rassel, 1966, 374 p.
3. *Kuter M.I., Gurskaia M.M., Kuter K.M.* Istoriia dvoynoi zapisi [History of double entry]. Bukhgalterskii uchet i analiz — Accounting and analysis, 2011, no. 5, pp. 22–36 (in Russ.).
4. *Rumiantseva E.E.* Novaia ekonomicheskaiia entsiklopediia, 3-e izd. [New Economic Encyclopedia 3-d edition]. Moscow, Infra-M–Infra-M, 2010, 826 p. (in Russ.).
5. Bol'shaia ekonomicheskaiia entsiklopediia [Great economic encyclopedia]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2007, 816 p. (in Russ.).
6. *Raizberg B.A., Lozovskii L.Sh., Starodubtseva E.B.* Sovremennyi ekonomicheskii slovar'. 6-e izd., pererab. i dop. [Modern economic dictionary. 6 th ed., rev. and add.]. Moscow, Infra-M–Infra-M, 2008, 512 p. (in Russ.).
7. *Gal'perin Ia.M.* Ocherki teorii balansa [Essays on the theory of balance sheet]. Tiflis, Izd-vo gos. kursov prom.-ekon. i administr. tekhniki — Publ. House of the State Courses of Industrial and Administrative Technology, 1930, 341 p. (in Russ.).
8. *Kiparisov N.A.* Osnovy balansovedeniia. Postroenie balansov i analiz [Basics of balance sheets. Compilation and Analysis of Balance Sheets]. Moscow, Izd-vo Narkomtorga SSSR i RSFSR — Publ. House of Narcomorg of the USSR and RFSSR, 1928, 296 p. (in Russ.).
9. *Veitsman N.R.* Schetnyi analiz: metody issledovaniia deiatel'nosti torgovogo predpriiatiia po dannym ego bukhgalterii [Accounts analysis: methods of research activity of commercial enterprise activity on the basis of its reporting]. Moscow, Tsentrosoiuz — Centrounion, 1929, 182 p. (in Russ.).
10. *Sheremet A.D.* Metodologicheskie podkhody k detalizatsii i ob'edineniiu uchetho-analiticheskikh distsiplin [Methodological approaches to detailing and combining accounting and analytical academic subjects]. Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika — Economic Analysis: Theory and practice, 2006, no. 7, pp. 2–10 (in Russ.).
11. *Maliuga N.B., Borimskaia E.P.* Genezis nauchnoi mysli o sushchnosti schetov bukhgalterskogo ucheta: bibliometricheskii analiz [Genesis of scientific thought about the nature of accounts: bibliometric analysis]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International Accounting, 2011, no. 23, pp. 40–54 (in Russ.).
12. *Sidorova M.I.* Evoliutsiia modelei bukhgalterskogo ucheta [Evolution of accounting models]. Bukhgalterskii uchet — Accounting, 2013, no.9, pp. 119–121 (in Russ.).
13. *Pankov D.A., Makhan'ko L.S.* Bukhgalterskii analiz: teoriia, metodologiya, metodiki: posobie [Accounting Analysis: theory, methodology, technique: Manual]. Minsk, Elaida — Elaida, 2008, 120 p. (in Russ.).

 КНИЖНАЯ ПОЛКА



Б24

УДК 657
ББК 65.052

Новые тенденции в развитии информационно-аналитического обеспечения и контрольных процессов в современной экономике: сборник научных статей по результатам Международной конференции «Декабрьские чтения им. С.Б. Барнгольц» / под ред. проф. В.И. Бариленко. Научное электронное издание на диске. — М.: Финансовый университет, 2015. — 267 с.

Сборник научных статей представляет собой обобщение результатов научных исследований студентов магистратуры и аспирантов Финансового университета, а также некоторых итогов их работы над диссертациями на соискание степени магистра экономики, ученой степени кандидата экономических наук по образовательным программам направления «Экономика». В статьях сборника рассматриваются

дискуссионные подходы к организации информационно-аналитического и контрольного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов в условиях вызовов внешней экономической среды. Материалы сборника рассчитаны на практических работников коммерческих и государственных организаций, а также специалистов и студентов, занимающихся вопросами экономического анализа и аудита.

Публикуется в авторской редакции.

УДК 657.1.012

Учетно-аналитическая система экономического субъекта: настоящее и будущее

КУВАЛДИНА ТАТЬЯНА БОРИСОВНА,

доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой «Финансы, кредит, бухгалтерский учет и аудит»

Омского государственного университета путей сообщения, г. Омск, Россия

E-mail: kuvaldina2004@mail.ru

ЛАПИН ДМИТРИЙ РОМАНОВИЧ,

преподаватель кафедры «Финансы, кредит, бухгалтерский учет и аудит» Омского государственного

университета путей сообщения, г. Омск, Россия

E-mail: ldr_mityai@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье на основе методов анализа, синтеза, сравнения и экономической группировки выделены основные научные направления исследований в области формирования учетно-аналитической системы экономических субъектов, рассмотрены различные взгляды на понятие учетно-аналитической системы, ее основные элементы, обозначены и систематизированы группы вопросов, получивших наиболее широкое отражение в публикациях современных российских ученых. Сделан вывод, что учетно-аналитическая система на уровне экономического субъекта должна включать учетно-отчетную, аналитическую и контрольную подсистемы, в состав последней из которых входят такие элементы, как контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля. Авторами акцентировано внимание на учетно-отчетной подсистеме, являющейся основным элементом учетно-аналитической системы, базирующейся на комплексном развитии четырех крупных научных направлений. В связи с возможным переходом к экономической и информационной сингулярности авторы приглашают к оживлению дискуссии в отношении будущего учетно-аналитической системы экономических субъектов.

Ключевые слова: *учетно-аналитическая система, учетно-отчетная подсистема, аналитическая подсистема, контрольная подсистема, экономическая и информационная сингулярность, сингулярная экономика.*

Accounting and Analytical System of the Economic Subject: the Present and the Future

TATYANA B. KUVALDINA,

Doctor of Economics, Associate professor managing «Finance, Credit, Accounting and Audit» department

of Omsk state university of Railway Engineering, Omsk, Russia

E-mail: kuvaldina2004@mail.ru

DMITRY R. LAPIN,

*Teacher of «Finance, Credit, Accounting and Audit» department of Omsk state university of Railway Engineering,
Omsk, Russia*

E-mail: ldr_mityai@mail.ru

ABSTRACT

Basing on the methods of the analysis, synthesis, comparison and an economic grouping, the main scientific directions of the research in the field of formation of accounting and analytical system of economic subjects are specified in article. As well as different views on the concept of accounting and analytical system, its basic elements are considered in the article. The groups of the questions which received the great surge of publicity in the works of modern Russian scientists are designated and systematized in the article. The conclusion is drawn that the accounting and analytical system at the level of the economic subject has to include the accounting and reporting, analytical and control subsystems, the last of which should include such elements as: control environment; risk assessment; the procedures of internal control; information and communication; the assessment of internal control. The authors focused their attention on the accounting and reporting subsystem which is the basic element of the accounting and analytical system which is based on the complex development of the four large scientific directions. Owing to the possible transition to the economic and information singularity, the authors are encouraging to renew the discussions concerning the future of accounting and analytical system of economic subjects.

Keywords: *accounting and analytical system, accounting and reporting subsystem, analytical subsystem, control subsystem, economic and information singularity, singular economy.*

В № 3/2015 журнала «Учет. Анализ. Аудит» опубликована статья доктора экономических наук, профессора Людмилы Владимировны Поповой «Исследование учетно-аналитической системы деятельности экономических субъектов в аспекте научного развития теории и методологии учета» [1]. В работе автор обосновывает необходимость не только прикладных исследований, но и фундаментального (научного) развития теории и методологии учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов, отвечающих современным реалиям. В рамках данной статьи продолжим разговор о настоящем и будущем учетно-аналитической системы экономических субъектов.

Впервые к понятию «учетно-аналитическая система» и трактовке его сущности обратились в своих работах ученые И.П. Ульянов и Л.В. Попова [2]. Профессором Л.В. Поповой в 1996 г. была защищена докторская диссертация на тему «Комплексная система учета, анализа и аудита в экономическом механизме коммерческих предприятий». Теоретическое обоснование интеграции учета и анализа в учетно-аналитическую систему при реализации функций управления нашло развитие в исследованиях учеников профессора Л.В. Поповой (табл. 1).

Большинство выполненных исследований было посвящено совершенствованию учетно-аналитической системы затрат и себестоимости на промышленных предприятиях, хотя без внимания не остались и вопросы формирования учетно-аналитической системы финансовых результатов, финансовой устойчивости, в том числе при

процедурах банкротства. Также следует отметить вклад и других ученых России, труды которых оказали существенное влияние на организацию и методику учетно-аналитического обеспечения системы управления коммерческих организаций. Это, в частности, В.Н. Алферов [3–5], М.У. Базарова [7, 8], И.Н. Богатая [9, 10], Е.М. Евстафьева [10, 11], Е.А. Иванов [12–15], И.В. Кальницкая [16–19], И.А. Маслова [20–23], Б.Г. Маслов [24–26], Л.А. Насакина [27, 28], Н.Н. Хахонова [29, 30] и др.

Научный интерес со стороны перечисленных выше ученых проявлен к понятию и структуре учетно-аналитической системы. В табл. 2 обобщены и представлены определения понятия «учетно-аналитическая система».

В работах ученых учетно-аналитическая система определяется по-разному: как комплекс, система, подсистема, организация бухгалтерского учета, упорядоченная совокупность, сбор, обработка и оценка информации и т.д. Большинство исследователей трактуют учетно-аналитическую систему как систему, включающую в себя взаимосвязанные элементы (подсистемы). Так, например, по мнению профессора И.А. Масловой [20], усовершенствованная модель учетно-аналитической системы включает в себя учетно-отчетную подсистему, аналитическую подсистему, подсистему аудита. Практически такой же точки зрения придерживаются М.У. Базарова [7], В.А. Залевский [34], И.В. Кальницкая [16] и др. Несколько иная точка зрения у профессора Н.Н. Хахоновой. Она утверждает, что учетно-аналитическая система включает учетную, аналитическую и контрольные подсистемы [29]. В данном случае мы солидарны

Таблица 1

**Ученики профессора Л.В. Поповой — продолжатели направления исследований
в области учетно-аналитической системы (фрагмент)**

Ученик (диссертант, соискатель), год защиты диссертации	Тема научного исследования
Лариса Николаевна Никулина (2002 г.)	Формирование учетно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях
Марина Михайловна Петрыкина (2004 г.)	Учетно-аналитическая система при процедурах банкротства
Михаил Михайлович Коростелкин (2006 г.)	Учетно-аналитическая система автономного учета затрат на предприятиях машиностроительного комплекса
Елена Владимировна Цуканова (2008 г.)	Учетно-аналитическая система формирования себестоимости на промышленных предприятиях
Виктор Альбертович Залевский (2009 г.)	Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология
Ирина Сергеевна Борисова (2011 г.)	Управленческая учетно-аналитическая система финансовых результатов в промышленности
Сергей Вячеславович Романчин (2011 г.)	Формирование учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости коммерческих организаций в целях прогнозирования банкротства
Людмила Владимировна Бабичева (2012 г.)	Формирование финансовой составляющей учетно-аналитической системы интеллектуального капитала в период перехода на международные стандарты финансовой отчетности
Григор Ашотович Григорян (2014 г.)	Развитие управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственных организаций

с автором и считаем, что включение в учетно-аналитическую систему экономического субъекта подсистемы аудита не совсем корректно. Согласно ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014) (далее — Закон № 307-ФЗ) аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Такую проверку должны проводить независимые от экономического субъекта внешние аудиторы. Как видим, независимость является ключевой особенностью аудита. Это требование вытекает из ст. 8 Закона № 307-ФЗ, Кодекса профессиональной этики аудиторов, федеральных стандартов аудиторской деятельности и прочих нормативных актов. Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) экономические субъекты обязаны организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни (ст. 19). Это требование вытекает и из других законодательных актов, например ст. 85 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных

обществах» (в ред. от 29.06.2015). Поэтому если рассматривать формирование учетно-аналитической системы на уровне экономического субъекта, т.е. предприятия, то она должна включать учетно-отчетную, аналитическую и контрольную подсистемы, в состав последней из которых входят такие элементы, как контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля¹. В настоящее время в отношении подсистемы внутреннего контроля имеется множество вопросов, которые являются актуальными не только для экономических субъектов, но и аудиторов. Это обстоятельство обуславливает необходимость дальнейших научных исследований в этом направлении, т.е. разработки теоретических и методических основ формирования системы внутреннего контроля на предприятии.

¹ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 05.08.2015).

Таблица 2

Трактовка термина «учетно-аналитическая система»

ФИО автора	Понятие
В.И. Алферов [3—5]	<i>Под учетно-аналитической системой</i> понимается комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов, обеспечивающий процесс непрерывного целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений
Д.Р. Андрияшина [31]	В широком плане <i>учетно-аналитическая система</i> представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, используемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях
Е.А. Боброва [32]	<i>Учетно-аналитическая система в широком смысле</i> — это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, статистическую, техническую, социальную и другие виды информации
И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева [10]	<i>Учетно-аналитическая система коммерческой организации</i> — это упорядоченная совокупность взаимодействующих, взаимосвязанных элементов, позволяющих сформировать учетно-аналитическое обеспечение бизнес-процессов коммерческой организации посредством сбора, регистрации, обобщения, анализа информации и осуществления контрольных действий в целях оценки рисков существенного ее искажения
О.П. Зайцева, И.Н. Мавлина, О.А. Чистякова [33]	<i>Учетно-аналитическая система учреждения здравоохранения</i> — это взаимосвязанная рациональная организация бухгалтерского учета, экономического анализа и внутреннего контроля, построенная на единой методологической основе, совокупности методик, системе первичных и адаптированных аналитических показателей оценки деятельности, предназначенная для обоснования управленческих решений
В.А. Залевский [34]	<i>Учетно-аналитическая система</i> — это полностью или частично децентрализованная система, элементарные системы которой осуществляют сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях
Е.А. Иванов [12, 13]	<i>Учетно-аналитическая система</i> как экономическая категория представляет собой интегрированную систему, сопровождающую менеджмент и подготавливающую информационный базис воздействующих мероприятий на производственные процессы экономических субъектов в единстве взаимодействия учетных, аналитических и контрольных подсистем
Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов [35]	<i>Учетно-аналитическая система</i> — это полностью или частично децентрализованная система, элементарные системы которой осуществляют собой сбор, обработку или оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях
Д.В. Орлов [36]	<i>Под УАС*</i> следует понимать подсистему управления предприятием, базирующуюся на учетно-отчетной информации и способствующую принятию оптимальных управленческих решений
Н.Н. Хахонова [29]	<i>Учетно-аналитическая система</i> — это система, включающая учетную, аналитическую и контрольные подсистемы, базирующуюся на учетной и внеучетной информации, позволяющая обеспечить необходимой информацией не только текущее, оперативное, но и стратегическое управление коммерческой организацией

* УАС — учетно-аналитическая система. — Прим. редакции.

Многие российские ученые высказывают свое мнение, что учетно-отчетная подсистема является сегодня основным и наиболее достоверным информационным источником системы управления. Так, профессор Н.Н. Хахонова пишет: «Базовой основой, несомненно, является учетная подсистема, так как именно в ней формируется и обрабатывается информация, используемая для анализа и контроля» [29].

В целях настоящего исследования под учетно-отчетной подсистемой, входящей в учетно-аналитическую систему экономического субъекта, мы понимаем совокупность трех видов учета и отчетности: оперативно-технического, статистического и бухгалтерского. Бухгалтерский учет включает в себя финансовый, управленческий и налоговый учет и соответствующие виды отчетности (см. *pu-*

сунок). При этом учетно-отчетная подсистема базируется на комплексном развитии четырех крупных научных направлений, которые сложились еще в XIX–XX вв. в странах Западной Европы и США: административном (основывается на сохранности имущества, его эффективном использовании и получении максимальной прибыли), экономическом (базируется на определении финансового результата деятельности), юридическом (основывается на имущественном праве) и комбинированном.

Поскольку деловая среда последних лет становится все более динамичной, то методический инструментарий, разработанный и применяемый в учетно-аналитической системе экономического субъекта, оказывается порой неактуальным и требует адаптации к новым условиям, да и сама система нуждается в постоянном совершенствовании посредством развития ее теоретических и методологических основ.

Сегодня мы вступили в эпоху нестабильности и постоянных изменений: бурно развивается электронное обучение, происходит стремительная экспансия социальных сетей, ускорение получает роботизация, нас пугают наступлением технологической и экономической сингулярности. Сингулярность (от латинского *singularis* — единственный) в философии означает единичность

(особенность) существа, события, явления. Этот термин мало кто применяет, он не знаком российским бухгалтерам и аудиторам. В более широком, современном понимании термин впервые стал использоваться венгеро-американским математиком Джоном фон Нейманом (1903–1957). Чаще всего сингулярность связывают с технологическим развитием общества, когда технологический прогресс станет настолько быстрым и сложным, что окажется недоступным для понимания человеком. Сегодня дефиницию «сингулярность» используют и другие специалисты. Так, например, ученый из Казахстана А.П. Асылбеков ввел понятие «сингулярные финансы» [37]. О сингулярном повороте в бухгалтерском учете и переходе к инжиниринговой бухгалтерии говорят российские ученые из Ростовского государственного строительного университета: профессора В.И. Ткач и М.В. Шумейко [38, 39]. Предлагаемая авторами система инжинирингового учета формирует новую транзакционную парадигму финансового учета и призвана обеспечить интеграцию финансового, управленческого и стратегического учета в учетно-отчетной подсистеме, являющейся базовой основой в учетно-аналитической системе экономического субъекта, а также переход в управлении и анализе от коэффициентных методов, построенных на относительных показателях, к абсолютным



Учетно-отчетная подсистема экономического субъекта

показателям в рыночной и справедливой оценках (чистые активы и пассивы, зоны финансового риска и др.) [38].

Наступление сингулярности (она должна наступить около 2030 г.), по мнению сторонников этой концепции, повлияет и на финансово-экономические отношения. Каждый акт потребления будет максимально приближен по времени к акту производства, т.е. производство конкретного единичного продукта будет стимулироваться не опосредованным статистическим фактором рынка потребления, а заказом конкретного потребителя. В связи с этим возникают вопросы: что собой будет представлять учетно-аналитическая система экономического субъекта, производящего продукт для конкретного потребителя? Как она будет функционировать? Чьи интересы она будет удовлетворять?

Надеемся, что вопрос формирования учетно-аналитической системы экономического субъекта в условиях перехода к экономической и информационной сингулярности интересен многим российским ученым и задает новое направление для дискуссии, которая может быть организована журналом «Учет. Анализ. Аудит». Обсуждение этих вопросов позволило бы сформировать обобщенное мнение российского научного и профессионального сообщества и внести существенный вклад в совершенствование учетно-аналитической системы современного предприятия.

Литература

1. *Попова Л.В.* Исследование учетно-аналитической системы деятельности экономических субъектов в аспекте научного развития теории и методологии учета // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 27–35.
2. *Ульянов И.П., Попова Л.В.* Детализация учета и цены: монография. М.: Бухгалтерский бюллетень, 1997. 192 с.
3. *Алферов В.Н.* Теоретико-методологические аспекты построения учетно-аналитической системы затрат дорожно-строительных организаций при переходе на МСФО // Экономика и социум: современные модели развития. 2013. № 6. С. 14–35.
4. *Алферов В.Н.* Концепция антикризисного управления и его роль в учетно-аналитической системе организаций // Управленческий учет. 2013. № 10. С. 3–11.
5. *Алферов В.Н.* Формирование учетно-аналитической системы в условиях антикризис-

- ного управления // Управленческий учет. 2014. № 9. С. 63–72.
6. *Базарова М.У.* Теоретические основы учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости организации // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 3. С. 203–207.
7. *Базарова М.У.* Критерии и принципы формирования учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости предприятия // Актуальные вопросы современной науки. 2013. № 27. С. 245–253.
8. *Базарова М.У.* Учетно-аналитическая система обеспечения финансовой устойчивости организации: исторический аспект // Актуальные вопросы экономических наук. 2013. № 29–2. С. 7–11.
9. *Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.* Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 25. С. 2–17.
10. *Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.* Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве // Учет и статистика. 2009. № 3. С. 69–74.
11. *Евстафьева Е.М.* Методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации // Управленческий учет. 2011. № 1. С. 4–13.
12. *Иванов Е.А.* Учетные системы в концепции повышения качества управленческой информации // Вопросы экономики и права. 2011. № 42. С. 234–237.
13. *Иванов Е.А.* Функциональные характеристики учетно-аналитических систем // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2011. № 34. С. 42.
14. *Иванов Е.А.* Методические подходы к разработке показателей эффективности работы менеджмента в учетно-аналитических системах // Экономика и управление: научно-практический журнал. 2012. № 2. С. 40–44.
15. *Иванов Е.А.* Сущностные характеристики и концептуальная модель учетно-аналитической системы // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2014. № 1. С. 162–166.

16. *Кальницкая И.В.* Интегрированная учетно-аналитическая система для целей управления организацией // *Международный бухгалтерский учет.* 2014. № 22. С. 2–12.
17. *Кальницкая И.В.* Бухгалтерская финансовая учетно-аналитическая система для целей управления организацией // *Международный бухгалтерский учет.* 2013. № 39. С. 9–17.
18. *Кальницкая И.В.* Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией // *Международный бухгалтерский учет.* 2013. № 45. С. 11–17.
19. *Кальницкая И.В.* Налоговая учетно-аналитическая система для целей управления организацией // *Международный бухгалтерский учет.* 2013. № 42. С. 44–49.
20. *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.
21. *Маслова И.А.* Формирование и распределение стоимости в учетно-аналитической системе при переходе к МСФО. Тула: ТулГУ, 2005. 135 с.
22. *Маслова И.А.* Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости в промышленности // *Управленческий учет.* 2009. № 7. С. 89–100.
23. *Маслова И.А.* Выявление и обоснование взаимосвязей элементов учетно-аналитической системы движения товаров и готовой продукции с процессом принятия эффективных управленческих решений в аптечных учреждениях // *Управленческий учет.* 2009. № 9. С. 12–24.
24. *Маслов Б.Г.* Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы // *Управленческий учет.* 2009. № 5. С. 19–29.
25. *Маслов Б.Г.* Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости // *Экономические и гуманитарные науки.* 2009. № 4 (210). С. 57–66.
26. *Маслов Б.Г.* Модели учетно-аналитической системы подакцизной продукции // *Экономические и гуманитарные науки.* 2010. № 7 (222). С. 78–87.
27. *Насакина Л.А.* Классификация информационных систем и их роль в учетно-аналитическом обеспечении управления предприятием // *Научные труды SWorld.* 2011. Т. 10. № 3. С. 33–41.
28. *Насакина Л.А.* Концепция формирования учетно-аналитических систем в современных условиях // *Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития.* 2013. № 6. С. 206–211.
29. *Хахонова Н.Н.* Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации // *Фундаментальные исследования.* 2012. № 9–1. С. 231–234.
30. *Хахонова Н.Н.* Разработка системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления денежными потоками коммерческих организаций // *Финансы и учет.* 2013. № 1 (19). С. 8–12.
31. *Андряшина Д.Р.* Интегрированная информационная система внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью организации: проблемы организации и варианты построения // *Международный бухгалтерский учет.* 2013. № 3. С. 9–17.
32. *Боброва Е.А.* Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита // *Аудиторские ведомости.* 2007. № 2. С. 20–26.
33. *Зайцева О.П., Мавлина И.Н., Чистякова О.А.* Учетно-аналитическая система как инструмент повышения эффективности деятельности учреждений здравоохранения // *Наука о человеке: гуманитарные исследования.* 2015. № 1 (19). С. 150–160.
34. *Залевский В.А.* Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел, 2009. 52 с.
35. *Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А.* Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // *Финансовый менеджмент.* 2008. № 3. С. 34–67.
36. *Орлов Д.В.* Понятие учетно-аналитической системы как инструмента управления современным предприятием // *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд.* 2011. № 11–2. С. 47–51.

37. Асылбеков А.П. Сингулярные финансы // Глобальные вызовы и современные тренды развития высшего образования: сборник научных статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Казахского экономического университета имени Т. Рыскулова, 4–5 октября 2013 г. / под ред. С.С. Таменовой. Алматы: Экономика, 2013. 650 с.
38. Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговая бухгалтерия и управление экономическими процессами // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 18. С. 2–9.
39. Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговый бухгалтерский учет: становление и развитие теории // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 46. С. 2–8.

References

1. Popova L. V. Issledovanie uchetho-analiticheskoi sistemy deiatel'nosti ekonomicheskikh sub»ektov v aspekte nauchnogo razvitiia teorii i metodologii ucheta [The research of accounting and analytical system of economic subjects activity in the aspect of scientific development of the theory and methodology of accounting]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 3, pp. 27–35 (in Russ.).
2. Ul'ianov I. P., Popova L. V. Detalizatsiia ucheta i tseny: monografiia [The specification of the accounting and the price]. Moscow, Bukhgalterskii biulleten' — Accounting bulletin, 1997, 192 p. (in Russ.).
3. Alferov V.N. Teoretiko-metodologicheskie aspekty postroeniia uchetho-analiticheskoi sistemy zatrat dorozhno-stroitel'nykh organizatsii pri perekhode na MSFO [Theory and methodology aspects of creation of accounting and analytical system of expenses of the road-building organizations upon the transition to IFRS]. Ekonomika i sotsium: sovremennye modeli razvitiia — Economy and the society: modern models of development, 2013, no. 6, pp. 14–35 (in Russ.).
4. Alferov V.N. Kontseptsiiia antikrizisnogo upravleniia i ego rol' v uchetho-analiticheskoi sisteme organizatsii [The concept of crisis management and its role in accounting and analytical system of the organizations]. Upravlencheskii uchet — Manage-

- ment accounting, 2013, no. 10, pp. 3–11 (in Russ.).
5. Alferov V.N. Formirovanie uchetho-analiticheskoi sistemy v usloviiakh antikrizisnogo upravleniia [The formation of accounting and analytical system under the conditions of crisis management]. Upravlencheskii uchet — Management accounting, 2014, no. 9, pp. 63–72 (in Russ.).
6. Bazarova M.U. Teoreticheskie osnovy uchetho-analiticheskoi sistemy obespecheniia finansovoi ustoichivosti organizatsii [Theoretical foundations of accounting and analytical system for ensuring of the financial stability of the organization]. Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiia — Economy and management: the analysis of the tendencies and the prospects of the development, 2013, no. 3, pp. 203–207 (in Russ.).
7. Bazarova M.U. Kriterii i printsipy formirovaniia uchetho-analiticheskoi sistemy obespecheniia finansovoi ustoichivosti predpriatiia [Criteria and principles of formation of accounting and analytical system for ensuring of the financial stability of the enterprise]. Aktual'nye voprosy sovremennoi nauki — Topical issues of modern science, 2013, no. 27, pp. 245–253 (in Russ.).
8. Bazarova M.U. Uchetho-analiticheskaiia sistema obespecheniia finansovoi ustoichivosti organizatsii: istoricheskii aspekt [Accounting and analytical system for ensuring of the financial stability of the organization: historical aspects]. Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk — Topical issues of economic sciences, 2013, no. 29–2, pp. 7–11 (in Russ.).
9. Bogataia I.N., Evstaf'eva E.M. Issledovanie sovremennykh tendentsii razvitiia bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossiiskoi Federatsii [The research of current trends of development of accounting and the reporting in the Russian Federation]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2013, no. 25, pp. 2–17 (in Russ.).
10. Bogataia I.N., Evstaf'eva E.M. Uchetho-analiticheskaiia sistema kommercheskikh organizatsii kak osnova dlia upravleniia denezhnymi potokami pri bankrotstve [The accounting and analytical system of the commercial organizations as the basis for the management of cash flows under the condition of bankruptcy]. Uchet i statistika — Accounting and statistics, 2009, no. 3, pp. 69–74 (in Russ.).

11. *Evstaf'eva E.M.* Metodologiya formirovaniia uchetho-analiticheskogo obespecheniia upravleniia sobstvennym kapitalom kommercheskoi organizatsii [The methodology of formation of accounting and analytical management control of equity capital of the commercial organization]. *Upravlencheskii uchët — Management accounting*, 2011, no. 1, pp. 4–13 (in Russ.).
12. *Ivanov E.A.* Uchetnye sistemy v kontseptsii povysheniia kachestva upravlencheskoi informatsii [Accounting systems in the concept of improvement of quality of administrative information]. *Voprosy ekonomiki i prava — The questions of the economy and the law*, 2011, no. 42, pp. 234–237 (in Russ.).
13. *Ivanov E.A.* Funktsional'nye kharakteristiki uchetho-analiticheskikh sistem [Functional characteristics of accounting and analytical systems]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal — Economic systems management: electronic scientific magazine*, 2011, no. 34, p. 42 (in Russ.).
14. *Ivanov E.A.* Metodicheskie podkhody k razrabotke pokazatelei effektivnosti raboty menedzhmenta v uchetho-analiticheskikh sistemakh [Methodical approaches to the development of indicators of overall performance of the management in accounting and analytical systems]. *Ekonomika i upravlenie: nauchno-prakticheskii zhurnal — Economy and management: scientific and practical magazine*, 2012, no. 2, pp. 40–44 (in Russ.).
15. *Ivanov E.A.* Sushchnostnye kharakteristiki i kontseptual'naia model' uchetho-analiticheskoi sistemy [Intrinsic characteristics and the conceptual model of accounting and analytical system]. *Biznes. Obrazovanie. Pravo. Vestnik Volgogradskogo instituta biznesa — Business. Education. Law. The bulletin of the Volgograd institute of business*, 2014, no. 1, pp. 162–166 (in Russ.).
16. *Kal'nitskaia I.V.* Integrirovannaia uchetho-analiticheskaja sistema dlia tselei upravleniia organizatsiei [The integrated accounting and analytical system for the management of the organization] *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët — International accounting*, 2014, no. 22, pp. 2–12 (in Russ.).
17. *Kal'nitskaia I.V.* Bukhgalterskaia finansovaia uchetho-analiticheskaja sistema dlia tselei upravleniia organizatsiei [Bookkeeping financial accounting and analytical system for the management of the organization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët — International accounting*, 2013, no. 39, pp. 9–17 (in Russ.).
18. *Kal'nitskaia I.V.* Upravlencheskaia uchetho-analiticheskaja sistema dlia tselei upravleniia organizatsiei [Administrative accounting and analytical system for the management of the organization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët — International accounting*, 2013, no. 45, pp. 11–17 (in Russ.).
19. *Kal'nitskaia I.V.* Nalogovaia uchetho-analiticheskaja sistema dlia tselei upravleniia organizatsiei [Tax accounting and analytical system for the management of the organization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët — International accounting*, 2013, no. 42, pp. 44–49 (in Russ.).
20. *Maslova I.A.* Sistemnaia kontsepsiia ucheta i raspredeleniia stoimosti v posttransformatsionnoi ekonomike Rossii i ee adaptatsiia k mezhdunarodnym standartam finansovoi otchetnosti: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [The system concept of the accounting and the distribution of cost in the post-transformational economy of the Russian Federation and its adaptation to the International Financial Reporting Standards: Doctoral thesis]. Orel, 2006, 49 p. (in Russ.).
21. *Maslova I.A.* Formirovanie i raspredelenie stoimosti v uchetho-analiticheskoi sisteme pri perekhode k MSFO [The formation and the distribution of cost in the accounting and analytical system upon the transition to the IFRS]. Tula, TulGU — TulGU, 2005, 135 p. (in Russ.).
22. *Maslova I.A.* Teoretiko-metodicheskie aspekty uchetho-analiticheskoi sistemy formirovaniia sebestoimosti v promyshlennosti [Theory and methodology aspects of accounting and the analytical system of formation of the self cost in the industry]. *Upravlencheskii uchët — Management accounting*, 2009, no. 7, pp. 89–100 (in Russ.).
23. *Maslova I.A.* Vyiavlenie i obosnovanie vzaimosviazei elementov uchetho-analiticheskoi sistemy dvizheniia tovarov i gotovoi produktsii s protsessom priiniatii effektivnykh upravlencheskii reshenii v aptechnykh uchrezhdeniiakh [The identification and justification of interrelations of elements of accounting and

- analytical system of the circulation of goods and finished goods alongside with the process of making effective administrative decisions in pharmaceutical institutions]. *Upravlencheskii uchet — Management accounting*, 2009, no. 9, pp. 12–24 (in Russ.).
24. *Maslov B. G.* Teoreticheskie aspekty poniatiiia «sebestoimost'» dlia tselei uchetno-analiticheskoi sistemy [Theoretical aspects of the concept «self cost» for the purposes of accounting and analytical system]. *Upravlencheskii uchet — Management accounting*, 2009, no. 5, pp. 19–29 (in Russ.).
25. *Maslov B. G.* Teoretiko-metodicheskie aspekty uchetno-analiticheskoi sistemy formirovaniia sebestoimosti [Theory and methodology aspects of accounting and the analytical system of formation of the self cost in the industry]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki — The economic sciences and the humanities*, 2009, no. 4 (210), pp. 57–66 (in Russ.).
26. *Maslov B. G.* Modeli uchetno-analiticheskoi sistemy podaktsiznoi produktsii [The models of accounting and analytical system of the excisable production] *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki — The economic sciences and the humanities*, 2010, no. 7 (222), pp. 78–87 (in Russ.).
27. *Nasakina L. A.* Klassifikatsiia informatsionnykh sistem i ikh rol' v uchetno-analiticheskom obespechenii upravleniia predpriiatiem [The classification of the information systems and their role in the accounting and analytical management control of the enterprise]. *Nauchnye trudy SWorld — Scientific works SWorld*, 2011, vol. 10, no. 3, pp. 33–41 (in Russ.).
28. *Nasakina L. A.* Kontseptsiiia formirovaniia uchetno-analiticheskikh sistem v sovremennykh usloviakh [The concept of formation of accounting and analytical systems in modern conditions]. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiia — Economy and management: the analysis of the tendencies and the prospects of development*, 2013, no. 6, pp. 206–211 (in Russ.).
29. *Khakhonova N. N.* Teoretiko-metodologicheskoe issledovanie kategorii «uchetno-analiticheskaiia sistema» upravleniia kommercheskoi organizatsii [Theory and methodology research of the category «accounting and analytical system» of management of the commercial organization]. *Fundamental'nye issledovaniia — Fundamental research*, 2012, no. 9–1, pp. 231–234 (in Russ.).
30. *Khakhonova N. N.* Razrabotka sistemy uchetno-analiticheskogo obespecheniia strategicheskogo upravleniia denezhnymi potokami kommercheskikh organizatsii [The development of the system of accounting and analytical strategic management control of cash flows of the commercial organizations] *Finansy i uchet — Finance and the accounting*, 2013, no. 1 (19), pp. 8–12 (in Russ.).
31. *Andriashina D. R.* Integrirovannaia informatsionnaia sistema vnutrennego kontroliia za vneshneekonomicheskoi deiatel'nost'iu organizatsii: problemy organizatsii i varianty postroeniia [The integrated information system of internal control of foreign economic activity of the organization: the problems of the organization and the options for the formation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 3, pp. 9–17 (in Russ.).
32. *Bobrova E. A.* Uchetno-analiticheskaiia sistema zatrat na proizvodstvo: vidy ucheta i audita [The accounting and analytical system of costs of production: the types of the accounting and auditing]. *Auditorskie vedomosti — Auditor bulletin*, 2007, no. 2, pp. 20–26 (in Russ.).
33. *Zaitseva O. P., Mavlina I. N., Chistiakova O. A.* Uchetno-analiticheskaiia sistema kak instrument povysheniia effektivnosti deiatel'nosti uchrezhdenii zdavookhraneniia [The accounting and analytical system as the instrument to increase the efficiency of the activity of healthcare institutions]. *Nauka o cheloveke: gumanitarnye issledovaniia — The study about the humans: humanitarian research*, 2015, no. 1 (19), pp. 150–160 (in Russ.).
34. *Zalevskii V. A.* Upravlencheskaia uchetno-analiticheskaiia sistema proizvodstvennykh zatrat dlia tselei strategicheskogo menedzhmenta: teoriia i metodologiia: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [Administrative accounting and analytical system of the production expenses for the purposes of strategic management: theory and methodology: Doctoral thesis]. Orel, 2009, 52 p. (in Russ.).
35. *Popova L. V., Maslov B. G., Maslova I. A.* Osnovnye teoreticheskie printsipy postroeniia uchetno-analiticheskoi sistemy [The basic theoretical principles of the creation of accounting

- and analytical system]. *Finansovyi menedzhment — Financial management*, 2008, no. 3, pp. 34–67 (in Russ.).
36. *Orlov D. V.* Poniatie uchetno-analiticheskoi sistemy kak instrumenta upravleniia sovremennym predpriatiem [The concept of the accounting and analytical system as the instrument of management of the modern enterprise]. *Sovremennye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyi vzgliad — Current trends in the economy and management: the new view*, 2011, no. 11–2, pp. 47–51 (in Russ.).
37. *Asylbekov A.P.* Singuliarnye finansy. Global'nye vyzovy i sovremennye trendy razvitiia vyshego obrazovaniia: sbornik nauchnykh statei po materialam Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, posviashchenoi 50-letiiu Kazakhskogo ekonomicheskogo universiteta imeni T. Ryskulova 4–5 oktiabria 2013 g. / pod red. S.S. Tamenovoi. [Singular finance. Global challenges and modern trends of development of the higher education: the collection of the scientific articles based on the materials of the International scientific and practical conference dedicated to the 50th anniversary of the Kazakh Economic University named after T. Ryskulov, 4–5th of October 2013, edited by S. Tamenova]. *Almaty, Ekonomika — Economics*, 2013, 650 p. (in Russ.).
38. *Tkach V.I., Shumeiko M. V.* Inzhiniringovaia bukhgalteriia i upravlenie ekonomicheskimi protsessami [Engineering accounts department and the management of the economic processes]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2012, no. 18, pp. 2–9 (in Russ.).
39. *Tkach V.I., Shumeiko M. V.* Inzhiniringovyi bukhgalterskii uchet: stanovlenie i razvitie teorii [Engineering accounting: the formation and the development of the theory]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 46, pp. 2–8 (in Russ.).


КНИЖНАЯ ПОЛКА


- УДК 378 (072)
ББК 74.58
- Сборник учебно-методических материалов по разработке и реализации основных образовательных программ высшего образования в условиях введения ФГОС ВО (уровни бакалавриата, магистратуры, аспирантуры)** / Сост. С.В. Васильева, Л.И. Гончаренко, Н.Л. Гунявина, Е.А. Каменева, Н.И. Пушкарская, Т.П. Розанова, Н.М. Розина / под ред. д. э. н., профессора М.А. Эскиндарова, к. п. н., доцента Н.М. Розиной. — М.: Финансовый университет, 2015. — 128 с.

ISBN 978-5-7942-1256-3

Сборник содержит примерные учебно-методические материалы, обеспечивающие разработку и реализацию образовательных программ высшего образования — программ бакалавриата, магистратуры и аспирантуры в условиях введения в действие с 2014 года федеральных государственных образовательных стандартов высшего образования.

Издание адресовано руководителям и преподавателям образовательных учреждений, реализующих программы высшего образования.

УДК 658.56

Анализ патологий менеджмента на стадиях жизненного цикла организации

ЦВЕТКОВ АЛЕКСЕЙ НИКОЛАЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой менеджмента организации Санкт-Петербургского государственного экономического университета, г. Санкт-Петербург, Россия
E-mail: al.nik.tsvetkov@gmail.com

ПЛЕШАКОВА ЕЛЕНА ЮРЬЕВНА,

доктор экономических наук, профессор кафедры менеджмента организации Санкт-Петербургского государственного экономического университета, г. Санкт-Петербург, Россия
E-mail: e_pleshakova@list.ru

АННОТАЦИЯ

В статье представлена расширенная классификация патологий менеджмента, предложен континуум оценки каждой патологии. Согласно предложенной Л. Грейнером систематике стадий жизненного цикла организации и предшествующих их смене кризисов, разработана методика экспертной оценки возможности возникновения той или иной патологии менеджмента на определенной стадии жизненного цикла. Авторами выделены патологии, возникающие на любой стадии жизненного цикла организации, а также патологии, которые особенно специфичны на той или иной стадии, вызывающие кризис.

В статье приводится система шкал для оценки уровня патологичности менеджмента, ставится вопрос об интерпретации результатов оценки уровня патологичности менеджмента. Для этого предлагается использование инструментов: интегрального показателя на основе 20 показателей по патологиям и «лесточковой диаграммы», показывающей профиль патологичности и позволяющей определить, какие патологии насколько ярко выражены. Открытым остается вопрос об эталонных значениях патологичности менеджмента.

Ключевые слова: патологии менеджмента, патологии лидерства, социальные патологии, патологии в управленческих решениях, патологии в строении организации, патологии в организационных отношениях, патологии управленческих команд, патологии инноваций, патологии законности, жизненный цикл организации, континуум, кризисы.

Analysis of the Management Pathologies during the Life Cycle of an Organization

ALEXEY N. TSVETKOV,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of the Organization's Management, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia
E-mail: al.nik.tsvetkov@gmail.com

ELENA Yu. PLESHAKOVA,

Doctor of Economics, Professor of Department of the Organization's Management, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia
E-mail: e_pleshakova@list.ru

ABSTRACT

The article presents the extended classification of pathologies in management and proposes a continuum of evaluation for every type of pathology. On the basis of the systematization of the organization's life cycle stages and the crises preceding their change, which was offered L. Greiner, the authors propose the technique of expert estimation of the possibility of this or that pathology in management at a particular stage of the life cycle. The article singles out the pathologies arising at all stages of the life cycle of the organization, as well as pathologies that being very special for a particular stage can cause a crisis.

The article provides a system of scales to assess the level of pathology in management, raises the problem of interpreting the results of assessing the pathological management level. To do this the authors propose to use the following tools: integral index based on 20 indicators of pathology and a «radar chart» which shows a pathological profile and determines how clearly particular pathologies are pronounced. The question about the reference standard (benchmark) for pathological management remains open.

Keywords: *pathologies in management, pathology of leadership, social pathology, pathology in management decisions, pathology in the structure of the organization, pathology in relationship, pathology of management teams, pathology of innovation, pathology of law, life cycle of organization, continuum, crises.*

А.И. Пригожин в своей монографии «Дезорганизация: причины, виды, преодоление», изданной в 2007 г., пишет о социальных патологиях в отношении организаций и менеджмента и дает их систематизацию [1].

Термин «организационная патология» был впервые введен польской исследовательницей Я. Станишкис в 1972 г. при анализе организационных структур¹. Это понятие сейчас используется в двух значениях — как отклонение от нормы и как дисфункция.

По мнению авторов данной статьи, А.И. Пригожин достаточно убедительно показывает, что в менеджменте не существует нормы, поэтому определять социальную патологию как отклонение от нормы не следует. По Пригожину, под социальной патологией следует понимать причину устойчивого целенедостижения в социальной системе [1]. То есть менеджмент старается достичь цели, но ему мешает нечто, что не воспринимается как серьезная причина недостижения. Медленно работают сотрудники — надо с ними построже, не получается выполнить работу в срок — надо увеличить количество людей или денег и т.п. То есть менеджмент действует привычными ему методами, не понимая, что внутри назрели патологии, которые делают менеджмент неспособным достичь цели.

Был сформирован перечень этих патологий (который, естественно, является открытым), и сформулированы шкалы, по которым можно анализировать состояние менеджмента в конкретной организации, а при условии построения

интегрированного показателя — оценивать и уровень патологичности менеджмента [2, 3].

Перечень патологий менеджмента с их элементарной систематизацией составлен на основе трудов А.И. Пригожина и выглядит следующим образом [1]:

— **патология лидерства — приверженность патернализму.**

Эта патология проявляется в стремлении менеджмента установить в организации такие отношения, которые напоминают детско-родительскую модель. Такой тип отношений иногда приветствуется и менеджментом, и рядовыми сотрудниками, но принципиальная приверженность патернализму не позволяет в полной мере использовать творческий потенциал и креативность персонала;

— **патологии в строении организации:**

• **господство структуры над функцией.**

Под «структурой» имеется в виду совокупность подразделений, обладающих функциональными полномочиями. Эта «структура» загружает подразделения, выполняющие основную деятельность (в данном контексте представляющие «функцию»), настолько, что они не могут эффективно работать. Получается, что «структура» довлеет над «функцией»;

• **автаркия подразделений.** В основе этой патологии — замкнутость структурных подразделений организации на собственных задачах в отрыве от целей и интересов смежных подразделений и организации в целом. Патология проявляется в принятии таких решений, которые создают проблемы в достижении общих целей. Эта

¹ URL: <http://www.ecsocman.hse.ru> (дата обращения: 30.06.2015).

патология приводит к дезинтеграции, к развалу организации;

- **несовместимость личности с функцией.**

Эта патология в своей основе имеет неудачные назначения на должность. Например, талантливого специалиста с целью поощрения назначают менеджером, а он для этой функции не годится. Организация теряет талантливого сотрудника и не приобретает хорошего менеджера;

- **аппаратный прессинг при принятии решений.**

Эта патология связана с бесконтрольностью аппарата, который постепенно начинает «продавливать» удобные себе решения под видом их подготовки, тенденциозно подавая информацию топ-менеджменту;

— **патологии в организационных отношениях:**

- **бюрократическое мышление.** Эта патология выражается в том, что когда в организации назревает проблема, первой реакцией на нее сотрудников становится составление планов действий и мероприятий для исправления положения или решения проблемы, с тем чтобы показать их начальству и создать видимость бурной деятельности. При этом сама проблема не решается;

- **конфликт с переходом на личности.** Эта патология является результатом упущения со стороны менеджера, когда конфликт в результате грубости и взаимных оскорблений заходит в тупик и формируются постоянные враждебные кланы, состоящие из «смертельных врагов»;

- **бессубъектность.** Эта патология порождается недостатком полномочий у субъектов принятия решений — функционеров и служащих. Постепенно сотрудники сами начинают бояться ответственности за принятие решений, и очень сильным становится стремление «посоветоваться с начальством»;

- **преобладание личных отношений над служебными.** Это значит, что основным побудительным мотивом деятельности становится стремление установить или сохранить личные (неформальные) отношения с коллегами. На основе формальных отношений все делается хуже, дольше, в последнюю очередь и т.п. В некоторых организациях такими отношениями гордятся, они кажутся более «человечными», но они противоречат принципам рациональной бюрократии М. Вебера, на которых построены практически все современные организации. В конце концов такие отношения снижают эффективность деятельности;

— **патологии в управленческих решениях:**

- **дублирование организационного порядка.**

Проявляется в напоминании со стороны менеджмента посредством приказов и распоряжений о необходимости выполнять служебные обязанности, определенные должностной инструкцией. Источником неэффективности в этом случае являются напрасные затраты управленческой энергии, а также формирование неуважения к организационному порядку (можно не выполнять обязанностей, пока не напомнят), к регламентирующим документам (например, к должностным инструкциям);

- **игнорирование организационного порядка.**

Эта патология проявляется в действиях менеджера, когда он отдает распоряжения через несколько уровней вниз по скалярной цепи. Например, директор завода адресует свой приказ начальнику участка, минуя уровень начальника цеха, что подрывает авторитет миддл-менеджмента (middle management). Получается, что топ-менеджер сам руководит участком, игнорируя им же самим установленный организационный порядок (скалярную цепь);

- **демотивирующий стиль руководства.** Эта патология весьма характерна для российского управленческого менталитета, когда менеджер предпочитает не награждать сотрудника, а наказывать. Индикатором этой патологии является баланс поощрений и взысканий. Если этот баланс отрицательный (взысканий больше, чем поощрений), то следует ожидать скорого ухода ценных работников и всего-навсего равнодушного исполнительства оставшихся;

- **приверженность пассивному риску.** Пассивный риск возникает, когда менеджер стремится уклониться от принятия решений, назревших изменений. Оправданием такой позиции может служить поговорка: «От добра добра не ищут». Эта народная «мудрость» ориентирует на стагнацию, порождает упущенные возможности;

- **приверженность количественному росту.** Все усилия менеджмента сосредоточиваются на росте количественных показателей, на расширении организации, увеличении доли рынка, росте объемов прибыли и т.п. Чаще всего это рост без развития, поскольку количественный рост наглядно демонстрирует результат, «успокаивает» менеджмент;

— **патологии управленческих команд:**

- **информационная фобия.** Менеджер патологически опасается нежелательного распро-

странения некоторой информации (утечек) по неформальным каналам через членов команды (например, своих заместителей). Не имея необходимой информации, заместители не смогут эффективно работать и помогать менеджеру;

- **угроза статусу.** Эта патология имеет место, если топ-менеджер объективно существенно превосходит членов своей команды по компетентности и профессионализму. Тогда они, подавленные превосходством высшего руководителя, будут заведомо соглашаться со всеми его высказываниями. Командная работа теряет смысл;

- **управленческая алчность.** Эта патология заключается в стремлении замкнуть на себя все связи и решения. В этом случае менеджер считает, что он выполнит работу лучше, чем другие члены команды;

— **патологии инноваций:**

- **гиперинновационность.** Инновация, воспринимаемая как панацея от провалов в реализации продукции, становится самоцелью. Возникает культ новизны, когда все стремятся сделать товар и услугу не столько лучше, сколько по-другому, «по-новому». Эта инновационная патология приводит к расточительству всех видов ресурсов и в целом снижает эффективность менеджмента;

- **антиинновационное поведение.** Сотрудники по разным причинам всячески пытаются отторгнуть инновации, используя для этого множество поведенческих моделей, на первый взгляд вполне рациональных. Важно определить, когда имеет место здоровый скепсис по отношению к новшествам, а когда — оголтелое отторжение нового;

— **патология законности — легизм.**

Проявляется, когда буквальное исполнение нормативного акта, приказа, распоряжения наносит социальный вред: вредит организации и отдельному человеку. Причины возникновения этой патологии на уровне организации кроются в недостаточной продуманности нормативных документов, приказов и распоряжений, их скоропалительности и конъюнктурности.

В рамках данной статьи этот перечень патологий менеджмента можно принять за исходную модель. Авторы подчеркивают, что этот перечень является открытым и количество патологий менеджмента в процессе исследований данного вопроса может быть как увеличено, так и уменьшено.

Интерес для исследования представляют динамика патологий менеджмента во временном интервале, именуемом в специальной литературе «жизненным циклом организации», и вообще взаимосвязь между патологиями менеджмента и стадиями жизненного цикла организации. Некоторые исследования на этот счет были выполнены одним из авторов статьи [4].

Достаточно очевидно, что на разных стадиях жизненного цикла должны формироваться различные патологии менеджмента в зависимости от того, какие организационные процессы на этих стадиях происходят. Для такого анализа целесообразно, на наш взгляд, воспользоваться достаточно известной моделью стадий Л. Грейнера, которая рассматривает преобразование управленческого аппарата по мере развития организации. В этой модели нет фатальных элементов, она не включает такие стадии, как «угасание», «упадок» или «смерть». Развитие организации трактуется как ее непрерывный рост за счет усиления или ослабления различных элементов менеджмента².

Жизненный цикл по Грейнеру включает пять стадий, а переход от одной стадии развития к другой сопровождается преодолением кризисов.

На **стадии роста через креативность** меньше всего формализма и бюрократических черт и больше всего творчества. Можно сказать, что на этой стадии превалирует лидерство топ-менеджера, его личные качества играют основную роль. Контроль за деятельностью подчиненных топ-менеджер осуществляет единолично. Организационная культура больше всего, пожалуй, соответствует культуре власти, или культуре Зевса по Ч. Хэнди. В конце этой стадии нарастает необходимость делегирования полномочий по функциям, поскольку топ-менеджер уже не в состоянии единолично контролировать деятельность подчиненных по всем функциональным областям. Наступает **кризис лидерства**.

Кризис лидерства разрешается путем создания эффективной организационной структуры на основе департаментализации и с использованием доктрин концепции рациональной бюрократии М. Вебера. Четко расписываются функции, зоны ответственности, формальные коммуникации, формируются системы контроля. То есть происходит становление **директивного**

² URL: www.powerbranding.ru (дата обращения: 30.06.2015).

руководства на основе формирования эффективной организационной структуры. Организация продолжает расти, диверсифицируется и расширяется. Жесткая линейно-функциональная структура управления начинает проявлять свои недостатки: на нижних уровнях иерархии не хватает информации и свободы для быстрой реакции на изменения внешней среды. Возникает **кризис автономии**.

Следующая стадия характеризуется **ростом через делегирование**, что проявляется в наделении руководителей бизнес-единиц (дивизионов, филиалов) и миддл-менеджмента значительной самостоятельностью как в области оперативного менеджмента, так и в развитии новых продуктов. Топ-менеджмент (команда) сосредоточивается на общем стратегическом развитии и постепенно утрачивает контроль над разросшейся и усложнившейся организацией. Наступает **кризис контроля**.

Этот кризис разрешается на стадии **роста через координацию** путем разработки программ координации. Слабо централизованные структурные единицы объединяются в продуктовые группы (группы по однородным видам деятельности). В организации существенно возрастает роль централизованного планирования производства и инвестиций. Создаются мощные централизованные плано-контролирующие подразделения. Вместе с тем право принимать основные решения в области производства остается на местах. Постепенно система планирования и распределения денег и система контроля начинают работать с перегрузкой и мешают оперативно реагировать на изменения внешней среды, что приводит к падению эффективности организации. Возникает **кризис волокиты**.

Кризис волокиты преодолевается за счет **роста через сотрудничество**. Организация осознает необходимость перехода от бюрократической модели управления к использованию адаптивных моделей. Основным критерием организационных преобразований становится гибкость. Формируются временные структуры (временные творческие коллективы, проектные группы, команды консультантов и т.п.). Снижается уровень постоянного контроля со стороны центра.

На этом описание стадий развития у Л. Грейнера заканчивается. Но это не значит, что заканчивается жизнь организации. Очевидно, что далее

следует переход в «неведомое»: от бюрократической модели к адаптивной модели менеджмента. Организационные патологии, свойственные адаптивной модели менеджмента, пока не выявлены, поэтому адаптивная модель представляется неким «светлым будущим» организации.

В *табл. 1* приводятся экспертные оценки возможности возникновения различных патологий менеджмента в зависимости от стадии роста организации.

«Распределение» патологий по стадиям жизненного цикла организации позволяет точнее ориентировать аналитические усилия в менеджменте, определять проблемы, которые могут возникнуть в организации.

При составлении *табл. 1* эксперты руководствовались следующей логикой.

Например, такая патология менеджмента, как господство структуры над функцией, может начать проявляться уже на стадии роста через директивное руководство.

Создаются специализированные функциональные подразделения (структура), которые на данной стадии могут еще не «развернуться» в полной мере в своем бюрократическом воодушевлении, но условия для ограничения деятельности основных подразделений (функции) уже создаются.

На следующей стадии — роста через делегирование — данная патология менеджмента укрепляется, поскольку растет соперничество за власть между основными и функциональными структурными подразделениями.

На стадии роста через координацию патология достигает своей зрелости, поскольку централизованные функциональные службы, обеспечивая координацию, приобретают абсолютную власть над основными подразделениями.

На стадии роста через сотрудничество оснований для проявления этой патологии менеджмента быть не должно.

В *табл. 1* имеются патологии, выделенные полужирным шрифтом, присущие всем стадиям роста организации. Это означает, что патология не связана с какой-либо стадией, а является проявлением управленческого менталитета в целом, и либо присутствует в менеджменте организации, либо отсутствует. Такие патологии следует преодолевать постоянно.

В *табл. 2* приводятся континуумы патологий менеджмента, которые могут быть положены в

Таблица 1

Возможности возникновения патологий менеджмента на различных стадиях роста организации по Л. Грейнеру

Позиция	Патология менеджмента	Рост через				
		креативность	директивное руководство	делегирование	координацию	сотрудничество
1	Приверженность патернализму	–	+	+	+	–
2	Господство структуры над функцией	–	+	+	+	–
3	Аваркия подразделений	–	+	+	+	
4	Несовместимость личности с функцией	+	+	+	+	+
5	Аппаратный прессинг при принятии решений	–	+	+	+	–
6	Бюрократическое мышление	–	+	+	+	–
7	Конфликт с переходом на личности	+	+	+	+	–
8	Бессубъектность	–	–	+	–	–
9	Преобладание личных отношений над служебными	+	–	+	+	+
10	Дублирование организационного порядка	+	–	+	+	–
11	Игнорирование организационного порядка	+	–	+	+	+
12	Демотивирующий стиль руководства	+	+	+	+	+
13	Приверженность пассивному риску	+	+	+	+	+
14	Приверженность количественному росту	+	+	+	+	+
15	Информационная фобия	+	–	–	–	–
16	Угроза статусу	+	–	+	–	–
17	Управленческая алчность	+	+	+	+	–
18	Гиперинновационность	–	–	+	–	–
19	Антиинновационное поведение	–	+	+	+	–
20	Легизм	–	+	+	+	–

Примечание. Знак «+» означает, что на данной стадии роста организации возникновение соответствующей патологии менеджмента, скорее всего, возможно, а знак «–» – скорее всего, невозможно.

основу разработки шкал для количественной оценки патологичности менеджмента конкретной организации. Континуум по каждой патологии включает крайние состояния (когда патология проявляется в наибольшей степени и когда она практически отсутствует) и два средних состояния по убыванию степени патологичности.

Например, максимальное проявление патологии «Аппаратный прессинг при принятии решений» характеризуется состоянием, когда аппарат организации полностью выходит из-под

контроля топ-менеджмента и активно лоббирует принятие решений.

Практическое отсутствие патологии характеризуется состоянием, когда аппарат «знает свое место» и не вмешивается в процесс принятия решений.

Чаще всего патология проявляется в неких промежуточных состояниях:

- аппарат частично выходит из-под контроля и начинает **заметно влиять** на процесс принятия решений;

Таблица 2

Континуумы социальных патологий

Позиция	Патология	Континуум				
		Детско-родительская модель	Самостоятельность подчиненных	Самоорганизация подчиненных	Модель «взрослый – взрослый» – менеджер работает на ответственных подчиненных	
1	Приверженность патернализму	Детско-родительская модель	Самостоятельность подчиненных	Самоорганизация подчиненных	Модель «взрослый – взрослый» – менеджер работает на ответственных подчиненных	
2	Господство структуры над функцией	Более половины времени расходуется на выполнение заданий вышестоящих структур	От 20 до 50% времени расходуется на выполнение заданий вышестоящих структур	До 20% времени расходуется на выполнение заданий вышестоящих структур	Все время расходуется на выполнение своих прямых обязанностей	
3	Аваркия подразделений	Ориентация на собственные цели и интересы в ущерб интересам организации	Ориентация на собственные цели и интересы без ущерба для целей организации	Полная ориентация на цели организации в ущерб собственным целям и интересам	Ориентация на собственные цели и интересы с учетом целей организации	
3а	Аваркия подразделений 1	Ориентация на собственные цели и интересы в ущерб интересам организации	Ориентация на собственные цели и интересы без ущерба для целей организации	Ориентация на собственные цели и интересы с учетом целей организации	Полная ориентация на цели организации в ущерб собственным целям и интересам	
4	Несовместимость личности с функцией	Абсолютный приоритет вертикальной карьеры	Поощрение выражается в назначении на руководящую должность	Назначение на вышестоящую должность вызывает озабоченность	Абсолютный приоритет горизонтальной карьеры	
5	Аппаратный прессинг при принятии решений	Аппарат полностью выходит из-под контроля и активно лоббирует принятие решений	Аппарат частично выходит из-под контроля и начинает заметно влиять на процесс принятия решений	Аппарат тенденциозно подает информацию, получая возможность влиять на процесс принятия решений	Аппарат «знает свое место» и не вмешивается в процесс принятия решений	
6	Бюрократическое мышление	В ситуации, когда нужны изменения, составляются только перечни мер	В ситуации, когда нужны изменения, возникает желание ничего не менять	В ситуации, когда нужны изменения, предпринимаются меры, решающие проблему частично	В ситуации, когда нужны изменения, предпринимаются реальные меры	
7	Конфликт с переходом на личности	Все конфликты сопровождаются переходом на личности	Большинство конфликтов сопровождаются переходом на личности	По большому счету конфликтов удается избежать функциональные последствия	Все конфликты без перехода на личности	

Продолжение табл. 2

Позиция	Патология	Континуум			
		В организации сложно понять, кто за что отвечает и к кому обращаться	В организации сложно понять, кто за что отвечает и к кому обращаться	В организации затруднительно понять, кто за что отвечает и к кому обращаться	В организации легко понять, кто за что отвечает и к кому обращаться
8	Бессубъектность	В организации невозможно понять, кто за что отвечает и к кому обращаться	В организации сложно понять, кто за что отвечает и к кому обращаться	В организации затруднительно понять, кто за что отвечает и к кому обращаться	В организации легко понять, кто за что отвечает и к кому обращаться
9	Преобладание личных отношений над служебными	Сотрудники всегда действуют в соответствии с личными отношениями	Сотрудники часто действуют в соответствии с личными отношениями	Сотрудники иногда действуют в соответствии с личными отношениями	Сотрудники всегда действуют в соответствии с инструкцией
9а	Преобладание личных отношений над служебными 1 (1-я, 5-я стадии роста организации и упадок)	Сотрудники всегда действуют в соответствии с инструкцией	Сотрудники иногда действуют в соответствии с личными отношениями	Сотрудники часто действуют в соответствии с личными отношениями	Сотрудники всегда действуют в соответствии с личными отношениями
10	Дублирование организационного порядка	Менеджер издает распоряжения, напоминающие сотрудникам о выполнении ими своих должностных обязанностей	Сотрудники постоянно нуждаются в напоминании о необходимости выполнения должностных обязанностей	Сотрудники иногда нуждаются в напоминании о необходимости выполнения должностных обязанностей	Сотрудники выполняют свои должностные обязанности в соответствии с нормативными документами
11	Игнорирование организационного порядка	Менеджер полностью игнорирует скалярную цель	Менеджер часто игнорирует скалярную цель	Менеджер иногда игнорирует скалярную цель	Менеджер осуществляет руководство в соответствии со скалярной целью
12	Демотивирующий стиль руководства	Репрессивное управление: поощрения отсутствуют, эмоциональное подавление	Наказаний больше, чем поощрений	Поощрений больше, чем наказаний	Управление основано только на поощрениях
13	Приверженность пассивному риску	Менеджер ориентирован на статус-кво, склонен упускать возможности	Менеджер не стремится упускать возможности	Менеджер стремится реализовать новые возможности	Менеджер активно ищет и реализует новые возможности
14	Приверженность количественному росту	Ориентация менеджмента на количественные показатели: объемы, масштабы	Понимание ограниченности ориентации на количественные показатели	Понимание предпочтительности ориентации на качественные показатели и внутренние изменения	Фактическая ориентация менеджмента на качественные показатели, внутренние изменения

Окончание табл. 2

		Континуум			
Позиция	Патология	Фактическая ориентация менеджмента на качественные показатели, внутренние изменения	Понимание предпочтительности ориентации на качественные показатели и внутренние изменения	Понимание ограниченности ориентации на количественные показатели	Ориентация менеджмента на качественные показатели: объемы, масштабы
14а	Приверженность количественному росту (1-я и 3-я стадии роста организации)	Менеджер скрывает от членов команды максимум информации	Менеджер не доверяет членам команды, боится утечек информации	Менеджер в основном доверяет членам своей команды	Менеджер полностью доверяет членам своей команды
15	Информационная фобия	Уровень угрозы статусу делает неэффективной командную работу	Уровень угрозы статусу снижает эффективность командной работы	Уровень угрозы статусу не снижает эффективности командной работы	Угроза статусу отсутствует
16	Угроза статусу	Менеджер стремится замкнуть на себя все связи и решения, не доверяя своим подчиненным	Менеджер неохотно делегирует свои полномочия подчиненным	Менеджер охотно делегирует свои полномочия подчиненным	Менеджер делегирует свои полномочия подчиненным по максимуму
17	Управленческая алчность (при рассмотрении стадии упадка континуум переворачивается)	Вариофикация. Стремление сделать не столько лучше, сколько иначе	Продуктовые инновации становятся основным источником конкурентных преимуществ	Продуктовые и технологические инновации становятся важным источником конкурентных преимуществ	Иновации базируются на логике развития объекта инновации (абсолютное технологическое лидерство)
18	Гиперинновационность	Иновации отторгаются с использованием специальных моделей поведения	Иновации отторгаются инстинктивно как помеха привычному образу действий	Иновации воспринимаются индифферентно, вызывают у сотрудников опасения за свой статус	Иновации воспринимаются как возможности развития
19	Антиинновационное поведение	Нормативные документы создаются с целью их неоднозначного толкования	При создании нормативных документов неоднозначность допускается умышленно	При создании нормативных документов неумышленно допускается неоднозначность толкования	Нормативные документы сформулированы четко и не допускают неоднозначного толкования
20	Легизм				

- аппарат тенденциозно подает информацию, получая **ВОЗМОЖНОСТЬ ВЛИЯТЬ** на процесс принятия решений.

Менеджер при анализе патологичности менеджмента должен позиционировать ситуацию в организации по этой или другой, разработанной на ее основе, шкале. Иными словами, приведенные в *табл. 2* континуумы, представляют собой демонстрационный вариант шкал.

Для некоторых патологий континуум переворачивается: «хорошее» становится «плохим», а «плохое» — «хорошим». Это связано с прохождением через определенные стадии роста. В качестве примера такой патологии можно привести «Преобладание личных отношений над служебными» (поз. 9 и 9а в *табл. 2*).

Для стадий роста через креативность и сотрудничество преобладание личных отношений над служебными не является патологией, а, скорее, наоборот. Если включить в рассмотрение стадию упадка (как это делают большинство исследователей жизненного цикла организации), то для нее некоторые континуумы также трансформируются.

Таким образом, в данной статье представлен подход к анализу патологий менеджмента на основе двух аналитических инструментов:

1. Идентификационная таблица (см. *табл. 1*), позволяющая определить, на каких стадиях развития организации какие патологии имеют место и заслуживают внимания аналитика (профиль патологичности) [2, 3].

2. Континуумы патологий менеджмента (см. *табл. 2*), позволяющие строить инструментарий количественной оценки патологичности менеджмента конкретной организации.

Открытым пока остается вопрос об интерпретации результатов оценки патологичности менеджмента. Для этого могут быть использованы известные инструменты:

1. Интегральный показатель на основе свертки 20 показателей по патологиям. В результате получится некая количественная характеристика, выраженная, например, в баллах. Если воспользоваться шкалами *табл. 2* и оценить значения градаций от 4 (наихудшее) до 1 (наилучшее), то патологичность менеджмента будет колебаться от 20 (минимальное значение) до 80 (максимальное значение).

2. «Лепестковая диаграмма», показывающая профиль патологичности и позволяющая

определить, какие патологии насколько ярко выражены.

Открытыми остаются также вопросы об эталонных значениях патологичности менеджмента, поскольку 20 баллов (отсутствие патологичности) не может быть эталоном [2, 3]. Очевидно, что какой-то уровень патологичности в менеджменте любой организации присутствует, а также остаются вопросы, связанные с формированием системы показателей для информационного обеспечения оценки патологичности менеджмента [5].

Литература

1. Пригожин А.И. Дезорганизация: причины, виды, преодоление. М.: Альпина Бизнес Букс, 2007, 402 с.
2. Плешакова Е.Ю. Патологии менеджмента в стратегическом управлении организации // Стратегические императивы современного менеджмента. Ч. 1. Киев: КНЭУ им. В. Гетьмана, 2012. С. 540–549.
3. Цветков А.Н. Оценка патологичности менеджмента // Вестник ИНЖЭКОНа. Сер.: Экономика. 2013. Вып. 1 (60). С. 95–101.
4. Плешакова Е.Ю. Изменение патологий менеджмента в зависимости от стадии жизненного цикла организации // Современный менеджмент: проблемы и перспективы. СПГЭУ, 2015. С. 111–115.
5. Мельник М.В. Формирование системы показателей для информационного обеспечения управления устойчивым развитием экономического субъекта // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 1. С. 109–118.

References

1. Prigozhin A. I. Dezorganizatsiia: prichiny, vidy, preodolenie [Disorganization: reasons, types, overcoming]. Moscow, Al'pina Biznes Buks — Alpina Business Books, 2007, 402 p. (in Russ.).
2. Pleshakova E. Iu. Patologii menezhmenta v strategicheskom upravlenii organizatsii [Management Pathologies in Strategic Management of an Organization]. Strategicheskie imperativy sovremennogo menezhmenta, gl. 1 — Strategic imperatives of modern management, ch. 1, Kiev, KNEU im. V. Get'mana — KNEU named after V. Get'man, 2012, pp. 540–549 (in Russ.).

3. *Tsvetkov A. N.* Otsenka patologichnosti menedzhmenta [Assessment of pathologies in management]. Vestnik INZhEKONa — Bulletin of ENGECON. Ser.: Ekonomika — Series: Economics, 2013, no. 1 (60), pp. 95–101 (in Russ.).
4. *Pleshakova E. Iu.* Izmenenie patologii menedzhmenta v zavisimosti ot stadia zhiznennogo tsikla organizatsii [Changes in management pathologies depending on the stage of lifecycle of an organization]. Sovremennyi menedzhment: problem i perspektivy — Modern Management: Problems and Prospects, SPGEU — St. P. University of Economics, 2015, pp. 111–115 (in Russ.).
5. *Mel'nik M. V.* Formirovanie systemy pokazatelei dlia informatsionnogo obespecheniia upravleniia ustoichivym razvitiem ekonomicheskogo sub»ekta [Formation of the system of indicators for information support of managing sustainable development of economic subject]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 1, pp. 109–118 (in Russ.).



НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ ИМ. Н. П. ОГАРЕВА



Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарёва приглашает принять участие в работе круглого стола «Финансовая и правовая грамотность — основа успеха» (Financial and legal knowledge as a basis for success), проводимого в рамках гранта Lifelong education without dimension: opportunities in the Russian-European integration (LED) в г. Саранске 21–24 октября 2015 г.

Круглый стол проводится при поддержке программы Европейского союза Jean Monnet (программа «Обучение в течение всей жизни» / «Lifelong Learning Programme», Агентство по образованию, аудиовизуальным средствам и культуре Европейского союза). К участию в работе круглого стола приглашаются научно-педагогические работники, аспиранты, магистранты, студенты высших и средних специальных учебных заведений, а также представители государственных и местных органов власти и управления, общественных организаций, хозяйствующих субъектов, частного бизнеса. В работе круглого стола предполагается обсуждение следующих проблем:

1. Непрерывное образование через всю жизнь: проблемы и перспективы.
2. Проблемы формирования правовой и финансовой грамотности в интересах устойчивого развития.
3. Финансовая и правовая грамотность как основа экономической безопасности.
4. Финансовая и правовая грамотность как условие становления личности.
5. Непрерывное образование как условие социальной мобильности в условиях российско-европейской интеграции.
6. Информационные технологии в обучении финансовой и правовой грамотности.

Подробная информация доступна на сайте <http://www.mrsu.ru/>

и по электронной почте LED2015-2016@yandex.ru,

а также по телефону 8 (8342) 29-07-34, контактное лицо — Елена Геннадьевна Москалева.

УДК 657.622

Проблемы логического обоснования классификации финансовых ситуаций по степени финансовой устойчивости компании

НЕГАШЕВ ЕВГЕНИЙ ВЛАДИМИРОВИЧ,

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

E-mail: e.negashev@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

В статье исследуются возможности логического обоснования и дедуктивного построения классификации финансовых ситуаций на основе общей концепции финансовой устойчивости компании. Рассматриваются варианты классификации финансовых ситуаций в рамках аналитического подхода к формированию критериальных функций финансовой устойчивости. Для данного подхода предлагается система критериальных функций, позволяющая создать классификацию финансовых ситуаций по степени финансовой устойчивости. Вид критериальных функций и условия, идентифицирующие классификационные типы финансовых ситуаций, обосновываются путем последовательного применения гипотетико-дедуктивного метода (логически выводятся из определений основных понятий и основных аксиом, отражающих связи показателей финансового состояния и финансовой устойчивости компании). Описывается распределение рисков неплатежеспособности между различными типами финансовых ситуаций в рассматриваемой классификации. Практическая значимость предлагаемого дедуктивного обоснования классификации финансовых ситуаций заключается в повышении логической обоснованности условий идентификации типов ситуаций, применяемых для принятия управленческих решений, направленных на повышение финансовой устойчивости компании.

Ключевые слова: финансовое состояние, финансовая устойчивость, критериальная функция финансовой устойчивости, юридический подход к формированию критериев финансовой устойчивости, аналитический подход к формированию критериев финансовой устойчивости, чистые активы, собственный капитал, собственные оборотные средства, долгосрочные источники формирования запасов, общая величина основных источников формирования запасов.

Problems of Rationale of Financial Situations Classification according to the Degree of Financial Stability of the Company

EVGENY V. NEGASHEV,

PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Economic Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

E-mail: e.negashev@yandex.ru

ABSTRACT

The article explores the opportunities to rationale and deductively work out the classification of financial situations on the basis of the general concept of financial stability of the company. The author considers the variants of classifying financial situations using analytical approach to the formation of criteria functions of financial stability. The system of

criteria functions is proposed for this approach which makes it possible to create the classification of financial situations according to the degree of financial stability. The forms of criteria functions and the conditions which identify the classification types of financial situations are justified by consistent application of the hypothetical-deductive method (logically deduced from the definitions of the main concepts and basic axioms describing relationship between the indicators of the financial condition and financial stability of the company). The article also considers the distribution of insolvency risks among different types of financial situations classified. The practical significance of the proposed deductive rationale of financial situations classification is to increase the logical justification of the conditions to identify the types of situations applicable to make management decisions in order to improve the financial stability of the company.

Keywords: *financial position, financial stability, criteria function of financial stability, legal approach to the formation of criteria of financial stability, analytical approach to the formation of criteria of financial stability, net assets, equity, working capital, long-term sources of inventory formation, total value of the main sources of inventory formation.*

Для теории и методики анализа финансового состояния коммерческой организации (компании) основными понятиями являются «финансовое состояние компании» и «финансовая устойчивость компании». Для целей развития теории анализа финансового состояния компании необходимо принимать те определения основных понятий, которые представляются продуктивными с точки зрения возможностей применения гипотетико-дедуктивного метода построения теории анализа. Наряду с тщательными формулировками определений и аксиом важнейшее значение в гипотетико-дедуктивном методе имеет строгое логическое доказательство утверждений (теорем), дедуктивно выводимых из принятой исходной теоретической основы (т.е. системы указанных основных определений и аксиом).

Финансовое состояние компании на определенный момент времени — это соотношение двух групп показателей: 1) стоимостных величин активов в разрезе заданной структуры; 2) стоимостных величин источников формирования активов в разрезе заданной структуры [1, с. 5].

Принятое в излагаемой концепции анализа определение финансового состояния позволяет рассматривать финансовое состояние как многомерный объект, обладающий свойствами системы. Поэтому *финансовая устойчивость компании* может рассматриваться как одна из важнейших системных характеристик ее финансового состояния.

Для того чтобы определить финансовую устойчивость компании, необходимо задать критериальную функцию (критерий) [2, с. 65], позволяющую отличать устойчивые финансовые состояния от неустойчивых. Областью определения критериальной функции являются различные финансовые состояния компании, областью

значений — величины показателей, измеряющих степень финансовой устойчивости или неустойчивости компании.

Для определения и описания финансовой устойчивости могут использоваться одновременно несколько сопоставимых критериальных функций, на множестве которых обычно можно задать отношение нестрогого порядка, т.е. установить, что для каждого фиксированного финансового состояния значение одной критериальной функции не меньше, чем значение другой критериальной функции. Если такие функции заданы, они позволяют классифицировать возможные финансовые состояния (финансовые ситуации).

Пусть на основе каких-либо теоретических предпосылок задана система критериальных функций финансовой устойчивости:

$$\bar{f} = (f_1, \dots, f_i, \dots, f_q), \quad (1)$$

$$\forall i \forall t (f_i : B_t \rightarrow f_i(B_t) \in R), \quad (2)$$

где \bar{f} — векторное обозначение системы критериальных функций;

$f_1, \dots, f_i, \dots, f_q$ — заданная система критериальных функций финансовой устойчивости;

$\forall i \forall t$ — логическое выражение, означающее «для всякого номера i и для всякого момента времени t »;

f_i — критериальная функция финансовой устойчивости с номером i ;

B_t — финансовое состояние компании в данный момент времени;

R — множество всех действительных чисел.

Выражение (2) означает, что для каждой критериальной функции финансовой устойчивости (например, с номером i) и для каждого момента

времени t устанавливается соответствие финансового состояния компании в данный момент времени и определенного действительного числа (положительного или отрицательного), являющегося значением соответствующего показателя финансовой устойчивости.

Финансовое состояние компании представлено в выражении (2) на основе обобщенной аналитической модели бухгалтерского баланса (вертикальная черта в записи модели отделяет элементы модели, записанные левее черты, от балансового уравнения, связывающего элементы модели и расположенного правее черты):

$$B_t = \left\{ \bar{a}_t, \bar{p}_t \left| \sum_{k=1}^n a_k(t) = \sum_{l=1}^m p_l(t) \right. \right\}, \quad (3)$$

где B_t — обобщенное обозначение финансового состояния компании в момент времени t ;

\bar{a}_t — вектор актива бухгалтерского баланса;

\bar{p}_t — вектор пассива бухгалтерского баланса;

$a_k(t)$ — значение k -го элемента актива баланса в момент времени t ;

$p_l(t)$ — значение l -го элемента пассива баланса в момент времени t .

Рассмотрим возможные финансовые ситуации с точки зрения сочетаний знаков значений различных критериальных функций из системы \bar{f} :

$$(FS_1): \begin{cases} f_1(B_t) \geq 0, \\ f_2(B_t) \geq 0, \\ \vdots \\ f_i(B_t) \geq 0, \\ \vdots \\ f_q(B_t) \geq 0; \end{cases} \quad (FS_2): \begin{cases} f_1(B_t) < 0, \\ f_2(B_t) \geq 0, \\ \vdots \\ f_i(B_t) \geq 0, \\ \vdots \\ f_q(B_t) \geq 0; \end{cases} \quad \dots \quad (FS_i): \begin{cases} f_1(B_t) < 0, \\ \vdots \\ f_{i-1}(B_t) < 0, \\ f_i(B_t) \geq 0, \\ \vdots \\ f_q(B_t) \geq 0; \end{cases} \quad (4)$$

$$(FS_q): \begin{cases} f_1(B_t) < 0, \\ \vdots \\ f_i(B_t) < 0, \\ \vdots \\ f_{q-1}(B_t) < 0, \\ f_q(B_t) \geq 0 \end{cases} \quad (FS_{q+1}): \begin{cases} f_1(B_t) < 0, \\ \vdots \\ f_i(B_t) < 0, \\ \vdots \\ f_{q-1}(B_t) < 0, \\ f_q(B_t) < 0. \end{cases}$$

Описанная классификация представляет собой последовательность возможных финансовых ситуаций:

$$FS_1, FS_2, \dots, FS_i, \dots, FS_q, FS_{q+1}, \quad (5)$$

где FS_i — возможная финансовая ситуация i -го типа.

В соответствии со смыслом критериальных функций ситуации FS_1 соответствует абсолютная финансовая устойчивость компании, ситуации FS_{q+1} соответствует абсолютная финансовая неустойчивость компании, а между ситуациями FS_1 и FS_{q+1} расположены промежуточные ситуации со снижающейся финансовой устойчивостью.

Для того чтобы наполнить данный алгоритм реальным финансово-экономическим содержанием, необходимо дать содержательное описание тех критериальных функций финансовой устойчивости, которые могут применяться при проведении анализа финансового состояния компании.

Возможны юридический и аналитический подходы к формированию критериальных функций финансовой устойчивости (критериев финансовой устойчивости). При юридическом подходе

критериальные функции устанавливаются на основе норм права, из содержания которых прямо или косвенно следует оценка определенных типов финансовых состояний компании.

Аналитический подход к формированию критерия финансовой устойчивости основывается на исследовании свойств балансовой модели финансового состояния, являющихся необходимыми и достаточными условиями той или иной степени ликвидности компании. Для обоснования критерия финансовой устойчивости используется восьмиэлементная балансовая модель финансового состояния компании, в которой раскрыты наиболее общие структуры оборотных активов и обязательств:

$$F + E^3 + E^{ДЗ} + E^{ДС} = K^C + K^{ДО} + K^{КК} + K^{КЗ}, \quad (6)$$

где F — внеоборотные активы, объединенные с долгосрочной дебиторской задолженностью;

E^3 — запасы;

$E^{ДЗ}$ — краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) и краткосрочная дебиторская задолженность, за исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (прочие оборотные активы в зависимости от их роли в кругообороте присоединяются либо к запасам, либо к дебиторам);

$E^{ДС}$ — денежные средства и денежные эквиваленты;

K^C — реальный собственный капитал (чистые активы);

$K^{ДО}$ — долгосрочные обязательства;

$K^{КК}$ — краткосрочные кредиты и займы;

$K^{КЗ}$ — кредиторская задолженность, краткосрочные оценочные обязательства и прочие краткосрочные обязательства (за исключением доходов будущих периодов, отраженных в составе чистых активов).

На основе балансовой модели (6) могут быть получены различные варианты критериев финансовой устойчивости, выступающие в качестве условий той или иной степени ликвидности компании.

Ликвидность компании в общем смысле определим как покрытие обязательств компании ее активами, срок превращения которых в денежные средства соответствует сроку погашения обязательств. Ликвидность компании — это предельная (прогнозная) оценка возможности погашения (на

момент оценки или в будущем) всех обязательств компании, имеющих место на отчетную дату, или их определенной части на основе предположения о сроках превращения активов в денежные средства. От ликвидности компании следует отличать ее *платежеспособность*, которая означает способность компании погашать обязательства в соответствии с установленными для них сроками. Различают текущую, критическую и абсолютную ликвидность компании с точки зрения покрытия краткосрочных обязательств оборотными активами. Критерии финансовой устойчивости могут быть построены для каждого из перечисленных видов ликвидности, но наиболее содержательными являются критерии, получаемые как необходимые и достаточные условия критической ликвидности.

Критическая ликвидность компании означает покрытие краткосрочных обязательств суммой денежных средств и денежных эквивалентов, краткосрочных финансовых вложений и дебиторской задолженности. Уровень критической ликвидности может быть избыточным, достаточным и недостаточным. Достаточный уровень критической ликвидности означает, что компания в состоянии погасить краткосрочные обязательства за счет денежных средств и денежных эквивалентов и ожидаемых в краткосрочной перспективе поступлений от погашения финансовых вложений и дебиторской задолженности:

$$E^{ДЗ} + E^{ДС} = K^{КК} + K^{КЗ}. \quad (7)$$

Отклонение критической ликвидности от достаточного уровня в большую или меньшую сторону создает соответственно ситуации с избыточной или недостаточной ликвидностью.

Условие достижения достаточного или избыточного уровня критической ликвидности или его превышения может быть записано следующим образом:

$$(E^{ДС} + E^{ДЗ}) - (K^{КК} + K^{КЗ}) \geq 0. \quad (8)$$

Из условия (8) и балансовой модели финансового состояния (6) вытекает ограничение величины запасов *долгосрочными источниками их формирования*:

$$E^3 \leq (K^C + K^{ДО}) - F = (K^C - F) + K^{ДО} = E^C + K^{ДО} = E^Д, \quad (9)$$

где E^C — собственные оборотные средства, равные разнице собственного капитала и внеоборотных активов и являющиеся величиной собственных источников финансирования оборотных активов;

E^D — долгосрочные источники формирования запасов.

Неравенство (9) является условием достаточного или избыточного уровня критической ликвидности. В случае равенства величины запасов и величины долгосрочных источников имеет место *достаточный уровень критической ликвидности*, в случае превышения долгосрочных источников над величиной запасов — *избыточный уровень критической ликвидности*. Поэтому разница величины долгосрочных источников и величины запасов может рассматриваться как критериальная функция *нормальной (достаточной) финансовой устойчивости* в рамках аналитического подхода.

Рассмотрим предельные варианты избыточного и недостаточного уровней критической ликвидности.

Пусть избыточная ликвидность позволяет за счет наиболее ликвидных активов покрыть не только краткосрочные, но и долгосрочные обязательства:

$$(E^{DC} + E^{D3}) - (K^{DO} + K^{KK} + K^{K3}) \geq 0. \quad (10)$$

Из условия (10) и балансовой модели финансового состояния (6) вытекает, что покрытие наиболее ликвидными активами всех обязательств компании равносильно верхнему ограничению величины запасов величиной *собственных оборотных средств*:

$$E^3 \leq (K^C - F) = E^C. \quad (11)$$

Условие избыточной ликвидности (11) отражает случай *абсолютной финансовой устойчивости*, поскольку компания в состоянии погасить все обязательства за счет денежных средств и денежных эквивалентов, а также ожидаемых в краткосрочной перспективе поступлений от погашения финансовых вложений и дебиторской задолженности. Разница величины собственных оборотных средств и величины запасов может рассматриваться как критериальная функция абсолютной финансовой устойчивости в рамках аналитического подхода.

Пусть при недостаточной ликвидности наиболее ликвидные активы не покрывают полностью

краткосрочные обязательства, но покрывают кредиторскую задолженность, прочие краткосрочные пассивы и, возможно, часть краткосрочных кредитов и займов, т.е. дефицит критической ликвидности не превышает величины краткосрочных кредитов и займов:

$$(E^{DC} + E^{D3}) - K^{K3} \geq 0. \quad (12)$$

Из условия (12) и балансовой модели финансового состояния (6) вытекает, что недостаточная ликвидность при покрытии наиболее ликвидными активами кредиторской задолженности и прочих краткосрочных пассивов компании равносильна верхнему ограничению величины запасов:

$$\begin{aligned} E^3 &\leq (K^C - F) + K^{DO} + K^{KK} = E^C + K^{DO} + K^{KK} = \\ &= E^D + K^{KK} = E^\Sigma, \end{aligned} \quad (13)$$

где E^Σ — величина, равная сумме собственных оборотных средств, долгосрочных обязательств и краткосрочных кредитов и займов. Будем называть ее *общей величиной основных источников формирования запасов* (название показателя E^Σ подразумевает, что он не включает кредиторскую задолженность и прочие краткосрочные пассивы).

Условие недостаточной ликвидности (13) отражает случай *неустойчивого финансового состояния*, поскольку компания в состоянии погасить лишь часть краткосрочных обязательств (кредиторскую задолженность, прочие краткосрочные пассивы и, возможно, часть краткосрочных кредитов и займов) за счет денежных средств и денежных эквивалентов, а также ожидаемых в краткосрочной перспективе поступлений от погашения финансовых вложений и дебиторской задолженности. При этом возникает риск неполного или несвоевременного погашения задолженностей перед кредитными организациями и другими заимодавцами по полученным кредитам и займам с учетом процентов, а значит, и риск банкротства (в данном случае риск может быть охарактеризован как *умеренный*). Разница общей величины основных источников формирования запасов и величины запасов может рассматриваться как критериальная функция неустойчивого финансового состояния в рамках аналитического подхода.

Пусть при недостаточной ликвидности наиболее ликвидные активы не покрывают полностью даже кредиторскую задолженность и прочие

краткосрочные пассивы, т.е. дефицит критической ликвидности превышает величину краткосрочных кредитов и займов:

$$(E^{LC} + E^{L3}) - K^{K3} < 0. \quad (14)$$

Из неравенства (14) и балансовой модели (6) следует, что недостаточная ликвидность при невозможности покрытия наиболее ликвидными активами кредиторской задолженности и прочих краткосрочных пассивов компании равносильна превышению величины запасов над общей величиной основных источников формирования запасов:

$$E^3 > E^\Sigma. \quad (15)$$

Условие недостаточной ликвидности (15) отражает случай *кризисного финансового состояния*, поскольку компания не в состоянии полностью погасить даже кредиторскую задолженность и прочие краткосрочные пассивы за счет денежных средств и денежных эквивалентов, а также ожидаемых в краткосрочной перспективе поступлений от погашения финансовых вложений и дебиторской задолженности. При этом возникает более высокий, чем в случае неустойчивого финансового состояния, риск неполного или несвоевременного погашения задолженностей перед кредитными организациями и другими заимодавцами по полученным кредитам и займам с учетом процентов, перед поставщиками и подрядчиками, перед персоналом компании, перед государственными внебюджетными фондами, перед бюджетом по налогам и сборам, перед участниками (учредителями) по выплате доходов, что соответственно порождает риск банкротства компании.

Разница общей величины основных источников формирования запасов и величины запасов, применяемая для идентификации неустойчивого финансового состояния, может рассматриваться и как критериальная функция кризисного финансового состояния в рамках аналитического подхода. Для неустойчивого финансового состояния разница общей величины основных источников формирования запасов и величины запасов неотрицательна, а для кризисного финансового состояния — отрицательна.

Таким образом, в рамках аналитического подхода для идентификации типа финансовой ситуации по степени финансовой устойчивости

компании применяются три критериальные функции:

I. Разница величины собственных оборотных средств и величины запасов, которая называется также обеспеченностью запасов собственными оборотными средствами:

$$\delta E^C = E^C - E^3, \quad (16)$$

где δE^C — показатель обеспеченности запасов собственными оборотными средствами.

II. Разница величины долгосрочных источников и величины запасов, или обеспеченность запасов долгосрочными источниками формирования:

$$\delta E^L = E^L - E^3, \quad (17)$$

где δE^L — показатель обеспеченности запасов долгосрочными источниками формирования.

III. Разница общей величины основных источников формирования запасов и величины запасов, или обеспеченность запасов основными источниками формирования:

$$\delta E^\Sigma = E^\Sigma - E^3, \quad (18)$$

где δE^Σ — показатель обеспеченности запасов основными источниками формирования.

Равенство критериальной функции нулю свидетельствует о достаточности соответствующего источника для формирования запасов. Строго положительную величину критериальной функции называют излишком источника формирования запасов, строго отрицательную величину — недостатком источника формирования запасов.

С помощью критериальных функций (16), (17), (18) можно построить в рамках аналитического подхода классификацию финансовых ситуаций (финансовых состояний) по степени финансовой устойчивости (неустойчивости). Такая классификация была построена автором в 1991 г. в [3, с. 79–87], впервые опубликована в 1992 г. в [4, с. 21–30] и затем в более развернутом виде в [5, с. 58–71] и [6, с. 158–171].

Как следует из вышесказанного, критериальные функции (16), (17), (18) позволяют в рамках аналитического подхода идентифицировать четыре типа финансовых ситуаций по степени финансовой устойчивости. Содержательные характеристики возможных типов ситуаций даны

выше. Идентификация четырех типов ситуаций с применением схемы (4) производится следующим образом:

1) абсолютная финансовая устойчивость:

$$\begin{cases} \delta E^C \geq 0, \\ \delta E^D \geq 0, \\ \delta E^Z \geq 0; \end{cases} \quad (19)$$

2) нормальная финансовая устойчивость:

$$\begin{cases} \delta E^C < 0, \\ \delta E^D \geq 0, \\ \delta E^Z \geq 0; \end{cases} \quad (20)$$

3) неустойчивое финансовое состояние:

$$\begin{cases} \delta E^C < 0, \\ \delta E^D < 0, \\ \delta E^Z \geq 0; \end{cases} \quad (21)$$

4) кризисное финансовое состояние:

$$\begin{cases} \delta E^C < 0, \\ \delta E^D < 0, \\ \delta E^Z < 0. \end{cases} \quad (22)$$

Литература

1. *Негашев Е.В.* Аналитическое моделирование финансового состояния компании: монография. М.: Инфра-М, 2013. 186 с. (Научная мысль).
2. *Дрогобыцкий И.Н.* Системный анализ в экономике: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2009. 512 с.
3. *Негашев Е.В.* Анализ финансового состояния промышленных предприятий в условиях рыночной экономики [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук. М., 1991. 200 с.

URL: <http://www.znaniium.com/> (дата обращения: 20.05.2015).

4. *Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа предприятия. М.: ЮНИГЛОБ, 1992. 80 с.
5. *Негашев Е.В.* Анализ финансов предприятия в условиях рынка: учеб. пособие. М.: Высшая школа, 1997. 192 с.
6. *Шеремет А.Д., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: Инфра-М, 2003. 237 с.

References

1. *Negashev E. V.* Analiticheskoe modelirovanie finansovogo sostoianiiia kompanii: monografiya [Analytical modeling of financial state of company: monograph]. Moscow, Infra-M–Infra-M, 2013, 186 p. (in Russ.).
2. *Drogobytskii I. N.* Sistemnyi analiz v ekonomike: uchebnoe posobie [System analysis in economics: manual]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2009, 512 p. (in Russ.).
3. *Negashev E. V.* Analiz finansovogo sostoianiiia promyshlennykh predpriatii v usloviakh rynochnoi ekonomiki [Analysis of financial state of enterprises under market conditions]. Moscow, 1991, 200 p. URL: <http://www.znaniium.com/> (accessed: 20.05.2015) (in Russ.).
4. *Sheremet A. D., Saifulin R. S., Negashev E. V.* Metodika finansovogo analiza predpriatii [Methods of financial analysis of an enterprise]. Moscow, IuNIGLOB — UNIGLOB, 1992, 80 p. (in Russ.).
5. *Negashev E. V.* Analiz finansov predpriatii v usloviakh rynka [Analysis of company finance under market conditions]. Moscow, Vysshaya shkola — Higher School, 1997, 192 p. (in Russ.).
6. *Sheremet A. D., Negashev E. V.* Metodika finansovogo analiza deiatel'nosti kommercheskikh organizatsii [Methods of financial analysis of commercial organization activity]. Moscow, Infra-M–Infra-M, 2003, 237 p. (in Russ.).

УДК 657

Экспресс-методика оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в процессе составления МСФО-отчетности методом прямой капитализации доходов

БОРОДИН ОЛЕГ АЛЕКСЕЕВИЧ,

кандидат экономических наук, г. Москва, Россия

E-mail: o_borodin2015@yahoo.com

АННОТАЦИЯ

Вступивший в силу с 01.01.2013 Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» установил единые подходы к измерению справедливой стоимости как финансовых, так и нефинансовых активов. Правила оценки справедливой стоимости нефинансовых активов, включая инвестиционную недвижимость, содержат новые для МСФО концепции, которые требуют методических расширений. Существенной новизной правил расчета справедливой стоимости нефинансовых активов МСФО (IFRS) 13 является предписание применять методы оценки, совместимые с одним или несколькими из подходов, широко применяющихся в оценочной практике: рыночным (сравнительным), затратным и доходным подходами. Из-за специфики недвижимого имущества как экономического блага единственным приемлемым методом оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости часто является доходный подход, который основывается на утверждении о том, что стоимость эквивалентна текущей стоимости будущих чистых доходов, которые генерируются объектом.

Адаптация одного из двух основных методов, применяющихся в рамках доходного подхода – метода прямой капитализации, для оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости позволяет составителям финансовой отчетности снизить трудоемкость расчетов и улучшить качество раскрываемой в соответствии с требованиями МСФО информации.

Ключевые слова: оценка, финансовая отчетность, инвестиционная недвижимость, справедливая стоимость, метод прямой капитализации.

Express-method of Investment Property Fair Value Measurement in the Course of Preparing IFRS Statements by Direct Capitalizing Procedures

OLEG A. BORODIN,

PhD in Economics, Moscow, Russia

E-mail: o_borodin2015@yahoo.com

ABSTRACT

IFRS 13 «Fair Value Measurement», which took effect on January 1, 2013, has established unified approaches to the measurement of fair value, for both financial and non-financial assets. Rules of non-financial assets fair value measurement, including investment properties, contain new concepts for IFRS, which require methodical extensions. An important novelty of the IFRS 13 rules for non-financial assets fair value measurement is the requirement to use evaluation methods compatible with one or more approaches that are widely used in evaluation practice: market (comparative), cost and income approaches. Due to the specific nature of real estate as an economic good, the only acceptable method of investment property fair value measurement is often the income approach, which is based on the assertion that the value is equivalent to the current value of future net revenues generated by the object.

The adaptation of one of the two main methods used in the income approach – direct capitalization approach for the investment property fair value measurement allows the specialists, who prepare financial statements to reduce calculation complexity and to improve the quality of the information disclosed in accordance with the IFRS requirements.

Keywords: *measurement, assessment, financial statements, investment property, fair value, income capitalization approach.*

Методология оценки справедливой стоимости, представленная Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», является единой для большинства статей баланса [1]. При этом измерение нефинансовых активов должно быть сообразовано с принципом наилучшего и наиболее эффективного использования (ННЭИ).

Актив в инвестиционной недвижимости (недвижимом имуществе, контролируемом организацией, с целью получения дохода в виде арендных платежей и/или рыночного прироста стоимости имущества) «...пока отсутствует в российских правилах, необходимость его признания содержится в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»» [2]. Из-за специфики недвижимого имущества как экономического блага [3] часто единственным приемлемым методом оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости является доходный подход. Этот подход согласно МСФО (IFRS) 13 включает в себя методы оценки, которые превращают ожидаемые суммы денежных потоков в единую величину на текущий момент с использованием ставки дисконтирования. Положения МСФО (IFRS) 13 не содержат указаний на использование какого-либо конкретного метода оценки по приведенной стоимости. И это важно – стандарт не ограничивает использование таких методов для расчета справедливой стоимости. Оценщиками доходный подход к определению рыночной стоимости коммерческой недвижимости реализуется методами капитализации доходов или различными моделями дисконтированного денежного потока.

Метод прямой капитализации доходов заключается в прямом преобразовании чистого опе-

рационного дохода (*NOI*), приносимого объектом, в стоимость на дату оценки путем его деления на коэффициент (ставку) капитализации:

$$V = NOI / R, \quad (1)$$

где *V* – стоимость;

NOI – фактическая (скорректированная на допущения участников рынка) или прогнозная величина чистого операционного дохода от объекта за год;

R – ставка капитализации.

Метод прямой капитализации применяется для оценки функционирующих объектов инвестиционной недвижимости со стабильным доходом, например торговых, офисных центров, складских или многофункциональных торгово-развлекательных комплексов. При этом текущее использование вышеуказанных объектов должно являться наилучшим и наиболее эффективным с точки зрения участников рынка.

Определенность расчета справедливой стоимости инвестиционной недвижимости методом прямой капитализации обуславливается соблюдением следующих основных допущений:

- потоки чистого операционного дохода положительны и имеют постоянную величину либо стабильно увеличиваются умеренным темпом;
- ожидаемый срок последующего полезного использования объекта является длительным;
- ставки капитализации и величины чистого операционного дохода определяются на основе анализа рыночных данных.

Пример

Рассмотрим обоснованность применения этого метода для расчета справедливой стоимости

инвестиционной недвижимости офисного сегмента, находящейся в Москве, в текущих (I полугодие 2015 г.) условиях.

Ставки аренды на офисы классов А и В в Москве, как свидетельствуют данные обзоров компании Knight Frank «I квартал 2015 года. Рынок офисной недвижимости. Москва» [4] (рис. 1) и компании Colliers International Россия «Москва. Офисная недвижимость. I квартал 2015» [5] (рис. 2, 3), в I квартале 2015 г. продолжили снижение.

При этом доля вакантных площадей по итогам I квартала 2015 г. остается высокой: «...во введенных в эксплуатацию офисных объектах... класса А... составила 29%. На рынке офисных площадей класса В доля вакантных площадей находится на уровне 16,7%» [4].

Таким образом, мы можем констатировать, что одно из основных условий применения метода прямой капитализации для расчета справедливой стоимости инвестиционной недвижимости — допущение участников рынка о постоянной либо стабильно увеличивающейся положительной величине потоков NOI в текущей рыночной ситуации на рынке офисной недвижимости Москвы не выполняется.

Кроме того, следует отметить, что оценка земельных участков, предназначенных для сдачи в аренду и/или удержания с целью повышения рыночной стоимости, этим методом не даст надежной оценки, так как для таких объектов нет информации из авторитетных источников

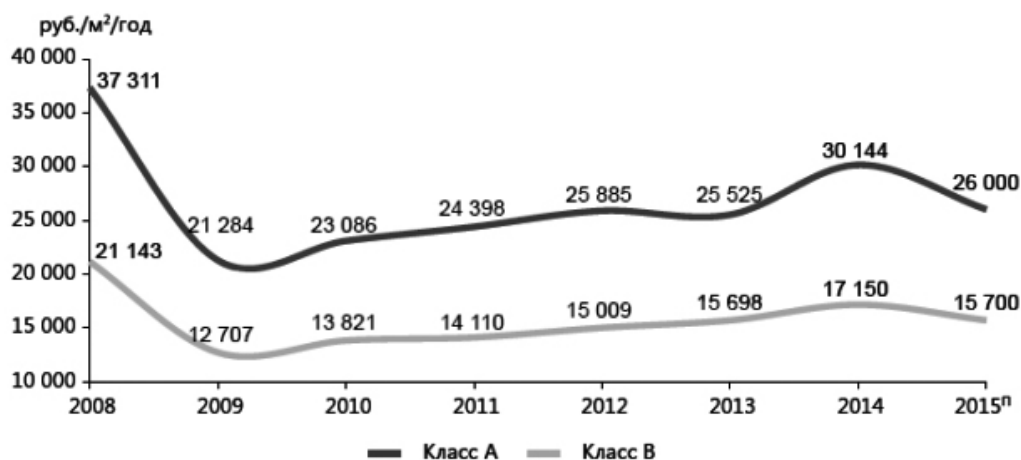
о размере средней рыночной арендной платы. Поэтому оценка справедливой стоимости вышеуказанных объектов, а также инвестиционной недвижимости на стадии строительства должна осуществляться, по мнению автора, профессиональными оценщиками, так как она требует специальных компетенций в области оценочной деятельности и применения трудоемких техник.

Процесс оценки инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости в рамках доходного подхода в рыночных условиях, обеспечивающих соблюдение основных допущений применения метода прямой капитализации, проиллюстрирован на рис. 4.

Гипотетический чистый операционный доход должен формироваться на базе сведений о сопоставимых объектах, которые могут получить участники рынка. Это означает, что величины притоков денежных средств следует рассчитывать с использованием рыночных данных о средних базовых арендных ставках (Base Rental Rate) (базовая арендная ставка — арендная ставка, не включающая в себя операционные расходы, налог на добавленную стоимость) на аналогичных объектах инвестиционной недвижимости на той же территории и в том же состоянии.

Величины оттоков денежных средств должны определяться на базе средних по рынку для аналогичных объектов на той же территории и в том же состоянии операционных расходов (ОРЕХ,

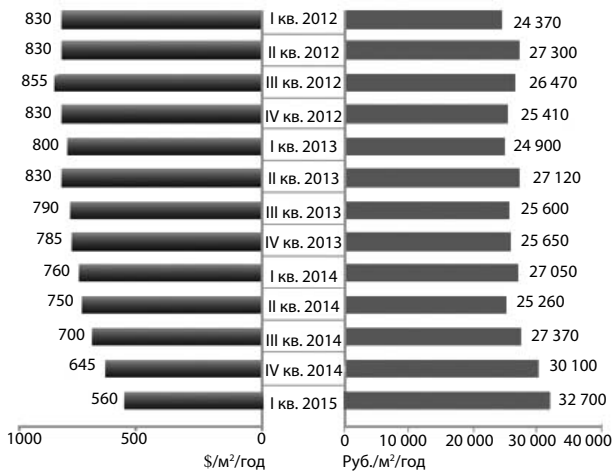
Динамика средних запрашиваемых ставок аренды на офисы классов А и В, номинированных в российских рублях



Источник: Knight Frank: I квартал 2015 года. Рынок офисной недвижимости. Москва [4].

Рис. 1. Ставки аренды на офисы классов А и В в Москве в рублях

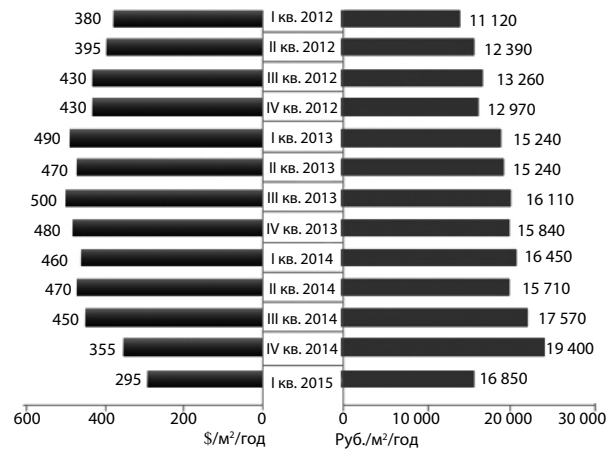
Динамика запрашиваемой ставки аренды, класс А, \$/руб. м²/год



Источник: Colliers International Россия: Москва. Офисная недвижимость. I квартал 2015 [5].

Рис. 2. Ставки аренды на офисы класса А

Динамика запрашиваемой ставки аренды, класс В, \$/руб. м²/год



Источник: Colliers International Россия: Москва. Офисная недвижимость. I квартал 2015 [5].

Рис. 3. Ставки аренды на офисы класса В



Источник: разработано автором.

Рис. 4. Содержание экспресс-методики расчета справедливой стоимости инвестиционной недвижимости с использованием доходного подхода

Operational Expenses) (издержки на обеспечение функционирования и обслуживания объекта недвижимости, включают в себя налоги на недвижимое имущество, расходы на страхование, управление, обслуживание объекта, коммунальные услуги).

При расчете справедливой стоимости качественных объектов инвестиционной недвижимости, расположенных в московском регионе и Санкт-Петербурге, величиной потерь от неплатежей арендаторов в нормальной рыночной ситуации можно пренебречь, так как она невелика из-за принятой до настоящего времени практики размещения арендаторами обеспечительных платежей у арендодателей и внесения арендных платежей на условиях предварительной оплаты.

На величину оттока денежных средств также влияет уровень вакантных площадей (Vacancy Rate) (отношение вакантных площадей к общему объему арендопригодных площадей).

Релевантные исходные данные, включающие в себя цены продаж объектов, величины рыночных базовых арендных ставок, операционных расходов, уровни вакантных площадей во всех сегментах российского рынка доходной недвижимости в настоящее время представлены на страницах сети Интернет таких ведущих мировых экспертов рынка недвижимости, как:

- CBRE (http://www.cbre.ru/ru_ru). Эта компания является мировым лидером в области коммерческой недвижимости, имеет более 350 офисов в мире и штат сотрудников около 44 000 человек¹;
- Colliers International (<http://www.colliers.com/ru-ru/moscow>). Данная крупнейшая международная консалтинговая компания предоставляет полный комплекс услуг в области коммерческой недвижимости²;
- Cushman & Wakefield (<http://www.cushmanwakefield.ru>). Эта международная организация, оказывающая услуги в сфере недвижимости, в настоящее время располагает 250 офисами в 60 странах и штатом в более чем 16 тыс. сотрудников³;
- Knight Frank (<http://www.knightfrank.ru/>). Данная компания является крупнейшей независимой международной консалтинговой компанией,

предоставляющей услуги на рынке коммерческой недвижимости. Совместно со своим стратегическим партнером — компанией Newmark Knight Frank располагает сетью из 370 офисов и насчитывает более 12 000 специалистов по всему миру⁴;

- JLL (<http://www.jll.ru/russia/ru-ru/>). Компания предоставляет финансовые и комплексные профессиональные услуги в области недвижимости. JLL имеет более 230 корпоративных офисов в 80 странах, штат компании составляет около 58 тыс. сотрудников⁵;
- S.A. Ricci (<http://www.ricci.ru/>). В России компания S.A. Ricci является одним из лидирующих консультантов на рынке коммерческой и жилой элитной недвижимости⁶.

Так, например, в обзоре рынка «Офисные помещения. Москва. Итоги 2011» [6], подготовленном компанией CBRE, приведены данные о среднем уровне вакантных площадей, средних ставках аренды для офисных помещений классов А Прайм, А, В и другая информация о текущей конъюнктуре рынка офисной недвижимости. В обзоре компании Knight Frank «2011 год. Рынок офисной недвижимости. Москва» [7] наряду с прочими рыночными данными имеются следующие основные показатели рынка офисной недвижимости (для офисов классов А, В+, В-): доля вакантных площадей, средние базовые арендные ставки, диапазоны базовых арендных ставок, включая уточненный диапазон ставок аренды премиальных объектов, ставки операционных расходов. Обзор «Рынок офисной недвижимости MOSCOW 2011», выпущенный компанией S.A. Ricci [8], также содержит необходимые исходные данные, в том числе: диапазоны базовых арендных ставок и средневзвешенные базовые арендные ставки для офисов классов А, В+, В-, расположенных в зонах Бульварного кольца, Садового кольца, Третьего транспортного кольца (ТТК), Московской кольцевой автомобильной дороги (МКАД); уровни вакантных площадей в зоне Бульварного кольца, в расширенной зоне Садового кольца (площади классов А и В), расширенной зоне ТТК, вблизи МКАД.

Ведущие мировые эксперты рынка недвижимости регулярно публикуют на страницах сети Интернет (в том числе русскоязычных) и ставки капитализации для различных сегментов доходной

¹ URL: http://www.cbre.ru/ru_ru/about_cbre (дата обращения: 12.05.2015).

² URL: <http://www.colliers.com/ru-ru/moscow/about> (дата обращения: 12.05.2015).

³ URL: <http://www.cushmanwakefield.ru/ru-ru/about-us/company-history/> (дата обращения: 12.05.2015).

⁴ URL: <http://www.knightfrank.ru/about/> (дата обращения: 12.05.2015).

⁵ URL: <http://www.jll.ru/russia/ru-ru/> (дата обращения: 12.05.2015).

⁶ URL: <http://www.ricci.ru/ru/about/> (дата обращения: 12.05.2015).

недвижимости. Например, в обзоре компании Knight Frank «I полугодие 2011 года. Рынок инвестиций. Москва» приведены ставки капитализации для офисов 8,5–9% [9].

Оценки ставок отражают ожидания участников рынка, принимающих в расчет текущую динамику ставок аренды, цен сделок купли-продажи, внешних факторов, включая актуальные рыночные условия, специфику сегмента рынка коммерческой недвижимости, следовательно, составители МСФО-отчетности избавлены от необходимости самостоятельно рассчитывать ставки капитализации. Как известно, ошибка в расчете величины ставки на 1% влечет за собой ошибку в расчете стоимости на 10%.

Процесс расчета справедливой стоимости инвестиционной недвижимости следует производить по этапам:

1. Сбор рыночной информации:

1.1. Данные о ставках базовой арендной платы в аналогичных объектах.

1.2. Данные о доле вакантных площадей в аналогичных объектах.

1.3. Данные о ставках операционных расходов в аналогичных объектах.

1.4. Данные о ставках капитализации для аналогичных объектов.

1.5. Данные о ценах сделок купли-продажи с аналогичной недвижимостью.

1.6. Прочая информация о рынке коммерческой недвижимости.

1.7. Общеэкономическая информация.

2. Сбор данных управленческого учета об объекте оценки.

3. Тестирование на наличие факторов, свидетельствующих о том, что альтернативное использование объекта инвестиционной недвижимости могло бы увеличить его справедливую стоимость.

4. Анализ ННЭИ объекта инвестиционной недвижимости при наличии факторов.

5. Расчет справедливой стоимости объекта:

5.1. Определяются исходные данные для расчета:

5.1.1. Определяется средняя базовая арендная ставка для аналогичных объектов на соответствующем локальном рынке.

5.1.2. Определяется среднерыночная доля вакантных площадей на аналогичных объектах с использованием собранных данных.

5.1.3. Определяется среднерыночная ставка операционных расходов на аналогичных объектах с использованием собранных данных.

5.2. Проводится расчет чистого операционного дохода (NOI) объекта:

5.2.1. Определяется потенциальный валовой доход (PGI):

$$PGI = TS \times RR, \quad (2)$$

где TS — общий объем арендопригодных площадей⁷, м²;

RR — среднерыночная базовая арендная ставка за год, долл. США/м².

5.2.2. Рассчитывается действительный валовой доход (EGI):

$$EGI = PGI - L, \quad (3)$$

где PGI — потенциальный валовой доход;

L — потери из-за простоев площадей, сдаваемых в аренду.

5.2.3. Определяются потери от недополученного возмещения операционных расходов из-за наличия вакантных площадей⁸.

5.2.4. Рассчитывается чистый операционный доход по формуле

$$NOI = EGI - W, \quad (4)$$

где EGI — действительный валовой доход;

W — потери из-за недополученного возмещения операционных расходов.

5.2.5. Определяется ставка капитализации на основе анализа собранных данных о средних ставках капитализации.

5.2.6. По формуле (1) рассчитывается справедливая стоимость объекта.

Сбор исходных рыночных данных следует осуществлять на страницах в сети Интернет ведущих мировых экспертов рынка недвижимости.

В отчетах имеется также актуальная экономическая информация: о применимых основных параметрах и прогнозах социально-экономического развития страны; о состоянии рынка соответствующего сегмента коммерческой недвижимости; о коммерческих условиях аренды помещений, о тенденциях на рынке.

⁷ Арендопригодные площади — сумма всех занятых и вакантных офисных площадей классов A , B^+ , B^- на определенный момент времени.

⁸ При аренде коммерческой недвижимости широко распространена практика возмещения коммунальных и операционных расходов арендаторами.

На основе данных управленческого учета определяется объем арендопригодных площадей. Для сравнительного анализа с рыночными сведениями может быть целесообразным определение операционных расходов, которые несет организация, владеющая объектом инвестиционной недвижимости, а также средних базовых арендных ставок.

Для проведения теста на наличие факторов, свидетельствующих о том, что альтернативное использование объекта инвестиционной недвижимости могло бы увеличить его справедливую стоимость, следует провести анализ:

- имеющейся в отчетах общеэкономической информации, сведений о конъюнктуре соответствующего сегмента рынка коммерческой недвижимости, данных о ставках капитализации для аналогичных объектов;
- применимых данных внутренней управленческой отчетности организации.

Внешними факторами, свидетельствующими о том, что альтернативная стоимость объекта инвестиционной недвижимости может оказаться выше справедливой стоимости при существующем использовании, могут быть произошедшие в течение периода или ожидающиеся в ближайшем будущем:

- 1) ухудшение конъюнктуры соответствующего сегмента рынка доходной недвижимости;
- 2) отрицательное воздействие институциональной среды на соответствующий сегмент рынка инвестиционной недвижимости;
- 3) снижение рыночной капитализации организации;
- 4) повышение ставок кредитования аналогичных объектов.

Внутренними источниками информации о превышении альтернативной стоимостью справедливой стоимости объекта при существующем использовании могут являться:

- 1) появление свидетельств устаревания или физического повреждения зданий;
- 2) увеличение вакантных площадей на объектах, предназначенных для получения арендных платежей;
- 3) появление в управленческой отчетности организации данных о том, что текущие или будущие результаты поступления арендных платежей хуже прогнозируемых;
- 4) значительное превышение текущих расходов, связанных с дальнейшей эксплуатацией и

обслуживанием инвестиционной недвижимости, над расходами, предусмотренными бюджетом организации.

При наличии факторов, свидетельствующих о том, что альтернативное использование могло бы увеличить справедливую стоимость объекта, организации обязаны проводить анализ ННЭИ. Так как анализ ННЭИ объекта инвестиционной недвижимости основывается на определении справедливой стоимости занимаемого объектом земельного участка, то, по мнению автора, при отсутствии исходных рыночных данных о ставках аренды земельных участков на соответствующем рынке организациям целесообразно привлекать для оценки справедливой стоимости объекта профессиональных оценщиков.

Для расчета справедливой стоимости объекта необходимо на основе данных сформированного пула ведущих мировых экспертов рынка недвижимости определить величины средних базовых арендных ставок, доли вакантных площадей, операционных расходов, ставок капитализации.

Пример. Оценка справедливой стоимости объекта инвестиционной недвижимости методом прямой капитализации доходов

Объектом оценки является бизнес-центр класса *B+* (далее — бизнес-центр), введенный в 2010 г. Бизнес-центр находится в хорошем состоянии. Он расположен в престижном округе Москвы, недалеко от МКАД.

Дата оценки (определения справедливой стоимости объекта) — 30.09.2011.

Оценка справедливой стоимости объекта инвестиционной недвижимости проводится в следующей последовательности.

I. Сбор и анализ рыночной информации:

1. Исходные рыночные данные для офисов класса *B+*.

1.1. Средние ставки базовой арендной платы для офисных площадей класса *B+*, расположенных в Москве.

В аналитическом обзоре «I полугодие 2011 года. Рынок офисной недвижимости. Москва» компании Knight Frank (далее — Обзор офисов Knight Frank) [10] содержатся данные о том, что среднерыночные базовые арендные ставки для офисов класса *B+* находятся в диапазоне 400–600 долл. США в год за 1 м².

В обзоре рынка офисной недвижимости «II квартал 2011. Москва», подготовленном компанией S. A. Ricci (далее — Обзор S. A. Ricci) [11], приведено значение средневзвешенной ставки аренды для офисов класса B+, находящихся за пределами Садового кольца — 500 долл. США за 1 м² в год и диапазон 200–430 долл. США за 1 м² в год для помещений класса B.

1.2. Среднерыночное значение доли вакантных площадей в офисных центрах класса B+.

В Обзоре S. A. Ricci содержится информация о том, что офисные объекты, расположенные вблизи МКАД, пустуют в среднем на 16–17%.

Согласно данным Обзора офисов Knight Frank доля вакантных площадей в офисных центрах

класса B+, расположенных в Москве, составляет 19,2%.

1.3. Ставки операционных расходов для офисов класса B+.

В Обзоре офисов Knight Frank приведены средние ставки операционных расходов для офисов класса B+, расположенных в Москве, — 80–120 долл. США в год за 1 м².

1.4. Ставка капитализации для офисов класса B+.

Согласно данным обзора компании Knight Frank «I полугодие 2011 года. Рынок инвестиций. Москва» ставка капитализации составляет 10–11%.

2. Курс доллара США к рублю, установленный Центральным банком Российской Федерации (ЦБ РФ) на 30.09.2011, — 31,8751.

Расчет справедливой стоимости бизнес-центра методом прямой капитализации

Этап расчета	Источник информации	Результат
Определение средней ставки базовой арендной платы для аналогичных офисов класса B+ (г. Москва)	Аналитический Обзор офисов Knight Frank. Аналитический Обзор S. A. Ricci. Управленческая бухгалтерская отчетность	400 долл. США за 1 м ² в год
Определение среднерыночной доли вакантных площадей в аналогичных офисах класса B+ (г. Москва)	Обзор S. A. Ricci. Обзор офисов Knight Frank. Управленческая бухгалтерская отчетность	19,2%
Определение среднерыночной ставки операционных расходов в аналогичных офисах класса B+ (г. Москва)	Обзор S. A. Ricci. Обзор офисов Knight Frank. Управленческая бухгалтерская отчетность	80 долл. США за 1 м ² в год
Определение ставки капитализации для аналогичных офисов класса B+ (г. Москва)	Аналитический обзор компании Knight Frank «I полугодие 2011 года. Рынок инвестиций. Москва»	10,5%
Расчет потенциального валового дохода (в год)	Управленческая бухгалтерская отчетность	7 400 000 долл. США
Расчет действительного валового дохода (в год)	Данные расчета	5 979 200 долл. США
Расчет потерь в виде недополученной компенсации арендаторами операционных расходов (в год)	Данные расчета	284 160 долл. США
Расчет ЧОД бизнес-центра (в год)	Данные расчета. Данные ЦБ РФ	7 400 000 долл. США. 181 529 969 руб.
Справедливая стоимость бизнес-центра	Данные расчета	1 728 856 852 руб. без учета налога на добавленную стоимость

Источник: разработано автором.

II. Сбор данных управленческого учета о бизнес-центре.

Общий объем качественных площадей — 18500 м².

III. Анализ факторов, свидетельствующих о том, что иное использование бизнес-центра могло бы увеличить его стоимость.

Наилучшим и наиболее эффективным использованием объекта оценки является его использование в качестве бизнес-центра, что подтверждено утвержденным руководством бизнес-планом. Рыночных данных о существенном снижении рентабельности подобных объектов не имеется, соответственно, анализ ННЭИ не осуществляется.

IV. Расчет справедливой стоимости бизнес-центра.

Приведем результаты расчета справедливой стоимости бизнес-центра в *таблице*.

Сроки и периодичность проведения расчета. Расчет справедливой стоимости инвестиционной недвижимости осуществляется на конец каждого отчетного периода.

Оценка справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости методом прямой капитализации с использованием данных, полученных ведущими мировыми экспертами в сфере недвижимого имущества на основе агрегирования значительных массивов рыночной информации и регулярно публикуемых, отражает те факторы, которые влияют на величину справедливой стоимости и принимаются в расчет участниками рынка.

Такой подход к денежному измерению инвестиционной недвижимости обеспечивает уменьшение уровня неопределенности полученных величин справедливой стоимости и их соответствие норме — цене продажи объекта составителем МСФО-отчетности при обычной сделке на дату оценки с точки зрения участников рынка.

Предложенная экспресс-методика расчета справедливой стоимости инвестиционной недвижимости методом прямой капитализации позволит составителям отчетности с достаточной степенью экономичности получить надежную оценку, раскрыть использованные нефинансовые, прежде всего количественные, исходные данные и описать процедуру оценки.

Литература

1. *Бородин О.А.* Современные аналитические подходы к формированию бухгалтерской

оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 38.

2. *Вахрушина М.А.* Методологические особенности анализа консолидированной финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 44.
3. *Бородин О.А.* Развитие иерархии справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 37.
4. Knight Frank: I квартал 2015 года. Рынок офисной недвижимости. Москва. URL: <http://content.knightfrank.com/research/597/documents/ru/q12015annualkffofficemarketreportmscrus-2844.pdf> (дата обращения: 12.07.2015).
5. Colliers International Россия: Москва. Офисная недвижимость. I квартал 2015. URL: <http://www.colliers.com/ru-ru/moscow/insights/market-reports> (дата обращения: 14.07.2015).
6. CBRE: Офисные помещения. Москва. Итоги 2011. URL: http://portal.cbre.eu/portal/page/portal/RRP/ResearchReportPublicFiles/FPR_EMEA_MOSCOW_OFFICE_MV_H2_2011_RUS.pdf (дата обращения: 30.06.2013).
7. Knight Frank: 2011 год. Рынок офисной недвижимости. Москва. URL: http://www.knightfrank.ru/on-line/files/+research/FCA16A51-F135-4E94-B7CC-E5D4C5598D88/kf_office_market_report_h1_2011_rus.pdf (дата обращения: 30.06.2012).
8. S.A. Ricci: Рынок офисной недвижимости MOSCOW 2011. URL: <http://www.ricci.ru/ru/analytics/obzor-rynka-ofisnoj-nedvizhimosti-za-2011-god> (дата обращения: 30.06.2012).
9. Knight Frank: I полугодие 2011 года. Рынок инвестиций. Москва. URL: <http://www.knightfrank.ru/research/page1/issue1247/?§orid=6> (дата обращения: 30.06.2012).
10. Knight Frank: I полугодие 2011 года. Рынок офисной недвижимости. Москва. URL: http://www.knightfrank.ru/on-line/files/+research/FCA16A51-F135-4E94-B7CC-E5D4C5598D88/kf_office_market_report_h1_2011_rus.pdf (дата обращения: 30.06.2012).
11. S.A. Ricci: Рынок офисной недвижимости II квартал 2011. Москва. URL: http://www.knightfrank.ru/on-line/files/+research/FCA16A51-F135-4E94-B7CC-E5D4C5598D88/kf_office_market_report_h2_2011_rus.pdf

ricci.ru/ru/analytics/obzor-rynka-ofisnoj-nedvizhimosti-za-2011-god (дата обращения: 30.06.2012).

References

1. *Borodin O.A.* Sovremennye analiticheskie podkhody k formirovaniyu bukhgalterskoi otsenki spravedlivoi stoimosti investitsionnoi nedvizhimosti [Modern analytical approaches to the formation of the accounting assesment of the investment properties fair value measurement]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 38 (in Russ.).
2. *Vakhrushina M.A.* Metodologicheskie osobennosti analiza konsolidirovannoi finansovoi otchetnosti [Methodological features of consolidated financial statement analysis]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2012, no. 44 (in Russ.).
3. *Borodin O.A.* Razvitie ierarkhii spravedlivoi stoimosti investitsionnoi nedvizhimosti v MSFO [The development of investment properties fair value measurement hierarchy in the IFRS]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 37 (in Russ.).
4. Knight Frank: I kvartal 2015 goda. Rynok ofisnoi nedvizhimosti. Moskva [First quarter of 2015. Office real estate market, Moscow]. URL: <http://content.knightfrank.com/research/597/documents/ru/q12015annualkfofficemarketreportsrus-2844.pdf> (accessed: 12.07.2015) (in Russ.).
5. Colliers International Rossiia: Moskva. Ofisnaia nedvizhimost'. I kvartal 2015. [Colliers International Russia: Moscow. Office real estate market. First quarter of 2015]. URL: <http://www.colliers.com/ru-ru/moscow/in-sights/market-reports> (accessed: 14.07.2015) (in Russ.).
6. CBRE: Ofisnye pomeshcheniia. Moskva. Itogi 2011 [Annual office market report, Moscow. The results of 2011]. URL: http://portal.cbre.eu/portal/page/portal/RRP/ResearchReport-PublicFiles/FPR_EMEA_MOSCOW_OFFICE_MV_H2_2011_RUS.pdf (accessed: 30.06.2013) (in Russ.).
7. Knight Frank: 2011 god. Rynok ofisnoi nedvizhimosti. Moskva [Office real estate market, Moscow, 2011]. URL: http://www.knightfrank.ru/on-line/files/+research/FCA16A51-F135-4E94-B7CC-E5D4C5598D88/kf_office_market_report_h1_2011_rus.pdf (accessed: 30.06.2012) (in Russ.).
8. S.A. Ricci: Rynok ofisnoi nedvizhimosti MOSCOW 2011 [Office real estate market, Moscow, 2011]. URL: <http://www.ricci.ru/ru/analytics/obzor-rynka-ofisnoj-nedvizhimosti-za-2011-god> (accessed: 30.06.2012) (in Russ.).
9. Knight Frank: I polugodie 2011 goda. Rynok investitsii MOSCOW 2011 [The first six months of 2011, Investment market, Moscow]. URL: <http://www.knightfrank.ru/research/page1/issue1247/?§orid=6> (accessed: 30.06.2012) (in Russ.).
10. Knight Frank: I polugodie 2011 goda. Rynok ofisnoi nedvizhimosti. Moskva [The first six months of 2011, Office real estate market, Moscow]. URL: http://www.knightfrank.ru/on-line/files/+research/FCA16A51-F135-4E94-B7CC-E5D4C5598D88/kf_office_market_report_h1_2011_rus.pdf (accessed: 30.06.2012) (in Russ.).
11. S.A. Ricci: Rynok ofisnoi nedvizhimosti II kvartal 2011. Moskva [Office real estate market, the second quarter of 2011, Moscow]. URL: <http://www.ricci.ru/ru/analytics/obzor-rynka-ofisnoj-nedvizhimosti-za-2011-god> (accessed: 30.06.2012) (in Russ.).

УДК 336

Актуальные вопросы совершенствования учетного инструментария субъектов малого и среднего предпринимательства в современных экономических реалиях*

САФОНОВА ИРИНА ВИКТОРОВНА,

кандидат экономических наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: iv.safonova@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В условиях глобализации мировой экономики, участия России во Всемирной торговой организации и максимальной заинтересованности государства в улучшении инвестиционного климата усиливается роль системы бухгалтерского учета как важнейшего инструмента в обосновании принимаемых экономических решений потенциальными инвесторами и кредиторами. В статье критически анализируются вопросы бухгалтерского учета субъектов малого и среднего предпринимательства на предмет их соответствия современным информационным потребностям участников рынка, а также перспективы формирования учетной информации на основе применения дифференцированного подхода. Рассматривается возможность рекомендации к применению Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий в Российской Федерации. Автором поставлена задача: провести анализ современных экономических условий деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства и выявить их влияние на организацию бухгалтерского учета, а также определить основные направления реформирования системы бухгалтерского учета для субъектов малого и среднего предпринимательства на основе анализа конкретных мер, проводимых Минфином России в рамках реализации государственной политики.

Ключевые слова: субъекты малого и среднего предпринимательства, МСФО для МСП, реформирование бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства, национальные стандарты бухгалтерского учета, вступление России в ВТО.

Acute Issues on How to Improve Accounting Tools in the Modern Economic Culture-Bound Items for Small and Medium Enterprises

IRINA V. SAFONOVA,

PhD in Economics, associate Professor, Department of Accounting, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: iv.safonova@mail.ru

* Статья подготовлена по результатам научно-исследовательской работы «Совершенствование учетно-контрольного инструментария, обеспечивающего конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность хозяйствующих субъектов России в условиях ВТО», выполненной за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финансового университета на 2015 г.

ABSTRACT

In terms of the globalization of the world economy, Russia's participation in the WTO and the maximum interest of the State in the attempts to improve the investment climate in the country, the role of the accounting system as an essential tool in building ground for the economic decisions taken by potential investors and lenders is strengthening. The article critically examines the issues of accounting and the formation of the accounting (financial) reporting of small and medium-sized businesses in terms of their compliance with the modern information needs of market players, as well as the prospects for the formation of accounting information on the basis of the implementation of a differentiated approach. We closely examine a possibility to recommend the implementation of IFRS for small and medium-sized enterprises in the Russian Federation.

The author sets a task of analyzing the current economic conditions for small and medium-sized businesses and identifying their impact on the organization of accounting; as well as determining the main directions of reforming of the accounting system for small and medium-sized entities based on the analysis of the implementation of specific measures carried out by the Ministry of Finance in terms of the implementation of the public policy.

Keywords: *small and medium-sized businesses, the IFRS for SMEs, the reforms of accounting for small and medium-sized businesses, Russian national accounting standards, Russia entering WTO.*

В условиях тотального падения мировых цен на нефть и исчерпания источников экономического роста, основанных на сырьевой модели хозяйствования, формирование сильного класса малого и среднего предпринимательства рассматриваются Правительством Российской Федерации как один из факторов укрепления национальной экономики и потенциальная возможность ее диверсификации. Вклад малого и среднего предпринимательства в валовой внутренний продукт ряда европейских стран, а также США и Канады составляет около 40–50%, в России эта цифра на уровне 15–20% [1].

Развитие малого бизнеса в нашей стране за последние годы, на первый взгляд, носит позитивный характер. По итогам 2014 г. отмечается рост основных показателей: количество зарегистрированных малых предприятий на 01.01.2015 в целом по России увеличилось по сравнению с 01.01.2014 на 2,0% и составило в абсолютном выражении 2 103,8 тыс. малых предприятий (в том числе 1 868,2 тыс. микропредприятий); среднесписочная численность занятых на малых предприятиях выросла на 0,1%, а удельный вес работников малых предприятий в общей среднесписочной численности занятых достиг уровня 23,7%; объем оборота малых предприятий вырос на 6,3% (продемонстрировав самые высокие за последние 3 года темпы прироста); рост инвестиций в основной капитал на малых предприятиях составил 20,7% [2]. Вместе с этим необходимо отметить, что прирост был обеспечен главным образом сегментом микропредприятий, тогда как число малых компаний выросло лишь на 0,5%. В части финансовых

показателей деятельности оборот малого и микробизнеса в 2014 г. вырос лишь номинально, а в реальном выражении (с учетом инфляции) сократился на 4,6%, объем инвестиций (с учетом инфляции) вырос лишь на 8,4% [2].

В секторе среднего предпринимательства картина менее благоприятная: пик роста базовых индикаторов (количества зарегистрированных предприятий, среднесписочной численности занятых и объема оборота) в период с 2011 по 2014 г. был достигнут в 2011 г., после чего стал наблюдаться определенный спад и стагнация. И только показатель инвестиций в основной капитал демонстрирует положительную динамику [1].

Содействие развитию малого и среднего бизнеса является одним из основных приоритетов социальной и экономической политики, предусмотренной Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 № 1662-р (в ред. от 08.08.2009), и государственной программой Российской Федерации «Экономическое развитие и инновационная экономика», утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 316 (в ред. от 30.06.2015). Основные меры со стороны государства направлены на повышение доступности финансирования для субъектов малого и среднего предпринимательства (в том числе расширение системы микрокредитования) и упрощение процедур ведения предпринимательской деятельности (сокращение количества контрольных и надзорных мероприятий,

проводимых в отношении малого бизнеса, снижение издержек бизнеса, связанных с этими мероприятиями). Планируемые изменения четко продиктованы пожеланиями представителей малого и среднего бизнеса в части улучшения делового климата, упрощения административных барьеров, снижения налоговой нагрузки, создания благоприятных условий для ведения малого бизнеса и увеличения объемов финансовой и нефинансовой поддержки [1].

Однако синергетический эффект от реализации государственной политики по содействию развития малого и среднего бизнеса может быть достигнут при четком видении ситуации и удовлетворении ожиданий предпринимателей на основе системного анализа текущих экономических процессов, происходящих в данном секторе под воздействием внешних факторов.

Необходимо учитывать целый ряд знаковых экономических и политических событий, произошедших в России за последние 3–5 лет, влияние которых будет пролонгировано еще на десятилетие вперед. В 2012 г. Российская Федерация стала полноправным участником Всемирной торговой организации (ВТО), к вступлению в которую готовилась на протяжении почти 2 десятилетий. По соглашению с ней, с одной стороны, создаются более благоприятные условия для доступа отечественных товаров и услуг на мировой рынок, а с другой — Россия должна открыть свой внутренний рынок для иностранных производителей товаров и услуг. Вероятность завоевания чужих рынков в этих условиях кажется «сомнительной», а угроза появления дополнительных рисков, связанных с достаточно низкой конкурентоспособностью отечественной экономики в отдельных отраслях, наоборот, очевидной. Самые негативные ожидания в отраслевом разрезе (промышленность, строительство, сельское хозяйство, торговля, услуги) высказывались со стороны сельхозпроизводителей (47%) и производственных предприятий (26%) [3].

Однако по прошествии почти 3 лет с момента официального вступления России в ВТО отечественные предприниматели пока полноценно не смогли почувствовать существенного изменения условий для своего бизнеса. Одной из причин сложившейся ситуации является изменение общей геополитической ситуации в стране и агрессивная политика экономических санкций против России со стороны США и Евросоюза. Введенные контрсанкции и политика импортозамещения в

отношении значительной части продовольственных товаров напротив привели к подъему национального сектора сельского хозяйства. Мнения представителей малого и среднего бизнеса по вопросу импортозамещения оказались позитивными: около 25% считают, что их продукция и услуги смогут заменить на внутреннем рынке импортные аналоги, еще 11% выразили такую возможность [4].

Многие из них считают нынешнее время подходящим для модернизации или расширения своих производственных мощностей: доля предпринимателей, которые собираются осуществлять инвестиции в основные средства в 2015 г., увеличилась по сравнению с предыдущим годом и составила 41,7%. В отраслевом разрезе наиболее высока доля компаний, планирующих осуществлять инвестиции в сельском хозяйстве — почти 57% [1]. При этом 43,6% оценили свои компании как инновационно активные, 37,1% из них планируют продолжить реализацию инновационных проектов в будущем. Более половины (56,3%) участников опроса ранее не внедряли инновации, но 6,4% из них планируют сделать это в 2015 г. [1].

Для реализации различных проектов и расширения бизнеса предпринимателям необходимы финансовые ресурсы, которые в настоящее время не вполне доступны малым и средним производственным компаниям. Если краткосрочное финансирование найти возможно, то поиск финансовых ресурсов на период более 3 лет уже затруднен. Малый бизнес в большей степени полагается на собственные средства. В 2014 г. лишь пятая часть малых и средних предприятий воспользовалась банковскими кредитами. Максимальный уровень кредитной активности наблюдается в сфере транспортных услуг и связи (31%), сельском хозяйстве (30%) и обрабатывающих производствах (28%) [5].

Вместе с этим кредиты банков — второй по популярности источник финансирования инвестиций субъектов малого и среднего предпринимательства. В 2015 г. обращаться к банкам за финансированием планирует уже каждое четвертое предприятие; 70% сельскохозяйственных предприятий намерены работать с использованием заемных средств [5]. Однако банковская статистика в сегменте кредитования сферы малого и среднего предпринимательства за последний год оказалась негативной — сокращение составило 496 млрд руб. (–9,4%). Зимой — весной 2015 г. было выдано на 35–36% меньше ресурсов, чем в аналогичном периоде 2014 г. [6]. Одной из причин сложившейся

ситуации является ограниченность ресурсов российских банков на западных рынках капиталов в условиях экономических санкций. Как следствие, имеется их «дефицит» для отечественного банковского рынка и ужесточение условий кредитования, в первую очередь для малых и средних предприятий. Большинство банков стали применять индивидуальный подход к заемщику: существенно ужесточились требования к обеспечению и финансовому положению заемщиков, пристальное внимание уделяется оценке кредитоспособности каждого заемщика и проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности [6].

Таким образом, глобализация экономики, вступление России в ВТО, мировой финансовый кризис, усложнение внешних и внутренних связей в результате экономических санкций против России со стороны США и Евросоюза и политики импортозамещения, жесткая конкуренция, «дефицит» кредитных ресурсов, необходимость диверсификации экономики и реализации инновационного пути развития оказывают прямое внешнее влияние на развитие малого и среднего предпринимательства. Анализ устойчивого развития сферы малого и среднего предпринимательства и его переход на качественно новый уровень невозможны без модернизации учетно-аналитического обеспечения бизнеса.

Гармоничное обеспечение различных информационных запросов внутренних и внешних пользователей и способность их удовлетворения в новых условиях хозяйствования — вот отличительные характеристики современной учетной системы экономического субъекта. Вопросы совершенствования учетного обеспечения деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства являются в настоящее время очень актуальными.

Существующую методологическую основу организации и ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности для субъектов малого и среднего предпринимательства охарактеризовать как отвечающую требованиям современных экономических реалий пока рано. На протяжении последних 17 лет реализуется ряд последовательно разработанных Минфином России программ реформирования национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). За данный период сделан заметный шаг в развитии бухгалтерского учета и отчетности

в нашей стране, но говорить о завершении реформы пока рано.

Субъектам малого и среднего предпринимательства при ведении бухгалтерского учета следует руководствоваться едиными принципами, установленными для всех экономических субъектов в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» (далее — Федеральный закон № 402-ФЗ), а также нормами положений по бухгалтерскому учету (далее — ПБУ), действующих на территории Российской Федерации. На сегодняшний день Минфином России принято 24 ПБУ.

Непубличные компании (субъекты среднего предпринимательства) формируют свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с требованиями ПБУ. При этом они сталкиваются с двумя проблемами: объективной потребностью наличия целого ряда недостающих ПБУ (аналогов МСФО) и отсутствием адекватных требованиям современных пользователей правил оценки учетных объектов. В настоящее время пока не действуют в национальной учетной практике такие ПБУ, как «Аренда», «Вознаграждения работникам», «Учет и отчетность по пенсионным планам», «Сельское хозяйство», «Договоры страхования» и др.

Следует обратить особое внимание на совершенствование важнейшего элемента метода бухгалтерского учета — оценки. Наиболее применяемым методом оценки активов и обязательств по российским правилам является оценка по исторической стоимости, в то время как одним из основополагающих требований МСФО является оценка объектов по справедливой стоимости. В большей части отечественных ПБУ пока нет даже упоминания о применении справедливой стоимости и о таком важном инструменте оценки, как расчет по дисконтированной стоимости. Применение дисконтированной стоимости предусмотрено только в ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (в ред. от 06.04.2015)) в части долговых ценных бумаг и предоставленных займов.

Упрощенные правила оценки активов и обязательств снижают качество учетной информации хозяйствующих субъектов, прежде всего для инвесторов. Новые условия хозяйствования заставили предпринимателей задуматься о применении стоимостно-ориентированного управления бизнесом и необходимости формирования информации для оценки создаваемой экономической стоимости и

будущих денежных потоков при принятии инвестиционных решений и кредитовании. Это требует изменения подходов и к балансовому обобщению, составлению актуарного баланса, в основе которого лежит оценка активов и обязательств по дисконтированной стоимости.

Вопросы бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства стали актуальными со вступлением в силу Федерального закона № 402-ФЗ, который четко говорит о том, что все экономические субъекты, в том числе и субъекты малого предпринимательства независимо от применяемого режима налогообложения, должны вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность. От обязанности ведения бухгалтерского учета освобождены только индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной практикой, — в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

В качестве «послабления» отдельные нормы ПБУ и Федерального закона № 402-ФЗ предоставляют малому бизнесу своеобразные преференции:

- предоставление микропредприятиям права вести бухгалтерский учет по простой системе (без применения двойной записи) (ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015)). Ведение бухгалтерского учета в книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности может осуществляться микропредприятием как с применением, так и без применения двойной записи. Бухгалтерская отчетность микропредприятия может быть составлена на основе данных книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности независимо от применения двойной записи;

- предоставление права экономическим субъектам, включая субъекты малого предпринимательства и микропредприятия, самостоятельно определять состав регистров бухгалтерского учета и утверждать их формы (Федеральный закон № 402-ФЗ);

- предоставление права субъектам малого предпринимательства, включая микропредприятия, составлять упрощенную бухгалтерскую отчетность (Федеральный закон № 402-ФЗ);

- предоставление права руководителям субъектов малого предпринимательства, включая микропредприятия, принимать на себя ведение бухгалтерского учета (Федеральный закон № 402-ФЗ).

Основной нормативный документ, в котором предметно рассматриваются вопросы организации и ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях, — Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н. Следует прямо сказать, что данный документ практически не применим, поскольку многие его положения за 20 лет «морально устарели» и ссылаются на недействующий План счетов. Устаревшие Типовые рекомендации являются серьезным пробелом в регулировании бухгалтерского учета субъектом малого предпринимательства [7].

Минфином России в последнее время был выпущен ряд документов по информированию субъектов малого предпринимательства в части ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- информация Минфина России № ПЗ-3/2012 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства»;

- письмо Минфина России от 27.12.2013 № 07-01-06/57795 «Об упрощенных способах ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность»;

- письмо Минфина России от 19.03.2014 № 03-11-11/11952 (об упрощенной системе бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства).

Во исполнение распоряжения Правительства Российской Федерации от 11.06.2013 № 953-р (в ред. от 03.12.2014), которым утвержден план мероприятий («дорожной карты») «Повышение качества регуляторной среды для бизнеса», предусмотрено в рамках улучшения информирования предпринимательского сообщества по вопросам особенностей ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства создание горячей линии и специального сайта Минфина России. Сайт «Бухгалтерский учет и отчетность субъектов малого предпринимательства» (www.buhuchet.minfin.ru) предназначен для информирования предпринимательского сообщества о законодательных и иных нормативных правовых актах, устанавливающих особенности ведения

бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства и составления ими отчетности, методических, информационных и иных документов по указанным вопросам.

Также для разработки предложений по совершенствованию упрощенных способов ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, при Минфине России 28.02.2013 была создана экспертная группа. В ее состав вошли представители Минфина России, ФСФР России, ФНС России, а также общественных организаций: «Опора России», «Деловая Россия», Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (далее — ИПБ России), Аудиторская палата России, Фонд «НСФО» и др.

За 2,5 года работы группы был рассмотрен целый ряд важных вопросов: целесообразность отмены представления в налоговые органы годовой бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства, применяющими специальные режимы налогообложения; необходимость дальнейшего сокращения объема бухгалтерской отчетности микропредприятий; предложения по упрощению порядка ведения бухгалтерского учета материальных запасов и основных средств.

Экспертная группа одобрила к применению Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности от 17.09.2013 (далее — Рекомендации), разработанные ИПБ России. Целью создания Рекомендаций являлось методологическое обеспечение применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотренных соответствующими нормативными правовыми актами. Документ предназначен для оказания помощи малому бизнесу в постановке и ведении бухгалтерского учета: в нем отражены вопросы составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, приведены различные варианты организации и ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства, включая микропредприятия, применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета (включая упрощенный план счетов бухгалтерского учета, полную, сокращенную и простую формы ведения бухгалтерского учета), упрощенной системы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Однако Рекомендации нормативным документом не являются, потому что не имеют статуса законодательного документа, следовательно, не могут быть приняты в качестве весомого аргумента при необходимости в суде. Информативные документы, выпускаемые Минфином России, также имеют неопределенный статус с точки зрения нормативно-правового регулирования. Таким образом, систему нормативного регулирования в данной области можно охарактеризовать наличием объемного перечня различных нормативных актов, уточняющих писем и информативных документов, не имеющих статуса законодательных актов. При этом до настоящего времени нет единого специализированного нормативного документа, в котором были бы сведены воедино принципы и правила бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства. В свою очередь, предпринимаемые меры со стороны Минфина России в части реформирования системы бухгалтерского учета свидетельствуют о реализации последовательной политики упрощения учетных процессов для субъектов малого предпринимательства в целях снижения на них административной нагрузки.

Наличие информации, состав, степень детализации во многом определяют ее аналитические возможности и прямо влияют на качество принимаемых решений. Малым предприятиям присуще противоречие между экономией затрат на ведение бухгалтерского учета и содержанием информационной базы для принятия экономических решений различными группами пользователей.

На наш взгляд, важнейшее значение при разработке общей концепции учета для отечественных предприятий малого и среднего бизнеса имеет анализ мирового опыта в части тенденций развития учетной системы. В настоящее время уже действует отдельный международный стандарт — Международный стандарт финансовой отчетности для малых и средних предприятий (МСФО для МСП). МСФО для МСП — это комплект стандартов, представляющий собой набор единых учетных правил для малых и средних предприятий, которые определены как непубличные коммерческие компании, составляющие финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей. МСФО для МСП разработан в соответствии с потребностями малого и среднего бизнеса. В его основе лежит полная версия МСФО с учетом изменений и упрощений, которые были тщательно

проанализированы на предмет полезности получаемой информации и сопоставимости сокращения затрат с потенциальной выгодой.

Члены экспертной группы при Минфине России в принципиальном плане обсудили возможность применения МСФО для МСП и пришли к выводу о нецелесообразности его внедрения в России. Теоретически представители малого и среднего бизнеса могут заинтересоваться подготовкой отчетности по МСФО в добровольном порядке, например, с целью привлечения финансирования, подготовки финансовой информации на языке, понятном иностранным партнерам, контрагентам и т.д. Принятие стандартов на принципах МСФО направлено на повышение доверия банков к малым предприятиям, тем самым расширяя возможности для кредитования и развития их бизнеса.

На сегодняшний день очевидно несоответствие качества учетно-аналитического обеспечения реалиям современных условий хозяйствования. Субъекты малого предпринимательства стремятся максимально использовать предоставленную им государством возможность применения упрощенного порядка формирования учетной информации. Отдельные представители предлагают еще более радикально решить проблему, освободив малый бизнес от обязанности ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности. Негативные последствия отказа от бухгалтерского учета в первую очередь сказались бы на налоговых правоотношениях. Налоговый учет сегодня тоже требует системного подхода, а отсутствие группировки данных, необходимых для налогового контроля, делает такой контроль неэффективным.

Таким образом, отчетливо сформировались две диаметрально противоположные точки зрения по вопросу дальнейшего развития бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Отечественная учетная практика в большей степени ориентирована на предельное упрощение бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, что рассматривается как одна из мер снижения административной нагрузки. Мировой опыт говорит о необходимости дальнейшего развития учетных процессов на малых предприятиях, ориентируясь на повышение качества информационно-аналитического обеспечения бизнеса как усложнение системы.

Для достижения гармонии интересов представителей малого и среднего бизнеса и внешних пользователей можно рассмотреть применение

дифференцированного подхода к организации учетной деятельности малых предприятий, который заключается в их делении на следующие группы [8]:

- 1-я группа: микропредприятия, ориентированные на экономический результат в краткосрочной перспективе, а также малые предприятия, находящиеся на начальной стадии своего развития и проходящие этап первичной адаптации к условиям бизнес-среды. Представители данной группы заинтересованы в предельном упрощении учетной деятельности и минимизации затрат на ее осуществление. Основная цель — исполнение налоговых обязательств и формирование упрощенной бухгалтерской отчетности. Вопросы эффективного управления и развития сложных информационных систем, в том числе и бухгалтерской, являются для них второстепенными. Следствием этого является практически полное отсутствие функциональных видов учета;

- 2-я группа: малые предприятия, прошедшие период первичной адаптации, предусматривающие развитие и рост масштабов деятельности. Это ставит перед ними задачи развития конкурентных преимуществ и достижения устойчивости финансового состояния. Соответственно, становится необходимым увеличение объемов и разнообразия формируемой учетной информации при оптимизации затрат на учетную деятельность.

Учетная система характеризуется отдельным ведением бухгалтерского и налогового учета, наличием небольшого количества функциональных видов учета. Состав элементов учетной системы конкретного малого экономического субъекта определяется особенностями его деятельности, важнейшее значение имеет наиболее эффективное использование ограниченных ресурсов в целях учетно-информационного обеспечения системы управления;

- 3-я группа: малые предприятия, активно развивающиеся, демонстрирующие усложнение и диверсификацию деятельности, а также значительный рост ее масштабов, позволяющий говорить об их переходе в категорию средних предприятий. Для них актуально целенаправленное переориентирование учета, который должен не только отражать хозяйственные процессы, но и наилучшим образом интерпретировать их в целях управления. Это достигается повышением аналитичности и оперативности учета, расширением используемых в нем способов и форм предоставления учетной

информации потребителям. Учетная система таких предприятий должна обеспечивать адекватную учетно-информационную поддержку управления по приоритетным направлениям развития.

Таким образом, специфика функционирования и перспективы развития малого предприятия определяют в каждом случае совершенно различные требования к объему и сложности его учетной деятельности.

При разработке современной концепции развития учета для субъектов малого и среднего предпринимательства предстоит решить сложную задачу. С одной стороны, необходим качественный прорыв в формировании учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов в условиях риска и неопределенности; представляемая пользователям отчетная информация должна удовлетворять различные информационные запросы, связанные с возникновением новых условий хозяйствования. С другой — очевидна потребность рационализации и упрощения учетной практики именно для субъектов малого предпринимательства в целях снижения административной нагрузки и упрощения процедур ведения предпринимательской деятельности.

Анализ действующей системы бухгалтерского учета субъектов малого и среднего предпринимательства, предпринимаемых государством мер по ее реформированию, а также информационных потребностей пользователей в новых условиях хозяйствования позволили сформулировать возможные перспективные направления в части совершенствования учетного инструментария в России для малого и среднего бизнеса [9, 10]:

- для непубличных компаний (средних предприятий) следует реформировать действующие национальные стандарты (ПБУ) на базе МСФО для МСП.

«Полные» МСФО могут быть сложны для данных компаний и скорее должны быть ориентиром для публичных акционерных обществ. МСФО для МСП созданы на основе полной версии МСФО с учетом определенных упрощений, которые были тщательно проанализированы на предмет полезности получаемой информации. Российские ПБУ так же, как и МСФО для МСП, представляют собой упрощенный вариант полных МСФО. Однако между ними существуют различия по полноте охвата бухгалтерских объектов, по степени упрощения учетных процедур, по соответствию основополагающим принципам и качественным

характеристикам учетной информации. МСФО для МСП в отличие от ПБУ практически охватывают все бухгалтерские объекты, описанные «полными» МСФО. Кроме того, содержащиеся в МСФО для МСП требования по признанию и оценке активов, обязательств, доходов и расходов основаны на принципах полной версии МСФО.

Вопрос о целесообразности отмены ПБУ и признании официального статуса для непубличных компаний МСФО для МСП, на наш взгляд, является неактуальным, так как нормы общей юрисдикции каждой страны отличаются друг от друга. Кроме того, уже накоплена исторически сложившаяся практика бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

- для субъектов малого предпринимательства необходимо создать специализированное ПБУ для малых предприятий, представляющее собой нормативный документ, в котором были бы сведены воедино принципы и правила бухгалтерского учета и отчетности: порядок признания, оценки и представления в отчетности информации по всем учетным объектам малых предприятий [10]. При разработке требований по признанию, оценке и раскрытию информации об учетных объектах в бухгалтерской отчетности малых предприятий следует принимать во внимание принципы МСФО для МСП на предмет их возможного заимствования;

- для микропредприятий и малых предприятий, находящихся на начальной стадии своего развития и проходящих этап первичной адаптации к условиям бизнес-среды, целесообразно применять определенные «ослабления» — предельная ориентация на нормы налогового законодательства и максимальное упрощение в части бухгалтерского учета, налоговые и бухгалтерские каникулы, сокращение видов отчетности и ее показателей;

- для непубличных компаний (средних предприятий) и субъектов малого предпринимательства (малых предприятий), инновационно активных, планирующих выход на международный рынок, желающих привлечь иностранные инвестиции, актуально использовать МСФО для МСП, что возможно только при наличии информативных документов Минфина России по адаптации его применения.

Литература

1. Финансовое состояние и ожидания малого и среднего бизнеса в 2015 году: социологическое исследование // Акционерное обще-

- ство «Российский Банк поддержки малого и среднего предпринимательства», Аналитический центр. М., 2015. URL: <http://nisse.ru/> (дата обращения: 02.08.2015).
2. *Сайдуллаев Ф.С.* Динамика развития малого предпринимательства в регионах России в 2014 году (малые предприятия, включая микропредприятия): ежеквартальный информационно-аналитический доклад // АНО «НИСИПП». М., 2015. URL: <http://nisse.ru/> (дата обращения: 04.08.2015).
 3. Россия в ВТО: оценки руководителей малых и средних предприятий: аналитическая записка // Акционерное общество «Российский Банк поддержки малого и среднего предпринимательства», Аналитический центр. М., 2015. URL: <http://nisse.ru/> (дата обращения: 04.08.2015).
 4. Импортзамещение и малый и средний бизнес: миф или реальность? Результаты опроса представителей бизнеса // Акционерное общество «Российский Банк поддержки малого и среднего предпринимательства», Аналитический центр. М., 2015. URL: <http://nisse.ru/> (дата обращения: 05.08.2015).
 5. Кредиты малому и среднему бизнесу: спрос подстраивается под предложение: результаты опроса представителей бизнеса // Акционерное общество «Российский Банк поддержки малого и среднего предпринимательства», Аналитический центр. М., 2015. URL: <http://nisse.ru/> (дата обращения: 05.08.2015).
 6. Статистика кредитования малого и среднего бизнеса в России // Бюллетень Аналитического центра. 2015. Июнь. URL: <http://nisse.ru/> (дата обращения: 06.08.2015).
 7. *Гришкина С.Н., Сафонова И.В.* Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 47.
 8. *Андреева С.В.* Методологическое обеспечение совершенствования учетной деятельности малых предприятий: дифференциация подходов // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 36.
 9. *Сафонова И.В.* Международная стандартизация бухгалтерского учета как фактор повышения инвестиционной привлекательности России // *Экономика. Налоги. Право*. 2013. № 3.

10. *Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В.* Формирование учетной информации на предприятиях малого бизнеса: теория, методология, практика. М.: Угрешская типография, 2012.

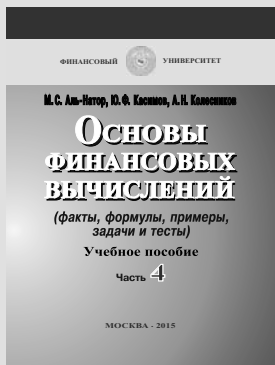
References

1. Finansovoe sostoianie i ozhidaniia malogo i srednego biznesa v 2015 godu: sotsiologicheskoe issledovanie. Aktsionernoe obshchestvo «Rossiiskii Bank podderzhki malogo i srednego predprinimatel'stva», Analiticheskii tsentr [Financial condition and the expectations of small and medium-sized businesses in 2015: Sociological research. JSC «Russian Bank for support of Small and Medium-sized Enterprises», Analytical center]. Moscow, 2015. URL: <http://nisse.ru/> (accessed: 02.08.2015) (in Russ.).
2. *Saidullaev F.S.* Dinamika razvitiia malogo predprinimatel'stva v regionakh Rossii v 2014 godu (malye predpriatiia, vkluchaia mikro-predpriatiia): ezhekvaral'nyi informatsionno-analiticheskii doklad. ANO «NISIPP» [The dynamics of small businesses development in the regions of Russia in 2014 (small enterprises, including micro-enterprises): quarterly information and analytical report. ANO «NISIPP»]. Moscow, 2015. URL: <http://nisse.ru/> (accessed: 04.08.2015) (in Russ.).
3. Rossiia v VTO: otsenki rukovoditelei malykh i srednikh predpriatii: analiticheskaiia zapiska. Aktsionernoe obshchestvo «Rossiiskii Bank podderzhki malogo i srednego predprinimatel'stva», Analiticheskii tsentr [Russia in WTO: the assessment by managers of small and medium-sized enterprises: Analytical note. JSC «Russian Bank for support of Small and Medium-sized Enterprises», Analytical Center]. Moscow, 2015. URL: <http://nisse.ru/> (accessed: 04.08.2015) (in Russ.).
4. Importozameshchenie i mali i sredni biznes: mif ili real'nost'? Rezul'taty oprosa predstavitelei biznesa. Aktsionernoe obshchestvo «Rossiiskii Bank podderzhki malogo i srednego predprinimatel'stva», Analiticheskii tsentr [Import substitution and small and medium-sized enterprises: Myth or Reality? The results of the survey among business representatives. JSC «Russian Bank for support of Small and Medium-sized Enterprises», Analytical Center]. Moscow, 2015. URL: <http://nisse.ru/> (accessed: 05.08.2015) (in Russ.).

5. Kredity malomu i srednemu biznesu: spros podstraivaetsia pod predlozhenie: rezul'taty oprosa predstavitelei biznesa. Aktsioner-
noe obshchestvo «Rossiiskii Bank podderzhki
malogo i srednego predprinimatel'stva», Anal-
iticheskii tsentr [Loans to small and medium-
sized businesses: the demand is adjusted by
the supply: The results of the survey among
business representatives. JSC «Russian Bank
for Support of Small and Medium-sized En-
terprises», Analytical Center]. Moscow, 2015.
URL: <http://nisse.ru/> (accessed: 05.08.2015) (in
Russ.).
6. Statistika kreditovaniia malogo i srednego
biznesa v Rossii [The statistics of lending to
small and medium-sized businesses in Russia].
Biulleten' Analiticheskogo tsentra — Bulletin of
the Analytical Center, June, 2015. URL: [http://
nisse.ru/](http://nisse.ru/) (accessed: 06.08.2015) (in Russ.).
7. Grishkina S.N., Safonova I.V. Problemy i pers-
pektivy razvitiia bukhgalterskogo ucheta na
predpriiatiakh malogo biznesa [The problems
and the prospects of development of account-
ing within the enterprises of small businesses].
Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — Inter-
national accounting, 2011, no. 47 (in Russ.).
8. Andreeva S. V. Metodologicheskoe obespeche-
nie sovershenstvovaniia uchetnoi deiatel'nosti
malykh predpriatii: differentsiatsiia podk-
hodov [Methodological support for the en-
hancement of the accounting of small enter-
prises: the differentiation of the approaches].
Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — Inter-
national accounting, 2014, no. 36 (in Russ.).
9. Safonova I. V. Mezhdunarodnaia standartizatsiia
bukhgal'terskogo ucheta kak faktor povysheniia
investitsionnoi privlekatel'nosti Rossii [International
standardization of accounting as a factor of the
increasing of the investment attractiveness of
Russia]. Ekonomika. Nalogi. Pravo — Economics.
Taxes. Law, 2013, no. 3 (in Russ.).
10. Get'man V. G., Grishkina S.N., Rozhnova O. V.,
Safonova I.V. Formirovanie uchetnoi informatsii na
predpriiatiakh malogo biznesa: teoriia, metodolo-
giia, praktika [The formation of accounting infor-
mation for small businesses: theory, methodol-
ogy, practice]. Moscow, Ugreshskaia tipografiia —
Ugreshskaya typography, 2012 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



УДК 336:51(075.8)
ББК 65.26в631

Аль-Натор М.С., Касимов Ю.Ф., Колесников А.Н.

А56 Основы финансовых вычислений (формулы, факты, примеры, задачи и тесты): учеб. пособие. Ч. 4. — М.: Финансовый университет, 2015. — 168 с.

IISBN 978-5-7942-1208-2 – ISBN 978-5-7942-1267-9 (ч. 4).

В пособии рассматриваются методы анализа классических типов облигаций и облигационный арбитраж. В нем детально и строго описываются все основные параметры облигаций, методика построения потока платежей по облигации в годовой (модельной) шкале и шкале купонных периодов. Детально рассматриваются методы оценивания облигаций для моментов между купонными выплатами. Исследуются различные меры доходности облигаций, а также классические

меры ценовой чувствительности облигаций (дюрация Маколея и модифицированная дюрация). Часть пособия посвящена более общим моделям оценивания облигаций с использованием так называемой временной структуры процентных ставок. Важная часть пособия посвящена анализу портфелей облигаций, включая основные типы доходностей портфельных сделок и хеджирование процентного риска.

Предназначено студентам, изучающим курсы основ финансовых вычислений, финансовой и актуарной математики, математические методы финансового анализа, а также преподавателям, проводящим занятия по соответствующим дисциплинам.

УДК 657

Особенности формирования и финансового управления текущими издержками обращения бизнес-структур розничной торговли

НЕЧЕУХИНА НАДЕЖДА СЕМЕНОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Уральского государственного экономического университета, почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации, г. Екатеринбург, Россия
E-mail: nnecheuhina@yandex.ru

МУСТАФИНА ОЛЬГА ВАЛЕРЬЕВНА,

старший преподаватель кафедры экономики и управления Новоуральского технологического института – филиала Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ», г. Новоуральск, Свердловская область, Россия
E-mail: ovm.70@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Актуальность исследования определяется многообразием взглядов зарубежных и отечественных ученых к определению понятия «издержки обращения».

Цель исследования – дать авторскую трактовку понятия «издержки обращения», выделить особенности механизма финансового управления текущими издержками обращения бизнес-структур розничной торговли.

Для достижения поставленной цели были реализованы задачи: изучены подходы зарубежных и отечественных ученых к определению и формированию издержек обращения; приведена авторская трактовка и алгоритм минимизации текущих издержек обращения; выделены особенности учетно-контрольного механизма финансового управления текущими издержками обращения бизнес-структур розничной торговли.

В основу исследования положены теория научного познания, комплексный подход к рассматриваемому вопросу. Результат исследования – приведенная авторская трактовка и алгоритм минимизации текущих издержек обращения бизнес-структур розничной торговли; выделены особенности учетно-контрольного механизма финансового управления текущими издержками обращения бизнес-структур.

Ключевые слова: издержки производства, издержки обращения текущие, издержки обращения, финансовое управление, бизнес-структура розничной торговли.

Peculiarities of Formation and Financial Management of Retail Business Structures Operating Expenses

NADEZHDA S. NECHEUKHINA,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Ural State Economic University, Honourable Worker of Higher Education of the Russian Federation, Ekaterinburg, Russia
E-mail: nnecheuhina@yandex.ru

OLGA V. MUSTAFINA,

Senior Lecturer, Department of Economics and Management, Novouralsk Technological Institute, Affiliate of the National Research Nuclear University MEPhI, Novouralsk, Sverdlovsk region, Russia

E-mail:ovm.70@mail.ru

ABSTRACT

The relevance of this research is explained by the variety of viewpoints of both foreign and Russian scientists on how to define of distribution costs (selling expenses).

The aim of the research is to define the selling expenses as authors see them and to single out the peculiarities of financial management of retail business structures current operating expenses.

To achieve this a number of approaches of foreign and Russian scientists to defining and forming selling expenses were studied; the authors' interpretation and algorithm of minimization of current selling expenses are offered along with singling out the peculiarities of accounting and control mechanism of financial management of retail business structures current operating expenses.

The research is based on the theory of scientific cognition and the complex approach to the issue under consideration.

The result of research is the authors' interpretation and algorithm of minimization of current selling expenses and singling out of the peculiarities of accounting and control mechanism of financial management of retail business structures current operating expenses.

Keywords: *production costs, current selling expenses, operating expenses, financial management, retail business structures.*

В связи с переходом к экономике, предполагающей не только самостоятельность предприятий в рамках национальных границ, но и мирового сообщества, принятые ранее в нашей стране подходы к управлению оказались не соответствующими рыночным условиям.

Практика работы зарубежных компаний и отдельных преуспевающих отечественных предприятий свидетельствует о непосредственной зависимости процветания субъектов хозяйствования от успешности реализации программы системы управления [1, с. 122].

Недостаточная инновационная активность часто приводит к кризису как крупные организации в отраслях с высокими технологиями, так и средние и малые предприятия, выступающие на динамичных рынках.

Цель любой бизнес-структуры — получение чистого нераспределенного дохода и не просто получение, а его максимизация (maximax) при минимизации (maximin) всех расходов, включая издержки производства и обращения.

Используя термин «издержки», нам представляется необходимым разделить «издержки производства» и «издержки обращения». Общим для этих двух понятий является то, что это совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции [2, с. 25].

Вопрос о сущности издержек всегда находилась в центре внимания экономистов. Некоторые

исследователи считают, что основы исследования категории издержек обращения были заложены классической политэкономией и обстоятельно раскрыты К. Марксом. Однако еще А. Смит выдвинул теорию абсолютных издержек.

Издержками производства и издержками обращения в целях финансового управления большинство зарубежных авторов называет, как правило, текущие затраты бизнес-субъекта, вне зависимости от его отраслевой и организационно-правовой принадлежности. Так, в Соединенном Королевстве и США термин «издержки» означает текущие затраты, используемые при исчислении прибыли или калькулировании остатков запасов, а под расходом экономисты англосаксонского направления финансового менеджмента понимают расход, не связанный с процессом калькулирования. Экономисты как европейского, так и англосаксонского направлений финансового менеджмента текущие издержки обозначают термином *cost*, который означает расходы на функционирование организации. То есть, издержки обращения экономической теории — расходы производителей и потребителей, связанные со сбытом и приобретением товара. Издержки всегда принимают количественное выражение, и они признаются как сумма определенных стоимостных показателей.

В экономической науке издержки предприятия рассматриваются как издержки упущенных возможностей и как явные (бухгалтерские) издержки.

В научной литературе существует три критерия минимизации издержек: во-первых, доход равен расходу, в этом случае прибыль равна нулю; во-вторых, минимальный уровень издержек определяется равенством предельных издержек и средних издержек, графически — пересечением кривой предельных издержек и кривой средних общих издержек предпринимателя; в-третьих, минимальные издержки предприятия имеют место тогда, когда равны отношения предельных продуктов факторов производства к их ценам [3, с. 109].

В настоящее время среди отечественных ученых не существует единой точки зрения на дефиницию данной экономической категории. Все существующие подходы к определению издержек обращения можно разделить на две группы. Во-первых, издержки обращения есть денежное выражение стоимости затрат общественного труда, необходимых для доведения товаров от производителя до потребителя. Во-вторых, издержки обращения определяются как выраженные в денежной форме расходы трудовых, материальных, финансовых и других видов ресурсов, необходимых для осуществления экономическим субъектом своей уставной деятельности. Большинство авторов считают тождественными понятия «издержки» и «затраты» (рис. 1).

Основное разногласие связано с термином «издержки обращения»: либо затраты включают в себя использование ресурсов на производство и реализацию и, следовательно, являются более широким понятием, либо издержки являются более общим понятием, включающим издержки производства и обращения, в то время как затраты охватывают лишь производственную деятельность.

Зачастую в обоих подходах текущие издержки обращения, текущие затраты и текущие расходы синонимизируются [5, с. 67], например в рамках учетно-аналитического обеспечения деятельности бизнес-структур розничной торговли с использованием учетно-налогового подхода к определению издержек обращения. Если принять это во внимание, то термины «издержки обращения» и «текущие расходы» можно считать синонимами.

На законодательном уровне издержки обращения, согласно ГОСТу Р 51303–99, трактуется как денежная оценка затрат, произведенных продавцом в процессе продвижения товаров к покупателю за определенный период времени. Однако мы считаем, что текущие затраты бизнес-структуры розничной торговли и текущие издержки обращения не являются синонимами, поэтому, с нашей точки зрения, текущие затраты — это затраты на покрытие производственной или оптовой стоимости товаров. То есть для бизнес-структуры

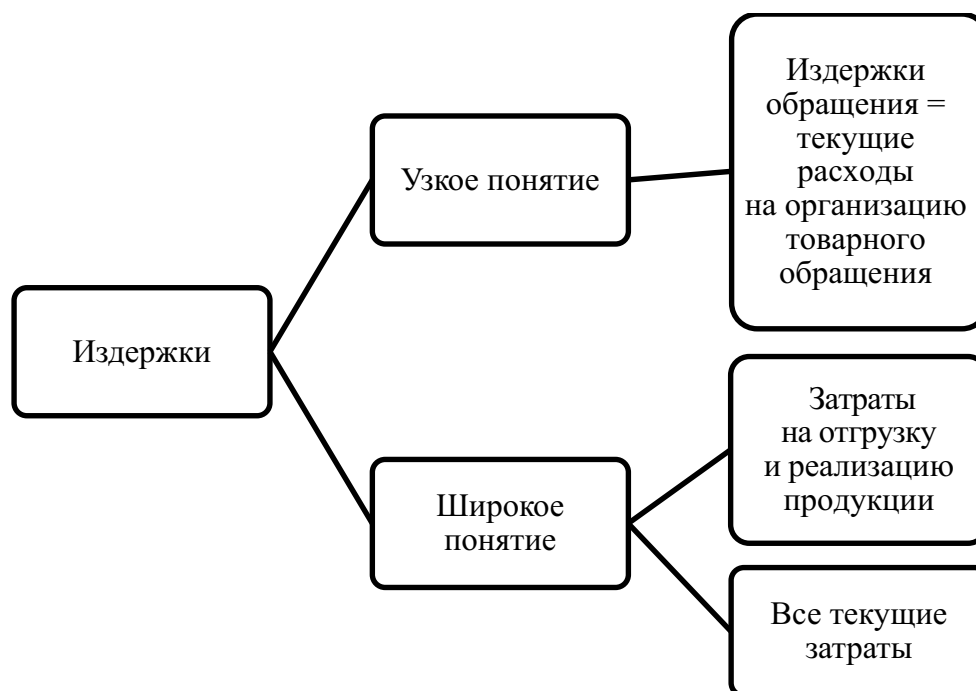


Рис. 1. Соотношение терминов «издержки» и «затраты» по В.В. Ковалеву и Вит.В. Ковалеву [4, с. 32]

розничной торговли текущие затраты трансформируются в себестоимость товаров, приобретенных для розничной продажи конечному покупателю.

Понятие «издержки обращения» в международных стандартах не встречается, однако в новом Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», обязательным к применению бизнес-структурами с 01.01.2017, расходы продавца трактуются как затраты, относящиеся непосредственно к договору купли-продажи, тогда как согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, а также по российским стандартам бухгалтерского учета издержки обращения приравнены к расходам на продажу, отражаются на счете 44 «Расходы на продажу» и могут включать в рамках учетно-налогового подхода транспортные, арендные, складские расходы, расходы на оплату труда и иные расходы текущего периода, связанные с организацией товарного обращения.

Также, по нашему мнению, текущие расходы не могут быть синонимизированы с текущими издержками товарного обращения. Текущие расходы, отражающие перераспределение средств (налоги, штрафы, пени) либо вызванные недостаточностью контроля и учета (списание дебиторской задолженности), а также убытки, произошедшие по случайным причинам (стихийные бедствия) и не обусловленные торговым процессом, к издержкам обращения не относятся и списываются за счет прибыли бизнес-структур розничной торговли. Кроме того, не учитываются в текущих издержках товарного обращения текущие расходы подразделений неторговой деятельности, находящихся в ведении бизнес-структур розничной торговли.

Текущие расходы, не синонимизированные с текущими издержками товарного обращения, оплачиваются из прочих доходов бизнес-структуры розничной торговли (расходы по уплате штрафов, кредитов сверх установленной законодательством ставки, налоги, сборы, относимые на финансовые результаты и т.д.).

С точки зрения ряда отечественных авторов, понятия «издержки обращения» близки по смыслу понятию «коммерческие расходы» [6, с. 64].

В практике ведения хозяйственной деятельности принято называть:

- издержками обращения — текущие затраты по любой коммерческой деятельности;

- коммерческими расходами — текущие расходы, связанные с отгрузкой и реализацией товаров. С нашей точки зрения, затраты, связанные с отгрузкой, — это издержки обращения преимущественно производителей и оптовых посредников, тем более, что в условиях высокой конкуренции на потребительском рынке поставщики сами привозят товар в низовое звено товаропроводящей сети — бизнес-объекты розничной торговли. Поэтому, как нам кажется, коммерческие расходы являются элементом текущих издержек обращения.

Издержки обращения в стоимостном выражении — денежное выражение затрат живого и овеществленного труда в сфере товарного обращения для реализации процесса товарооборота.

Издержки обращения являются важной составной частью совокупных потерь экономической выгоды бизнес-структуры розничной торговли (рис. 2) от организации товарного обращения с целью получения прибыли.

С нашей точки зрения, издержки обращения торговой бизнес-структуры могут быть структурированы на прямые — оплата труда торгово-операционного персонала и дополнительные издержки обращения: упаковка, транспортировка, расфасовка, выкладка и др.

Текущие издержки обращения в денежном эквиваленте участвуют, во-первых, в денежно-ресурсном обеспечении товароснабжения, во-вторых, в денежно-ресурсном обеспечении торгово-технологического процесса розничного доведения товара до конечных покупателей и, в-третьих, в денежно-ресурсном стимулировании живого труда.

Текущие издержки бизнес-субъекта розничной торговли первоначально формируются на этапе товароснабжения, который охватывает период договорной работы, доставки товара от производителя либо оптового посредника до бизнес-объекта розничной торговли. На данном этапе для минимизации издержек обращения необходимо снижение доли транспортной составляющей и доли посреднической прибыли в себестоимости товаров, приобретаемых для розничной продажи конечным покупателям за счет оптимизации звенности товароснабжения.

На следующем этапе формируются текущие издержки обращения по хранению и складированию товарных запасов. На данном этапе для минимизации издержек обращения необходимы организационные методы повышения эффективности технологии хранения и снижения товарных



Составлено авторами.

Рис. 2. Классификация текущих издержек обращения и их место в совокупных потерях экономической выгоды от организации товарного обращения

потерь. На заключительном этапе формируются текущие издержки по организации розничной продажи товара конечному покупателю.

Итак, текущие издержки обращения бизнес-структуры розничной торговли представляют собой выраженные в денежной форме ресурсы, израсходованные на организацию торгово-технологического процесса розничной продажи товаров и торговых услуг конечному покупателю.

Исходя из того, что издержки товарного обращения — один из важнейших качественных показателей хозяйственной деятельности бизнес-структур розничной торговли, минимизация текущих издержек обращения является существенным резервом экономии финансовых ресурсов бизнес-структур розничной торговли и основным направлением максимизации чистого нераспределенного дохода.

Максимизация чистого нераспределенного дохода бизнес-структур розничной торговли возможна по следующим направлениям: во-первых, максимизация дохода от продаж при минимизации себестоимости товаров, приобретенных для розничной продажи конечному покупателю; во-вторых, максимизация валового дохода, сформированного как реализованное торговое наложение при минимизации издержек обращения, являющихся суммой внутрифирменных расходов бизнес-структуры розничной торговли на организацию товарного обращения; в-третьих, максимизация прочих доходов и, наконец, минимизация прочих расходов. При кризисных явлениях в современной экономике России платежеспособный спрос населения снижен, производители продуктов питания и товаров народного потребления не всегда могут или просто не хотят снизить

отпускные цены. То же можно сказать и про оптовиков, хотя закон стоимости требует, чтобы в основе стоимости товаров были бы заложены не индивидуальные издержки, а общественные издержки производства и обращения. По факту же в основе стоимости товаров, особенно в розничной стоимости товаров, заложены сплошь индивидуальные издержки.

Розничная цена структурно включает в себя суммарные экономические выгоды: во-первых, экономическую выгоду производителей в форме отпускной наценки товаропроизводителя; во-вторых, экономическую выгоду оптовых поставщиков в форме оптовой торговой надбавки на отпускную цену товаропроизводителя; в-третьих, экономическую выгоду государства в форме отчисляемых в бюджеты разных уровней налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и т.д.; в-четвертых, экономическую выгоду внебюджетных социально ориентированных фондов; наконец, экономическую выгоду бизнес-структуры розничной торговли в форме реализованного торгового наложения, которое в суммарном выражении составляет валовой доход и после возврата поставщикам себестоимости товаров, приобретенных для розничной перепродажи конечному потребителю, остается в распоряжении бизнес-структуры розничной торговли. Заложённая в цене экономическая выгода используется, как правило, для погашения индивидуальных издержек товаропроизводителей и товарореализаторов, как оптовых, так и розничных, и для покрытия издержек бюджетов и внебюджетных фондов разных уровней из сумм налоговых и неналоговых отчислений товаропроизводителей и товарореализаторов.

Формирование индивидуальной экономической выгоды — валового дохода посредством реализации торгового наложения является начальным этапом формирования чистой экономической выгоды — чистого нераспределенного дохода бизнес-структуры розничной торговли.

Реализованное розничное торговое наложение в суммарном денежном выражении используется розничной бизнес-структурой для финансирования издержек розничного товарного обращения. Реализованное торговое наложение, или валовой доход, не может быть бесконечно максимизировано, так как спрос розничного потребителя как конечного звена товаропроводящей сети может снизиться, как, например, в современных условиях в

России. Причиной снижения спроса может быть снижение доходов домохозяйств из-за макроэкономических тенденций, а может стать и резкое повышение розничной цены из-за резкого увеличения торгового наложения. Результатом снижения спроса для бизнес-структуры розничной торговли является снижение всех форм экономических выгод, начиная с валового дохода и заканчивая чистой экономической выгодой — чистым нераспределенным доходом, если, конечно, не будут получены внереализационные экономические выгоды, которые придадут чистой экономической выгоде импульс роста. Поэтому подчеркнем, одним из направлений максимизации чистого дохода розничной бизнес-структуры является минимизация издержек товарного обращения.

Суммарно издержки розничного товарного обращения не определяются необходимостью создания конкурентных преимуществ бизнес-структур розничной торговли в условиях преобладающих ныне рынков несовершенной конкуренции, а формируются для покрытия текущих расходов бизнес-структуры розничной торговли. При этом все текущие издержки розничного обращения перекладываются бизнес-структурами розничной торговли на розничного потребителя как на конечное звено розничной товаропроводящей сети посредством розничного торгового наложения.

Поэтому в целях финансового управления необходимо отслеживать момент возникновения, момент учетно-налогового и момент аналитического признания текущих издержек товарного обращения с целью их минимизации.

В процессе хозяйственной деятельности торговых предприятий и организаций на величину текущих издержек обращения влияет множество факторов. Основными из них являются: платежеспособный спрос населения; объем и структура товарооборота; изменение производственных и оптовых цен на товары, тарифов на услуги жилищно-коммунального хозяйства; состояние инфраструктуры и организация транспортной логистики; динамика формирования расчетных средств и платежных обязательств; территориальная и отраслевая дислокация бизнес-структур розничной торговли. Изучение этих факторов позволяет наметить пути минимизации издержек обращения. Объем текущих издержек обращения в денежном эквиваленте отражен в финансовой отчетности.

Минимизировать текущие издержки на всех этапах их формирования возможно с при-

менением контрольно-учетных методов финансового управления. Для контрольно-учетного управления издержками обращения все текущие издержки обращения структурируем на потребные, потребленные и импульсные. Потребные текущие издержки обращения — это издержки обращения, необходимые для организации товарного обращения согласно схеме торгово-технологического процесса.

Потребленные текущие издержки обращения возникают вследствие непосредственного осуществления торгово-технологического процесса и являются денежным эквивалентом отклонения от схемы организации товарного обращения, включая торгово-технологический процесс.

Импульсные издержки обращения — это денежный эквивалент ресурсов, одновременно потребленных для организации розничного процесса купли-продажи единичной партии товаров конечному потребителю, функционально зависящие от реализованного торгового наложения — валового дохода.

Итак, сумму текущих издержек обращения представим в форме следующего алгоритма:

$$\sum_{i=1}^m CDC = [CDCn_i + CDCc_i]^m + CDCs_i^m,$$

где CDC — сумма текущих издержек обращения;

$CDCn$ — потребные текущие издержки обращения;

$CDCc$ — потребленные текущие издержки обращения вследствие несоответствия торгово-технологическому процессу;

$CDCs$ — импульсные текущие издержки обращения;

m — количество партий (товарных групп, ассортиментных единиц) товара.

Для решения минимизации текущих издержек, в том числе для целей учетно-аналитического обеспечения формирования доходов и расходов бизнес-структуры розничной торговли, можно использовать следующую формулу:

$$CDC = k \times [CDCn_{(maximin)} + CDCc_{(maximin)} + CDCs_{(maximin)}^m],$$

$$0 < m < 1,$$

где CDC — сумма текущих издержек обращения;

$CDCn_{(maximin)}$ — минимальный объем потребных издержек обращения, необходимый для организации товарного обращения;

k — коэффициент инфляции;

$CDCc_{(maximin)}$ — минимальный объем потребленных текущих издержек обращения;

$CDCs_{(maximin)}$ — минимальный объем импульсных текущих издержек обращения;

m — количество партий (товарных групп, ассортиментных единиц) товара.

Минимизация текущих издержек обращения, потребленных вследствие несоответствия торгово-технологическому процессу, и импульсных текущих издержек обращения возможно за счет применения детального описания и анализа издержкостности выполнения торгово-розничных бизнес-процессов, что позволит пересмотреть торгово-технологические операции, найти резервы для сокращения цикла товарного обращения и снижения текущих издержек обращения. Текущие издержки обращения вследствие несоответствия торгово-технологическому процессу и текущие импульсные издержки обращения — издержки обращения, понесенные организацией в результате недостатков в существующем торгово-технологическом процессе. Они являются непроизводительными текущими издержками обращения, устранение которых предполагает усиление контроля за качеством товаров, поступающих в бизнес-структуру розничной торговли.

Для финансового управления текущими издержками обращения за счет минимизации издержек обращения возможно (в условиях сетевых торговых форматов) проведение ретроспективного анализа структуры текущих издержек обращения в рамках отдельных бизнес-процессов. Выбор данной методической базы связан с необходимостью выделения бизнес-процессов, входящих в группу наиболее затратных, притом что текущие издержки обращения, связанные с их выполнением, по участию в образовании добавленной стоимости являются дополнительными.

Таким образом, формирование эффективно функционирующей рыночной экономики диктует необходимость использования новых подходов к организации управления на предприятиях. Качество и обоснованность принимаемых управленческих решений в значительной степени определяются не только достоверностью, полнотой, доступностью, оперативностью получения информации, но также и эффективностью

использования учетно-контрольного механизма минимизации текущих издержек бизнес-структур розничной торговли, что позволит максимизировать прибыль при минимизации текущих издержек обращения.

Литература

1. *Нечеухина Н.С.* Информационное обеспечение бизнес-анализа для управленческих решений // Известия Уральского государственного экономического университета. 2009. № 1 (23). С. 122–127.
2. *Вахрушина М.А.* Управленческий анализ поведения затрат // АКДИ «Экономика и жизнь». 2002. № 9. С. 16–22.
3. *Коуз Р.* Фирма, рынок и право / пер. с англ. Б. Пинскера. М.: Дело ЛТД, 1993. 192 с.
4. *Ковалев В.В., Ковалев Вит.В.* Финансы организаций (предприятий): учебник. М.: ТК Велби, Проспект, 2006. 352 с.
5. *Вольчик В.В.* Институциональная и эволюционная экономика. Ростов-на-Дону: Изд-во ЮФУ, 2011. 320 с.
6. *Глубокова Л.Г.* Комплексный экономический анализ издержек обращения торгового предприятия: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2008. 32 с. URL: <http://library.narfu.ru/rus> (дата обращения: 28.05.2015).

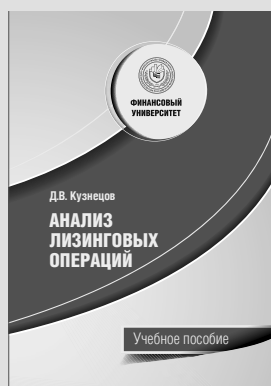
enii [Information support for management decisions business analysis]. *Izvestiia Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta* — Newsletter of the Ural State University of Economics, 2009, no. 1 (23), pp. 122–127 (in Russ.).

2. *Vakhrushina M.A.* Upravlencheskii analiz povedeniia zatrat [Management review of expense dynamics]. AKDI «*Ekonomika i zhizn'*» — AKDI «Economics and Life», 2002, no. 9, pp. 16–22 (in Russ.).
3. *Kouz R.* *Firma, rynek i pravo* / per. s angl. B. Pinskera [The Firm, the Market and the Law / transl. from English by B. Pinsker]. Moscow, Delo LTD–Delo LTD, 1993, 192 p. (in Russ.).
4. *Kovalev V.V., Kovalev Vit. V.* *Finansy organizatsii (predpriatii): uchebnik* [Finance of the organizations (enterprises): textbook]. Moscow, TK Velbi, Prospekt — TK Velbi, Prospect, 2006, 352 p. (in Russ.).
5. *Vol'chik V.V.* *Institutsional'naia i evoliutsionnaia ekonomika* [Institutional and evolutionary economy]. Rostov-na-Donu: Izd-vo IuFU — Rostov-on-Don, Publishing House of SFU, 2011, 320 p. (in Russ.).
6. *Glubokova L.G.* *Kompleksnyi ekonomicheskii analiz izderzhok obrashcheniia torgovogo predpriatiia: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk* [Complex economic analysis of selling expenses of trade enterprise: author's abstract of Ph.D in Economics Thesis]. Novosibirsk, 2008, 32 p. URL: <http://library.narfu.ru/rus> (accessed: 28.05.2015) (in Russ.).

References

1. *Necheukhina N.S.* *Informatsionnoe obespechenie biznes-analiza dlia upravlencheskikh resh-*

КНИЖНАЯ ПОЛКА



УДК 336.77
ББК 65.262.2
Кузнецов Д.В.
K79 **Анализ лизинговых операций: учеб. пособие.** — М.: Финансовый университет, 2015. — 100 с.

ISBN 978-5-7942-1241-9

В учебном пособии в систематизированном виде изложены теоретические концепции, методы и модели количественного анализа лизинговых операций, используемые при принятии управленческих решений субъектами лизинга. Рассмотрены методы учета фактора времени, оценки потоков платежей лизингополучателя и лизингодателя, количественного анализа эффективности лизинговых проектов, численного обоснования принятия решений в условиях риска. При этом наряду с

традиционными методами анализа лизинговых операций применяется новый подход, базирующийся на теории реальных опционов. Для студентов бакалавриата и магистратуры высших учебных заведений, обучающихся по направлениям «Менеджмент» и «Экономика».

УДК 657.628

Применение статистических методов для изучения нематериальных активов в телевизионных компаниях

САЛИН ВИКТОР НИКОЛАЕВИЧ,

кандидат экономических наук, профессор кафедры «Статистика»

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

E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

ВАХРАМЕЕВА МАРИНА ВЕНИАМИНОВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Статистика»

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

E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

АНТРОПОВА ЕКАТЕРИНА АНДРЕЕВНА,

консультант по аудиту ЗАО «ПрайсвогтерхаусКуперс аудит», г. Москва, Россия

E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье анализируются основные направления изучения нематериальных активов в телевизионных компаниях, рассмотрены различные подходы к способам сбора и представления статистических данных о нематериальных активах на телевидении, основные классификации и группировки нематериальных активов для обобщения и систематизации информации.

Авторы подробно рассматривают принципы идентификации нематериальных активов в международной и российской практике учета и отчетности, дают характеристику особенностей учета и применения нематериальных активов в сфере телевизионной деятельности.

Большое внимание уделено определению понятия «телевизионный контент». Рассмотрены вопросы, касающиеся наполнения телевизионного контента, его состава, оценки изменений в структуре.

В статье обозначены источники информации для получения статистических данных о нематериальных активах в телевизионных компаниях, сформированы требования, предъявляемые к ее полноте и достоверности. Авторы предложили альтернативные способы получения информации, основанные на применении положений теории статистического наблюдения.

Для систематизации и обобщения информации, полученной на стадии статистического наблюдения, авторы предложили группировку нематериальных активов в телевизионных компаниях по различным существенным признакам.

Ключевые слова: нематериальные активы, телевизионная компания, телевизионный контент, стоимость нематериальных активов, применение нематериальных активов.

The Implementation of Statistical Techniques for the Analysis of Intangible Assets in Television Broadcasters

VICTOR N. SALIN,

*Ph.D. in Economics, Professor of the Statistics Department,
Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*
E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

MARINA V. VAKHRAMEEVA,

*Ph.D. in Economics, Associate professor of the Statistics Department,
Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*
E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

EKATERINA A. ANTROPOVA,

Audit consultant, PwC, Moscow, Russia
E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

ABSTRACT

The principal directions of the examination of intangible assets in television broadcasters are analysed in the article. Various approaches to the ways of gathering and presentation of the statistical data about intangible assets on television are addressed. Main classifications and groupings of intangible assets for the generalization and systemization of the information are presented.

The authors conduct a detailed examination of the principles of identification of intangible assets in the international and Russian practice of accounting and reporting, they also give a description of the characteristics of accounting peculiarities and the implementation of the intangible assets in the sphere of TV activities.

Great attention is paid to the definition of the concept «TV content». The questions relating to contents of TV content, its composition, and the assessment of the changes in the structure are considered in the article.

The article outlines the sources of information intended to obtain statistical data about intangible assets in the TV companies. The article also forms the requirements for the completeness and accuracy of that information. The authors have proposed the ways of obtaining information on an alternative basis, focused on the implementation of the theory of statistical observation.

For the systematization and the generalization of the information obtained at the stage of statistical observation, the authors proposed to group intangible assets in companies judging from their various essential features.

Keywords: *intangible assets, television broadcaster, television content, intangible value, the implementation of intangible assets.*

Коренные изменения в экономике России, развитие рыночных отношений привели к увеличению спроса на результаты деятельности в области создания и усовершенствования различного рода нематериальных активов. Нематериальные активы являются весьма перспективным видом активов с точки зрения их использования для производства товаров, работ, услуг, так как позволяют оптимизировать производственный процесс и увеличить эффективность реализации созданных продуктов.

Целесообразность применения нематериальных активов в экономической деятельности

предприятий обусловлена тем, что по своей сути они являются носителями значимой информационной составляющей. Современные нематериальные активы дают возможность хозяйствующим субъектам оперативно корректировать свою финансово-хозяйственную деятельность и упрочить свои позиции на рынке.

В российской практике учет нематериальных активов предприятий и организаций регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), которое было разработано с учетом положений

Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 38 «Нематериальные активы». В соответствии с положениями этого стандарта нематериальный актив представляет собой идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы¹.

В соответствии с международными стандартами учета и отчетности для идентификации нематериального актива как объекта учета используют следующие критерии²:

- наличие вероятности получения будущих экономических выгод, проистекающих из актива;
- возможность надежно оценить себестоимость данного актива.

В ПБУ 14/2007 перечень критериев расширен. В соответствии с российскими стандартами учета для признания актива в качестве нематериального необходимо единовременное выполнение следующих условий³:

- способность актива приносить организации будущие экономические выгоды;
- наличие у организации прав на получение данных экономических выгод;
- возможность идентификации актива;
- предназначение актива для использования в течение длительного периода времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- организация не имеет намерений реализовать актив в течение 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- наличие возможности достоверного определения фактической (первоначальной) стоимости объекта;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Как объект статистического изучения нематериальные активы в телевизионных компаниях имеют некоторые особенности, которые необходимо учитывать при проведении различных аналитических процедур [1, 2]. К ним относят:

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в ред. от 17.12.2014) // 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).

² Там же.

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) // приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 24.12.2010).

1. Существенность. Нематериальные активы телевизионных компаний не только составляют значительную долю в валюте баланса, но и являются действенным инструментом получения прибыли.
2. Наличие специфических операций по приобретению и использованию в хозяйственной деятельности нематериальных активов.
3. Тесная связь нематериальных активов с расходами будущих периодов, поскольку совокупность активов, учтенных в составе нематериальных активов и расходов будущих периодов, определяют содержание телевизионного контента.

Контент — это содержание телевизионного эфира, который включает в себя следующие основные элементы:

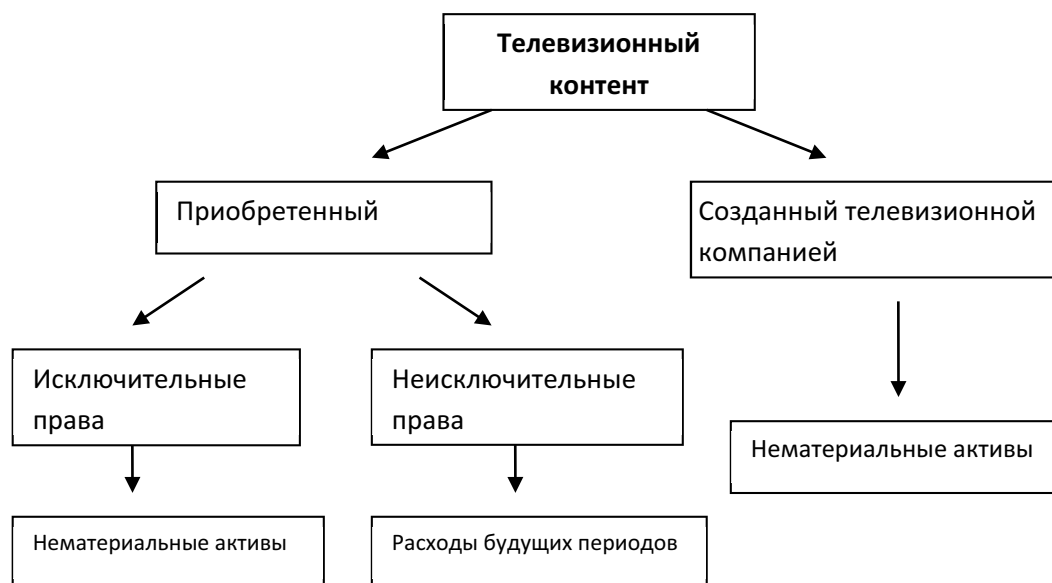
1. Программы, разработанные для непосредственного показа по телевидению. К данной группе относятся телевизионные передачи, сериалы, документальные фильмы и т.п.
2. Материалы, для которых показ по телевидению вторичен. Первоначально они были созданы для других целей. К ним, например, можно отнести художественные фильмы, которые изначально были сняты для показа на широком экране.
3. Реклама.
4. Межпрограммные заставки. Данный инструмент помогает организовать телевизионный эфир.

Структуру телевизионного контента иллюстрирует рисунок.

Структура телевизионного контента предопределяет деление всех нематериальных активов телевизионной компании на две большие группы:

1. Программные права — это исключительные права на контент телевизионного канала. Данная группа является существенной для предприятий медиаиндустрии и составляет значительную долю его нематериальных активов.
2. Прочие нематериальные активы. В эту группу входят товарные знаки (расходы на бренд), программное обеспечение и т.п.

Для подробного изучения структуры, состава и стоимости нематериальных активов в телевизионных компаниях с целью определения эффективности их использования в хозяйственной деятельности целесообразно применять методы статистического исследования, а именно



Структура телевизионного контента

статистическое наблюдение, сводку и группировку данных, расчет и анализ обобщающих показателей.

Источниками информации для получения количественных характеристик об объектах нематериальных активов телевизионных компаний в различных аспектах их изучения являются данные бухгалтерского учета и отчетности, статистической отчетности, а также расчетные аналитические показатели. При формировании базы статистических данных об объектах нематериальных активов в телевизионных компаниях следует помнить, что информация должна обладать следующими свойствами [3]:

- 1) актуальностью — означает наличие достоверных данных на определенную дату об объектах нематериальных активов в разрезе их стоимости, срока полезного использования, суммы амортизационных отчислений и по другим существенным признакам;
- 2) достоверностью — предполагает регламент сбора данных о нематериальных активах с соблюдением всех методологических положений статистического наблюдения и использование адекватных источников информации;
- 3) релевантностью — обеспечивает соответствие собранной информации о нематериальных активах телевизионной компании целям и задачам их статистического исследования;

- 4) полнотой собранной информации о нематериальных активах — она должна быть достаточной для принятия управленческих решений руководством телевизионной компании;
- 5) понятностью собранных данных о нематериальных активах — данная информация должна быть изложена в четкой, ясной и понятной форме и доступна пониманию всех заинтересованных пользователей.

Проведение мониторинга объектов нематериальных активов является необходимым условием эффективной работы телевизионных компаний. Это обусловлено спецификой функционирования рынка телевизионных услуг. Основным источником дохода телевизионных компаний является реализация рекламных услуг. Заинтересованность рекламодателей в размещении информации о своих товарах и услугах на телевидении во многом определяется телевизионным контентом. Как правило, материалы, транслируемые на телевизионном канале, могут быть квалифицированы как объекты нематериальных активов. Поэтому изучение наличия, состава, структуры нематериальных активов телевизионных компаний и их использования с точки зрения экономической целесообразности в хозяйственной деятельности поможет решить целый комплекс управленческих задач.

Под статистическим наблюдением понимают планомерное и научно организованное наблюдение за явлениями в различных сферах социальной

и экономической жизни общества путем регистрации определенных признаков у отдельных единиц обследуемой совокупности. Основной задачей проведения статистического наблюдения является сбор полной и достоверной информации об изучаемых явлениях и процессах.

Проведение статистического наблюдения включает в себя следующие этапы: подготовительный; сбор данных; автоматизированную обработку данных.

Практическая реализация метода статистического наблюдения базируется на программе наблюдения. Она представляет собой перечень вопросов, на которые необходимо получить ответы. Содержание программы должно состоять из двух разделов: ознакомительного и выполнения процедур по сбору информации о нематериальных активах (основной).

В процессе ознакомления с информацией о наличии и составе нематериальных активов можно использовать различные методы, которые широко применяются в аудиторской практике. В конечном итоге все они предполагают выполнение следующих процедур: составление реестра нематериальных активов; отбор наиболее крупных объектов нематериальных активов; по отобранным объектам нематериальных активов подробное изучение всех первичных учетных документов и порядка начисления амортизации. Кроме того, необходимо провести расшифровку соответствующих статей отчетности и на ее основе составить матрицу изменений по составу и стоимости отдельных нематериальных объектов, а также проанализировать причины этих изменений.

Важным аспектом ознакомления с объектами нематериальных активов в телевизионных компаниях является их проверка на обесценение и порядок их переоценки [2]. Признаками обесценения нематериальных активов являются:

1. Ребрендинг. Телевизионная компания может произвести ребрендинг, в результате чего она станет ориентироваться на новую аудиторию и будет показывать совершенно другие фильмы и телевизионные передачи. В этом случае необходимо произвести переоценку элементов контента, так как он уже не будет генерировать доходы организации.
2. Программные права с низкими рейтингами. По каждой телевизионной передаче телевизионная компания составляет предварительный оценочный рейтинг. Если данный

рейтинг после непосредственного выхода передачи в эфир окажется значительно ниже заявленного, то данный нематериальный актив необходимо переоценить.

По нашему мнению, общий вид программы для сбора данных о нематериальных активах телевизионных компаний можно представить, как показано в *таблице*.

Для всестороннего изучения нематериальных активов телевизионной компании невозможно обойтись без их классификации. Однако как в российских, так и в международных стандартах учета и отчетности она не определена, в этих документах приведен лишь примерный перечень объектов нематериальных активов.

Для обобщения и систематизации данных об объектах нематериальных активов целесообразно использовать метод сводки и группировки. Этот метод активно используется в телевизионных компаниях для изучения нематериальных активов по различным направлениям. Для группировки данных применяют различные существенные признаки, рассмотрим некоторые из них более подробно [3].

По сроку полезного использования нематериальные активы можно разделить на следующие группы:

1. Краткосрочные нематериальные активы. Они используются телевизионной компанией меньше года.
2. Долгосрочные нематериальные активы. Они используются телевизионной компаний больше года. Их можно дополнительно разделить на следующие подгруппы:
 - активно транслируемые нематериальные активы. Данные активы регулярно вставляются в сетку вещания телевизионного канала (например, популярные фильмы);
 - редко транслируемые нематериальные активы. По данной группе нематериальных активов при оценке их стоимости целесообразно рассмотреть вопрос об их возможном обесценении.

По способам поступления нематериальные активы можно разделить на следующие группы:

1. Активы, произведенные самой организацией.
2. Активы, приобретенные на внутреннем рынке.
3. Активы, приобретенные на внешнем рынке.

Существенным элементом нематериальных активов телевизионной компании являются раз-

**Программа наблюдения объектов нематериальных активов
в телевизионной компании**

Содержание программы	Источник информации
<i>Ознакомительный этап</i>	
Специфика бизнеса и особенности нормативного и правового регулирования интеллектуальных прав	Отраслевые нормативные документы
Система учета и документирования хозяйственных операций с нематериальными активами	Учетная политика организации
Положения учетной политики, раскрывающие методологию учета нематериальных активов	Учетная политика организации
Анализ данных бухгалтерской отчетности в части раскрытия информации о нематериальных активах	Бухгалтерская отчетность
Оценка организации и состояния учета нематериальных активов	Регистры бухгалтерского учета
Оценка порядка документирования хозяйственных операций с нематериальными активами	Первичные учетные документы
Наличие и порядок хранения правоустанавливающих документов на объекты интеллектуальной собственности	Порядок архивирования документов
<i>Основной этап</i>	
Анализ состава и структуры нематериальных активов	Бухгалтерская отчетность, данные бухгалтерских и налоговых регистров
Результаты инвентаризации нематериальных активов	Карточки учета (форма № НМА-1)
Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, в том числе созданных собственными силами	Первичные учетные документы. Регистры бухгалтерского и налогового учета
Своевременность и правильность документального оформления факта принятия к учету нематериальных активов, в том числе созданных собственными силами	Первичные учетные документы. Регистры бухгалтерского и налогового учета. Локальные регламентирующие документы
Порядок установления и документального оформления срока полезного использования нематериальных активов	Первичные учетные документы. Регистры бухгалтерского и налогового учета. Локальные регламентирующие документы
Порядок установления и документального оформления способов начисления амортизации нематериальных активов	Учетная политика, расчет амортизации нематериальных активов
Расчет сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам	Карточки учета (форма № НМА-1), расчет амортизации нематериальных активов
Наличие признаков обесценения нематериальных активов и их экономическая обоснованность	Локальные документы, подтверждающие снижение стоимости нематериальных активов
Порядок отражения в учете операций по обесценению нематериальных активов	Регистры бухгалтерского и налогового учета. Расчет обесценения нематериальных активов
Своевременность и правильность документального оформления факта выбытия нематериальных активов, в том числе созданных собственными силами	Первичные учетные документы. Регистры бухгалтерского и налогового учета. Локальные регламентирующие документы
Определение финансового результата при реализации нематериальных активов	Первичные учетные документы. Регистры бухгалтерского и налогового учета. Локальные регламентирующие документы

личные программные права. Программные права можно сгруппировать следующим образом:

1. Телевизионные сериалы. Отличительной чертой телевизионных сериалов является их многосерийность. Некоторые сериалы состоят из двух-трех серий, и поэтому максимально приближены к кинофильмам. Другие могут транслироваться в течение нескольких месяцев или нескольких лет. Поэтому телевизионные сериалы можно дополнительно разделить на следующие подгруппы: краткосрочные и долгосрочные.

Еще одним классификационным признаком для сериалов может быть количество сезонов, которые они демонстрируются по телевидению. Наличие у сериала продолжительности более одного сезона свидетельствует о его успешности. Существуют, однако, сериалы, которые в силу своей сюжетной завершенности не могут иметь второго и третьего сезонов. Сериалы могут быть также классифицированы по различным жанрам (детектив, фэнтези и т.д.).

2. Художественные фильмы. Художественные фильмы можно дополнительно разделить на подгруппы по отдельным жанрам. При этом необходимо учитывать, что в настоящее время практически не существует кинокартин, относящихся только к одному жанру, поэтому один объект нематериальных активов может попасть сразу в несколько групп. В этом случае следует выделять основную сюжетную линию и по ней относить фильм к соответствующей группе. Выделяют следующие виды жанров художественных фильмов: кинокомедия; мелодрама; драма; приключенческий фильм; вестерн; детектив; триллер; фильм-катастрофа; боевик; исторический фильм; фильм ужасов; фантастика; мультфильм.

3. Телевизионные программы. Отличительной особенностью является наличие ведущего. В данной группе можно выделить следующие подгруппы: политические телевизионные программы; новостные телевизионные программы; образовательные телевизионные программы; спортивные телевизионные программы; детские телевизионные программы; развлекательные телевизионные программы; библиографические телевизионные программы.

Телевизионные программы также можно разделить на подгруппы в зависимости от частоты их показа: транслируемые однократно и транслируемые многократно.

Кроме того, телевизионные программы можно разделить на односерийные и многосерийные.

Многосерийные телевизионные программы могут также делиться на показы по сезонам.

Еще одним существенным признаком для группировки телевизионных программ является рейтинг популярности программы, так как программы с наибольшим рейтингом приносят телевизионной компании наибольшую прибыль. Группировка телевизионных программ по данному признаку производится на основе экспертных оценок.

В соответствии с действующим законодательством все телевизионные компании должны присвоить транслируемым телевизионным программам категорию и текстовое предупреждение об ограничении распространения информационной продукции среди детей. Это требование также можно рассматривать как признак при группировке телевизионных программ. В настоящее время действуют следующие категории ограничения:

- применительно к категории информационной продукции для детей, не достигших возраста 6 лет, — в виде цифры «0» и знака «плюс»;
- применительно к категории информационной продукции для детей, достигших возраста 6 лет, — в виде цифры «6» и знака «плюс» и (или) текстового предупреждения в виде словосочетания «Для детей старше 6 лет»;
- применительно к категории информационной продукции для детей, достигших возраста 12 лет, — в виде цифры «12» и знака «плюс» и (или) текстового предупреждения в виде словосочетания «Для детей старше 12 лет»;
- применительно к категории информационной продукции для детей, достигших возраста 16 лет, — в виде цифры «16» и знака «плюс» и (или) текстового предупреждения в виде словосочетания «Для детей старше 16 лет»;
- применительно к категории информационной продукции, запрещенной для детей, — в виде цифры «18» и знака «плюс» и (или) текстового предупреждения в виде словосочетания «Запрещено для детей».

Литература

1. *Авдеев В.В.* Приобретение исключительных и неисключительных прав в учреждениях культуры // *Налоги*. 2014. № 36. С. 6–13.
2. *Семенухин В.В.* Основные средства и нематериальные активы. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014, 1037 с.

3. *Авдеев В.В.* Учреждения культуры: приобретение исключительных и неисключительных прав в учреждениях культуры // *Налого*. 2014. № 42. С. 13–20.

References

1. *Avdeev V. V.* Priobretenie iskliuchitel'nykh i neiskliuchitel'nykh prav v uchrezhdeniiakh kul'tury [The acquisition of the exclusive and non-exclusive rights in cultural institutions]. *Nalogi — Taxes*, 2014, no. 36, pp. 6–13 (in Russ.).
2. *Semenikhin V. V.* Osnovnye sredstva i nematerial'nye aktivy. 2-e izd., pererab. i dop [Fixed assets and intangible assets / second edition, revised and updated]. Moscow, GrossMedia, ROSBUKH — GrossMedia, ROSBUKH, 2014, 1037 p. (in Russ.).
3. *Avdeev V. V.* Uchrezhdeniia kul'tury: priobretenie iskliuchitel'nykh i neiskliuchitel'nykh prav v uchrezhdeniiakh kul'tury [Cultural institutions: the acquisition of the exclusive and non-exclusive rights in cultural institutions]. *Nalogi — Taxes*, 2014, no 42, pp. 13–20 (in Russ.).



Уважаемые коллеги!

14–15 декабря 2015 г. в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации состоится ежегодная Международная научно-практическая конференция «Декабрьские чтения, посвященные памяти С.Б. Барнгольц» на тему

«УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫЕ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ИНСТРУМЕНТЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ»

В рамках конференции с докладами выступят ведущие зарубежные и российские ученые в области бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля.

Конференция посвящена актуальным проблемам формирования надежной, достоверной и прозрачной учетно-аналитической информации, необходимой заинтересованным внутренним и внешним пользователям для принятия эффективных управленческих решений по стратегии развития экономических субъектов.

Работа дискуссионных площадок конференции традиционно позволяет участникам обсудить проблемы и последствия внедрения в практику российских предприятий МСФО и МСА, белые пятна в российском законодательстве, возникающие в связи с переходом и дальнейшим применением международных стандартов, выработать стратегию действий учетно-аналитических и контрольных служб экономических субъектов, а также аудиторских компаний в сложившихся условиях.

Приглашаем Вас принять участие в конференции.

По всем вопросам участия в конференции необходимо обращаться к Людмиле Юрьевне Чуприной (тел.: 8 (495) 683-35-44, e-mail: aik@fa.ru) и Ирине Александровне Дякиной (тел.: 8 (499) 943-95-61, e-mail: diakina2002@mail.ru).

Оргкомитет

УДК 657.631.6

Статистическая оценка эффективности проведения внутреннего аудита

ВАХРАМЕЕВА МАРИНА ВЕНИАМИНОВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Статистика»

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

E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

ЧУПРИКОВА ЗИНАИДА ВАЛЕРЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и кредит»

Московского государственного университета путей сообщения, г. Москва, Россия

E-mail: zinai@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

В статье анализируются основные подходы к оценке эффективности проведения внутреннего аудита, рассмотрены различные аспекты деятельности внутренних аудиторов и выявлены их функциональные задачи. Определены основные направления проведения внутреннего аудита и их значение для осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Авторы уделили большое внимание теоретическим основам подготовки и проведения внутреннего аудита, изложенным в международных и российских стандартах аудита.

В статье широко рассмотрены вопросы применения статистической методологии для оценки эффективности организации и проведения внутреннего аудита, в том числе метод статистического наблюдения.

Для оценки эффективности проведения внутреннего аудита авторы предложили программу наблюдения, предназначенную для сбора информации по различным направлениям.

Статистическую оценку внутреннего аудита авторы предлагают осуществлять в двух направлениях: рассмотреть уровень квалификации и качество работы внутренних аудиторов, которые принимают участие в аудиторских проверках; проанализировать соответствие установленным требованиям непосредственное проведение аудиторских процедур по существу.

Ключевые слова: *внутренний аудит, система внутреннего контроля, финансовый аудит, операционный аудит, статистические методы, оценка эффективности.*

Statistical Evaluation of the Internal Audit Effectiveness

MARINA V. VAKHRAMEEVA,

Ph.D. in Economics, Associate professor of the Statistics Department,

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

E-mail: kafedrastatistiki@mail.ru

ZINAIDA V. CHUPRIKOVA,

Ph.D. in Economics, Associate professor of the Finance and Credit Department,

Moscow State University of Railway Engineering, Moscow, Russia

E-mail: zinai@yandex.ru

ABSTRACT

The article analyzes the main approaches to the assessment of the effectiveness of internal audit, the article reviews the various activities of the internal auditors and it also identifies their functional tasks.

The main directions of internal audit and their importance for the implementation of financial-economical activity of enterprises are defined in the article.

The authors have paid great attention to the theoretical foundations of the preparation and implementation of internal audit which are set out in international and Russian standards of auditing.

The article broadly deals with the application of statistical methodology for the assessment of the effectiveness of the organization and the implementation of internal audit, including the method of statistical observation.

In order to assess the effectiveness of internal audit, the authors suggested that a surveillance program designed to collect information on various areas should be introduced.

The authors propose to carry out statistical evaluation of the internal audit in two directions: to consider the qualifications and quality of work of internal auditors who are participating in the auditing processes; to review the compliance of direct audit procedures on their merits with statutory requirements.

Keywords: *internal auditing, internal control systems, financial auditing, operational auditing, statistical methods, performance evaluation.*

Внутренний аудит представляет собой деятельность, направленную на получение объективной оценки состояния и развития предприятий, выявление путей совершенствования их работы, выработку рекомендаций по повышению эффективности управления рисками, оптимизации контроля и корпоративного управления по различным аспектам¹ [1].

Внутренний аудит является элементом системы внутреннего контроля предприятий. Целесообразность организации службы внутреннего аудита определяется следующими факторами:

- масштабом деятельности предприятий;
- многообразием видов деятельности;
- значительной численностью персонала;
- необходимостью получения руководством

предприятий достоверной информации о существующих рисках;

- созданием дополнительных средств контроля.

Проведение внутреннего аудита обусловлено тем, что недостаточно иметь механизмы и применять определенные инструменты для управления предприятием. Система управления хозяйственной деятельностью предприятия нуждается в определенных формах контроля со стороны собственников и руководства предприятия. Кроме того, необходимо организовать на практике обратную связь с персоналом для принятия оперативных решений по различным вопросам и регулярной

оценки эффективности применяемых методов управления [2, 3].

В настоящее время наличие службы внутреннего аудита характерно для крупных предприятий, так как в небольших компаниях собственники и руководство могут непосредственно контролировать хозяйственную деятельность. Кроме того, они несут ответственность перед меньшим числом лиц, заинтересованных в успешном развитии предприятия.

Функциональной задачей внутренних аудиторов является адекватная оценка предприятия по следующим направлениям:

- эффективность работы финансовых, правовых и операционных подразделений предприятия;
- организация системы внутреннего контроля в целом;
- полнота и достоверность информации по различным видам деятельности;
- соблюдение действующих законодательных и нормативных актов;
- соответствие деятельности положениям международных правил и стандартов.

Кроме того, внутренние аудиторы могут выполнять специальные задания руководителей предприятий, в том числе внутренние расследования по широкому спектру вопросов.

Для оценки эффективности внутреннего аудита целесообразно применять положения статистической методологии. Основопологающим методом является статистическое наблюдение, направленное на сбор полноценной и достоверной информации об

¹ Стандарты и руководства Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 29.12.2014).

изучаемом объекте. Следовательно, для качественной оценки проведенного внутреннего аудита в соответствии с поставленными задачами изначально следует собрать данные о способах его организации и полученных результатах работы.

С нашей точки зрения, решающее значение для успешной работы любого подразделения предприятия имеет человеческий фактор. Поэтому анализировать деятельность в сфере внутреннего аудита необходимо начать с характеристики персонала, которому делегированы соответствующие полномочия.

Для обеспечения эффективной работы подразделения внутреннего аудита должно отвечать следующим требованиям:

- укомплектовано полностью кадрами соответствующей квалификации;
- обеспечено необходимыми материальными и техническими ресурсами;
- организовано качественное повышение квалификации кадров;
- разработана методология проведения внутреннего аудита;
- созданы условия для независимости и объективности внутренних аудиторов.

Обеспечение независимости и объективности внутренних аудиторов является существенным и сложным вопросом их практической деятельности в силу различных причин. Например, внутренние аудиторы являются сотрудниками компании, которую они проверяют, подразделение внутреннего аудита управляется и финансируется как структурное подразделение предприятия. Кроме того, внутренние аудиторы должны сообщать данные об имеющихся недостатках в работе предприятия не только руководству, но и собственникам, что в конечном результате может привести к конфликту интересов.

Преодоление препятствий для достижения достаточного уровня объективности и независимости внутренних аудиторов можно осуществить несколькими способами:

- разделением функций подразделений, отвечающих за проведение внутреннего аудита и составление финансовой отчетности;
- проверкой работы внутренних аудиторов уполномоченными независимыми специалистами;
- аутсорсингом внутреннего аудита.

Дополнительными мерами обеспечения объективности и независимости при проведении

внутреннего аудита являются следующие обстоятельства:

- руководитель службы внутреннего аудита занимает высокое должностное положение в штате предприятия и имеет большой авторитет у руководства и собственников;
- результаты работы внутренних аудиторов в форме отчетов, докладов, резюме подлежат рассмотрению компетентным органом или лицом, независимым от руководства предприятия;
- в случае возникновения необходимости рядовые сотрудники подразделения внутреннего аудита имеют возможность сообщить свое мнение руководству или собственнику предприятия.

Большое значение имеет квалификация внутренних аудиторов и возможность ее повышать на регулярной основе. Для изучения данного вопроса целесообразно использовать программу наблюдения. Программа должна содержать оптимальное количество вопросов, которые можно разделить на три группы: ознакомительные, подтверждающие соответствие квалификационным требованиям и характеризующие результаты работы внутренних аудиторов за отчетный период.

Ознакомительные вопросы направлены на получение данных по следующим направлениям:

- подтверждение независимости;
- соблюдение этических норм;
- соблюдение действующих стандартов аудита.

Для формирования вопросов, входящих во вторую группу программы наблюдения, необходимо ориентироваться на локальные акты, определяющие квалификационные требования для соответствующей должности. Требования должны быть закреплены в должностных инструкциях, трудовых договорах, различных положениях кадровой службы. Например, к ним относят:

- наличие высшего профессионального образования;
- наличие дополнительного специального образования;
- повышение квалификации и переподготовка;
- стаж работы по специальности;
- наличие аттестата аудитора.

Для характеристики результатов работы внутренних аудиторов следует применять количественные и качественные показатели:

- число проведенных проверок;
- статус участника проверки (руководитель или рядовой член группы);

- уровень сложности проверяемых вопросов (низкий, средний, высокий);
- специализация аудитора (узкая или универсальная);
- уровень овладения теоретическими знаниями и практическими навыками проведения проверок (низкий, средний, высокий);
- количество и содержание выявленных нарушений в ходе проведения проверки;
- количество и содержание предложений по оптимизации деятельности предприятия.

Информация, полученная в процессе статистического наблюдения персонала подразделения внутреннего аудита, должна быть подвергнута систематизации и обобщению на основе применения метода статистической группировки. Применение данного метода позволит провести рейтинговую оценку внутреннего аудитора, состоящего в штате предприятия или привлеченного в рамках аутсорсинга.

Рейтинг позволит объективно оценить персональную работу внутренних аудиторов, а также эффективность работы подразделения внутреннего аудита в целом для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Кроме того, рейтинговая оценка может быть применена для формирования системы оплаты труда внутренних аудиторов.

Рейтинг может быть определен на основе балльной шкалы, применяемой для оценки работы специалистов подразделения внутреннего аудита. По нашему мнению, в процессе разработки балльной шкалы акцент следует сделать на третью группу вопросов в программе наблюдения, так как они являются наиболее значимыми.

Первая и вторая группы вопросов могут быть оценены на альтернативной основе, т.е. в случае положительного ответа проставляется один балл, а отрицательного ответа — ноль баллов. Для определения баллов по отдельным вопросам, включенным в третью группу программы наблюдения, целесообразно применять повышающие корректировочные коэффициенты (в зависимости от значимости) и непараметрические оценки (для регистрации качественных признаков). В конечном итоге определенная сумма баллов позволит построить рейтинг сотрудников службы внутреннего аудита и оценить эффективность их работы.

Анализ эффективности функционирования службы внутреннего аудита не ограничивается оценкой работы персонала. Необходимо

рассмотреть широкий круг вопросов непосредственно по проведению внутреннего аудита и оценить результаты этой работы с точки зрения оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Для решения целого ряда функциональных задач службы внутреннего аудита необходимо обеспечить два условия [1, 4]:

- независимость программы работы внутренних аудиторов, т.е. на процесс проведения проверки не может оказывать влияние руководство предприятия с целью отвлечения внутренних аудиторов от выявления допущенных нарушений;
- наличие канала связи или других возможностей, чтобы в случае необходимости результаты работы внутренних аудиторов в форме отчетов или иных документов в части выявленных нарушений не могли быть заблокированы заинтересованными в этом лицами.

Кроме того, для анализа эффективности проведения внутреннего аудита необходимо принимать во внимание наличие целого ряда ограничений внутреннего аудита:

- система представления отчетов. Результаты проведения внутреннего аудита должны быть представлены уполномоченным лицам (аудиторскому комитету или аналогичному органу), а не руководителю предприятия, ответственному за финансовые операции;
- объем внутреннего аудита. Объем проводимой проверки должен быть согласован руководителем службы внутреннего аудита с уполномоченными лицами, но не должен находиться под контролем заинтересованного лица, ответственного за финансовые операции;
- система управления. Руководитель службы внутреннего аудита не должен создавать системы управления в рамках предприятия;
- ротация персонала. На этапе формирования рабочей группы внутренних аудиторов необходимо проводить замену персонала. Участие внутренних аудиторов в проверке может быть ограничено рядом причин, например наличием личных отношений с должностными лицами, невнимательное отношение к изменениям в проверяемой системе из-за неоднократного изучения одинакового круга вопросов в течение длительного периода времени;
- назначение руководителя службы внутреннего аудита. Оно не должно быть произведено единолично руководителем предприятия, чтобы

исключить его влияние на проведение внутреннего аудита;

- отсутствие профессиональных стандартов проведения внутреннего аудита. В отличие от внешнего аудита существующие стандарты внутреннего аудита не носят обязательного характера.

Для статистической оценки проведения внутреннего аудита важно рассмотреть процедуры по существу. Они должны быть направлены на получение достоверной информации о деятельности предприятия по следующим аспектам:

- обоснованность и эффективность использования финансовых ресурсов (VFM — value for money);
- работа информационных систем (аудит информационных систем);
- формирование финансовой отчетности и проведение финансового анализа хозяйственной деятельности предприятия (финансовый аудит);
- изучение отдельных хозяйственных операций и экономическая целесообразность их осуществления (операционный аудит).

Реализация проверки первого направления заключается в анализе практического применения принципа «3E: economy, efficiency, effectiveness» (экономия, эффективность, результативность). Речь идет о получении результативной комбинации в процессе обоснованности и эффективности использования финансовых ресурсов. Экономия финансовых ресурсов предполагает получение достаточного объема финансовых ресурсов при минимальных затратах. Эффективность распределения финансовых ресурсов заключается в получении максимального результата при минимальном потреблении ресурсов различного вида. Результативность использования финансовых ресурсов означает получение разумной уверенности в том, что определенные направления развития предприятия будут обеспечены необходимым объемом различного рода ресурсов, а также поставленные цели будут достигнуты [1, 4, 5].

Аудит информационных систем направлен на изучение вопросов, связанных с наличием надежной основы для подготовки достоверной финансовой отчетности, а также системы внутреннего контроля, которая направлена на снижение риска ее искажения. Как правило, в рамках аудита информационных систем производится текущая оценка достигнутых целей конкретного проекта, например внедрение новых информационных

систем или ввод в эксплуатацию новых производственных мощностей.

Традиционная область внутреннего аудита — это изучение процесса формирования финансовой отчетности и проведения финансового анализа предприятия (финансовый аудит). Он заключается в исследовании данных и получении необходимых аудиторских доказательств для подтверждения достоверности финансовой отчетности предприятия и обнаружения ошибок, а также предотвращения мошенничества. Внутренний финансовый аудит должен гарантировать, что информация, содержащаяся в финансовой отчетности, достаточно надежна и подготовлена в соответствии с действующими стандартами. Результаты работы внутреннего аудитора по данному направлению используются для принятия внутренних управленческих решений и планирования бизнеса, удовлетворения интересов инвесторов и деловых партнеров. Кроме того, полученные аналитические материалы позволяют оценить финансовое состояние предприятия, определить тенденции его развития и области риска.

Операционный аудит предполагает изучение деятельности предприятия по следующим вопросам: анализ отдельных хозяйственных операций; контроль эффективности и экономической целесообразности их осуществления; определение путей совершенствования хозяйственной деятельности предприятия. На практике внутренний аудит по этому направлению проводится в отношении следующих сегментов деятельности предприятия: закупки; маркетинг; управление трудовыми и финансовыми ресурсами.

Результаты проведения внутреннего аудита по каждому направлению должны быть оформлены и представлены уполномоченным лицам в форме отчета.

Международный стандарт аудита 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» определяет основные направления внутреннего аудита² [4, 5]:

- мониторинг внутреннего контроля;
- исследование финансовой и хозяйственной информации;
- обзорная проверка финансовой и хозяйственной деятельности по отдельным направлениям;

² Стандарты и руководства Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 29.12.2014).

- обзорная проверка соблюдения действующего законодательства и легитимности отдельных хозяйственных операций;
- управление рисками.

Контрольная функция внутреннего аудита является основной. В любом случае проведение внутреннего аудита направлено на выявление различных рисков, которые могут помешать деятельности и развитию предприятия.

Кроме того, контроль со стороны внутреннего аудитора позволяет оценить степень риска, наличие комплекса эффективных мер по управлению рисками и сформировать систему защитных мер.

Конечным результатом эффективной работы службы внутреннего аудита является отсутствие претензий к предприятию со стороны собственников, контролирующих органов и других заинтересованных пользователей информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Литература

1. The Institute of Internal Auditors. International Professional Practices Framework (IPPF). 2013 Edition. URL: <http://theiia.org> (дата обращения: 29.12.2014).
2. Иванов О.Б. Построение систем внутреннего аудита компании на основе внутрикорпоративных стандартов // Аудитор. 2013. № 11. С. 30–35.
3. Хорохордин Д.Н. Некоторые аспекты организации внутреннего аудита холдингов и сложно структурированных экономических субъектов // Аудитор. 2014. № 11. С. 43–47.

4. Committee of Sponsoring Organizations. Improving Organizational Performance and Governance. COSO, 2014. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения: 29.12.2014).
5. Committee of Sponsoring Organizations. Enterprise Risk Management — Integrated Framework. COSO, 2004. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения: 29.12.2014).

References

1. The Institute of Internal Auditors. International Professional Practices Framework (IPPF). 2013 Edition. URL: <http://theiia.org> (accessed: 29.12.2014).
2. *Ivanov O.B.* Postroenie sistem vnutrennego audita kompanii na osnove vnutrikorporativnykh standartov [The construction of systems of internal audit of the company based on internal standards]. Auditor — the Auditor, 2013, no. 11, pp. 30–35 (in Russ.).
3. *Khorokhordin D.N.* Nekotorye aspekty organizatsii vnutrennego audita kholdingov i slozhno strukturirovannykh ekonomicheskikh sub»ektov [Some aspects of the internal audit organization in holdings and in the structurally complex economic entities]. Auditor — the Auditor, 2014, no. 11, pp. 43–47 (in Russ.).
4. Committee of Sponsoring Organizations. Improving Organizational Performance and Governance. COSO, 2014. URL: <http://www.coso.org> (accessed: 29.12.2014).
5. Committee of Sponsoring Organizations. Enterprise Risk Management — Integrated Framework. COSO, 2004. URL: <http://www.coso.org> (accessed: 29.12.2014).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



УДК 31(076.5) ББК 65.051.11я73

Макроэкономическая статистика: практикум. — 2-е изд. — М.: М16 Финансовый университет, 2015. — 156 с.

ISBN 978-5-7942-1261-7

В предлагаемом учебном пособии рассмотрены системы макроэкономических показателей, применяемых для характеристики результатов функционирования экономики и прогнозирования экономических процессов, методика их исчисления и взаимосвязи, а также направления анализа.

Практикум содержит методические указания, примеры решения типовых задач и задания для самостоятельной работы по каждой теме.

Издание соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования и предназначено для подготовки бакалавров по направлениям «Экономика», «Менеджмент» и др.

УДК 657

Влияние философско-культурных факторов на развитие бухгалтерского учета в Китае

ПЕТРОВ АЛЕКСАНДР МИХАЙЛОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет»

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

E-mail: palmi@inbox.ru

ЛЫМАРЬ МАРИНА ПАВЛОВНА,

преподаватель кафедры «Иностранные языки-1» Финансового университета

при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: lymarm@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Китайские философские учения (конфуцианство, фэншуй, буддизм, инь и ян, а также др.) формировали практику и влияли на технику китайского бухгалтерского учета на протяжении веков. Китайская система бухгалтерского учета традиционно основывалась на конфуцианских учениях и даосской мудрости. Они и сейчас влияют на существующую систему бухгалтерского учета. Исследования как китайских, так и зарубежных ученых показывают, что вне зависимости от смены правящих режимов и официальной идеологии влияние китайской философии и культуры на учет всегда оставалось достаточно сильным.

Современная китайская экономическая мысль трансформируется в сторону рыночной модели, но китайская философия сохраняет свои логические схемы во всей хозяйственной жизни, включая бухгалтерский учет. Данная статья сосредоточена на основных свойствах китайской ментальности, выявленных такими ученым, как Г. Хофстеде, С. Грей и другими, а также на основных положениях базовых учений китайской философии. Показаны основные моменты проявления указанных компонентов китайской культуры на теоретические и практические аспекты китайского бухгалтерского учета. Китайские культурные элементы стали одним из главных факторов (если не доминирующим) в формировании бухгалтерского учета данной страны, наряду с политическими, экономическими, правовыми и др.

Ключевые слова: Китай, бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, финансовая отчетность, конфуцианство, фэншуй, буддизм, инь и ян.

Influence of Philosophical and Cultural Factors on Development of Accounting in China

ALEXANDER M. PETROV,

PhD, Professor of the Accounting Department,

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

E-mail: palmi@inbox.ru

MARINA P. LYMAR,

lecturer of the department «Foreign Languages-1»,

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

E-mail: lymarm@mail.ru

ABSTRACT

Chinese philosophical doctrines (Confucianism, Feng Shui, Buddhism, Yin and Yan, etc.) were the foundation of the practice of the Chinese Accounting and influenced its techniques for centuries. The Chinese traditional system of accounting was traditionally based on Confucian doctrines and Taoist wisdom; these elements still influence the existing system of accounting. Scientific researches of both Chinese and foreign specialists show that regardless of change of the ruling regimes and official ideology the impact of the Chinese philosophy and culture on the accounting has always remained rather strong.

The modern Chinese economic thought is transformed towards market model, but the Chinese philosophy keeps its logical schemes in all spheres of economic life including accounting. This article focuses on the main properties of the Chinese mentality revealed by such scientist as Hofstede, Gray, etc. as well as on major provisions of basic doctrines of the Chinese philosophy. The article also shows how specific components of the Chinese culture influence theoretical and practical aspects of the Chinese accounting. Chinese cultural elements have become one of the main factors (not to say dominating) in formation of the Chinese accounting, along with political, economic, legal and other factors.

Keywords: *China, accounting, financial reporting, financial statements, Confucianism, Feng Shui, Buddhism, Yin and Yan.*

Об основных философских учениях Китая

Философские ценности в большей степени, чем на Западе, определяют структурную организацию поведения людей Востока, так как глубоко укорененные религиозные и философские убеждения формируют здесь почти беспрекословно соблюдаемые правила поведения. Хотя этнические различия привносят вариации в представление человека о своем статусе, положении в обществе, существует ясно различимая «восточная модель поведения», соответствующая общим религиозным ценностям Азиатского субконтинента. Эта модель независимо от того, применяется ли она к отдельным людям, корпорациям, государственным департаментам или к правительству, напоминает структуру семьи.

Фэншуй — одно из наиболее распространенных философских учений в Китае. При рассмотрении различного влияния на качество жизни у китайцев имеется достаточно яркая идиома: «Первое — судьба, второе — удача, третье — фэншуй, четвертое — благотворительность, пятое — образование». Поскольку нет никакого способа изменить судьбу и удачу, и несмотря на то, что фэншуй занимает третье место, его значение для китайского сознания таково, что он стал первым среди элементов, которые могут быть изменены и которые находятся в пределах человеческого вмешательства, для того чтобы зажить лучшей жизнью. Считается также, что правильным расположением своих домашних или офисных помещений человек способен привести в соответствие небо и землю и относиться к окружающей среде так, чтобы привлечь желаемое космологическое влияние, вмешиваясь в его ход посредством фэншуй.

Конфуцианство, окончательно сформировавшееся в Китае в XII в., рассматривало семью как прообраз всей общественной организации: мы — члены определенной группы, а не индивидуальности. Стабильность общества основана на отношениях неравенства между людьми, точно так же как и в семье. Примерами такой иерархии являются отношения отца и сына, старшего и младшего братьев, мужчины и женщины, правителя и подданного, старшего и младшего друзей (рис. 1). Китайцы убеждены в том, что игнорирование этих типов является причиной беспорядка, преступности и недостаточной общественной ответственности во многих западных странах, где в основном придерживаются только взаимоотношений типа «муж — жена». Лояльность к правителю, сыновья почтительность к отцу, традиционность должны были вести к гармоничному хозяйственному устройству, основанием которого служили бы строгие этические правила, а вершиной — единое государство, управляемое просвещенными и обладающими высшей нравственной мудростью людьми.

Буддийский вариант мироустройства незначительно отличен от понятия лидерства в конфуцианстве и мало пересматривает идею милосердной отцовской власти. Люди живут в условиях жесткой иерархии, однако социальная мобильность все же существует, так как некоторые монархи выходят из низших слоев общества. Хотя система патронажа требует полного подчинения, ее гибкость обеспечивается принципом, согласно которому руководители должны быть чувствительны к проблемам своих подчиненных и вина всегда лежит на начальстве. Буддизм учит, что человек,



Рис. 1. Иерархия взаимоотношений в Древнем Китае

находящийся наверху, заслужил свое положение достойным поведением в предыдущей жизни. Продвижение по службе задается толчком сверху; лучше конформизм и подчинение, чем борьба за место. Позитивные изменения произойдут с возрастом и старшинством.

Школа легистов сложилась в IV в. до н.э. Оценив различные точки зрения, Хань Фэй, ведущий идеолог древнекитайских легистов, развивает концепцию управления на основе законов. Легисты в принципе отвергали управление, основанное на ритуале и традициях. Выступая против конфуцианцев, они высмеивали их рассуждения о человеколюбии, долге, справедливости, братской любви, называя их «игрой в слова» и сравнивая с детской игрой «приготовления изящных яств из песка». В «Шан цзюнь шу» («Книга правителя области Шан» — трактат IV–III вв.) необходимость управления на основе закона обосновывается тем, что человек от природы зол [1, с. 36]. Звериное начало, заложенное в человеке, не может быть изменено воспитанием, но проявления его могут быть предотвращены строгими законами, системой наказаний и поощрений. Существенное значение в деле организации управления Шан Ян и его последователи наряду с превентивными наказаниями придавали внедрению в жизнь принципа коллективной ответственности. Причем этот принцип, согласно легистам, выходил за круг людей, охватываемых семейно-родовыми связями, и распространялся на объединение нескольких общин (дворов) — так называемые пятидворки и десятидворки, охваченные круговой порукой. Внедренная таким путем система тотальной взаимослежки подданных друг за другом сыграла значительную роль в укреплении централизованной власти и стала существенным составным моментом последующей практики государственного управления и законодательства в Китае.

Суждения о необходимости изменений законов в соответствии с изменившимися требованиями

времени имеются в легистской работе «Хань Фэйцзы» крупного теоретика легизма Хань Фэя (III в. до н.э.), а именно в разделе «Рассматривать все по нынешнему времени». «Любой закон прежних правителей, — подчеркивал автор этого трактата, — был необходим в свое время. Время и закон развиваются не одинаково, и, пусть старые законы дошли до нас, все же копировать их нельзя. Поэтому следует выбирать из готовых законов прежних правителей (что нужно) и брать за образец то, чем они руководствовались при выработке законов» [1, с. 36]. Попытки исторического подхода к закону придавали легистской концепции в целом большую гибкость и содействовали ее приспособлению к нуждам политической практики и законодательного процесса.

В результате уже ко II в. до н.э. официальная государственная идеология в Древнем Китае совмещала в себе положения как легизма, так и конфуцианства. Подобный идейно-теоретический симбиоз различных концепций управления сыграл значительную роль во всей последующей хозяйственной жизни Китая.

Основываясь на Дао де цзине, авторство которого приписывается Лао-цзы, основной идеей **даосизма** является установление утопического мира, где все живущие равны между собой. Особенность концепции даосов в том, что они рассматривали природное в человеке не как сугубо психофизиологическое, а как воплощение всеобщих и универсальных закономерностей структурной организации и функционирования мира, единых для всей природы, как живой, так и неживой, но не сводимых к ним целиком и полностью в силу определенной специфики, с которой эти всеобщие закономерности проявляются в человеке. Даосы выступали против всякого насилия над человеческой личностью и считали, что привязанность к индивидуальному «Я» нельзя подавлять с помощью насильственных методов, поэтому относились к «культураторской» миссии

конфуцианских правил резко негативно. Лао-цзы придерживался такой концепции: все бедствия человечества, все пороки и личности, и общества проистекают именно от этих самых «правил». Идеальный порядок достигается только отказом от всяких правил; их должно заменить следование человеком его «естественной природе». «Правила» есть насилие над человеческой личностью.

Хотя конфуцианство, буддизм, легизм и даосизм значительно отличаются друг от друга во многих отношениях, взгляды их последователей сходятся в том, что касается понимания коллектива как семьи, получения служебного статуса без какого-либо соперничества, плавного рассредоточения власти, автоматического порядка подчинения и коллективного характера принятия решений.

В иерархически построенной жизни семейного типа система взаимодействия обеспечивается без особых усилий. Мотивацией служит стремление повысить репутацию и престиж группы, что в конечном счете обеспечивает большую защиту и поддержку для ее членов.

Нельзя обойти в данном вопросе и применение философии инь и ян в регулировании социальных процессов в Китае. «Чистый ян» определяет идеологию и внешнюю политику, а «мутный инь» соотносится с внутренними процессами, которые диктуют экономические ограничения. Ян — это энергия, это духовный потенциал, а инь — это средства производства и валовой национальный продукт. Если избыточное внимание уделяется экономическим вопросам в ущерб идеологии, то это указывает на преобладание инь. Если же в планировании экономики довлеет идеология, то это ян внутри инь. Когда действует мощная идеология и дух силен, то это преобладание ян, а когда дух слаб и не способен позитивно повлиять на экономические процессы, то это инь в ян [2]. Достижение гармонии между ними — суть регулирования всех хозяйственных процессов.

Концепция инь и ян происходит от «Цзин-изменений» и пяти элементов. Взаимодействие инь и ян рождает пять первоэлементов (первоначал, первостихий), которые являются основой всех вещей и состояний природы: Воду, Огонь, Дерево, Землю, Металл. Данная концепция пришла из действий древних магов — фан ши. Эта древняя магия использует форму гадания, включающую шесть классов: астрологию; альманахи; пять элементов (фан); гадание на растениях (ши) и

панцире черепахи (куй); всевозможные изображения божеств; систему форм (син). Сочетание инь и ян обеспечивает основу для понимания, как формируются космологические символы, которые имеют корреляцию в соответствующем человеческом мире. Это также коррелирует с философией единства человека и природы, которая соответствует противоречивым философским течениям, таким как конфуцианские моральные ценности, путь Даоса, нумерологически мыслимое небо и астрологический порядок.

Считается, что эта особенность значительно повлияла на стиль развития мышления китайского народа. Кроме того, конфуцианство очень сильно было подвержено влиянию отношений инь и ян и всегда предлагало «средний путь». «Средний путь» возник из баланса инь и ян и означает понимание неизбежности изменений, готовность к внесению необходимых коррективов в течение всей жизни для поддержания гармоничной и взвешенной позиции. По этой причине, мыслится, что инь и ян, фэншуй и конфуцианская философия подразумевают консервативное постижение в китайском стиле жизни.

Современные исследователи отмечают, что именно конфуцианство как официальная идеология оказывает самое существенное влияние на развитие хозяйственной жизни Китая и государственного управления и «по своей значимости, степени проникновения в душу и воспитания сознания народа, воздействию на формирование стереотипа поведения... успешно выполняло роль религии» [3, с. 69].

Китайская культурно-философская среда и национальный бухгалтерский учет

Национальная культура и учетная система. Национальная бухгалтерия является частью окружающей ее среды, она формируется во многом внешними эффектами.

Сейчас, в период международного совершенствования учета, выделено два основных подхода к исследованию становления национальных систем бухгалтерского учета: один — дедуктивный, другой — индуктивный. Согласно дедуктивному подходу развитие бухгалтерского учета рассматривается в связи с влиянием факторов окружающей среды. Представители индуктивного подхода определяют развитие бухгалтерского учета в рамках основной национальной модели, которая

и сформировала различие между существующей практикой измерения и раскрытия информации в разных системах бухгалтерского учета [4].

Национальная культура (национальная философия), как нам видится, является одним из важных факторов развития учетной системы страны, наряду с политикой и экономикой. Поначалу этот эффект был замечен только Г. Мюллером [5].

Идеи Г. Мюллера, К. Нобса и Ф. Чоя [6]. Г. Мюллер был первым исследователем дискуссии о классификации субъектов бухгалтерского учета. Он выявил факторы воздействия на учет, такие как правовая система, политическая система, социальный климат, национальная философия и этика и другие, как относящиеся к развитию бухгалтерского учета, однако не предложил точной классификации.

Анализ окружающей среды Г. Мюллера был адаптирован и расширен К. Нобсом, который базирует свою классификацию на эволюционном подходе выявления учетных методов в развитых странах Запада. Однако, как и Г. Мюллер, К. Нобс прямо не выявляет культурно-философские факторы. К. Нобс делает упор на различие между микро- и макроэкономическими системами и дальнейшее разделение между существующей экономической системой и практической ориентацией бизнеса. Ф. Чой, основываясь на идеях Г. Мюллера, утверждает, что анализ международных концепций бухгалтерского учета должен основываться на анализе окружающей среды. Его постулат заключается в том, что какие-либо бухгалтерские инновации или развитие учета активизируются неучетными элементами. К этим факторам относятся пять основных элементов, обозначенных как правовые, политические, экономические, философско-культурные и профессиональные воздействия. Среди них особенно выделяется философско-культурное влияние, названное «социальным климатом».

Позднее, в 1970-х гг., появились новаторские исследования Г. Хофстеде [7, с. 243–250], в которых он выделил структурные элементы культуры, которые наиболее сильно влияют на поведение в рабочих отношениях.

Классификация Г. Хофстеде. Г. Хофстеде разработал модель культуры, которая была определена как «коллективное программирование ума». Так, философско-культурный базис включает в себя набор социальных ценностей, которые управляют институциональной формой и практикой [8].

Он выделяет четыре уровня, на которых проявляется этот базис: «Уровень символов, героев, ритуалов и ценностей» [8]. В соответствии с этими разъяснениями бухгалтерский учет осмысливается как система, которая изменяется по национальным культурным признакам.

Г. Хофстеде выделяет следующие измерения (это определенный набор ценностей, установок, верований, норм и моделей поведения, которыми одна культура отличается от другой) культуры, опираясь на условия, в которых происходит инкультурация человека:

- коллективизм/индивидуализм;
- маскулинность/феминность;
- дистанция власти;
- избегание неопределенности.

Критерием различия *индивидуалистских и коллективистских* обществ служит роль индивида в обществе, благодаря чему определяется его поведение. Коллективистский тип культуры предполагает превалирование интересов общества над интересами индивида, люди живут семьями или семейными кланами. Такие культуры характеризуются: лояльностью по отношению к «Мы-группе»; отсутствием «личного мнения», оно определяется мнением группы. В индивидуалистских обществах дети вырастают в малых семьях и быстро учатся воспринимать свое «Я» отдельно от других людей. Это «Я» определяет личную идентичность человека и отделяет его от других «Я». Дети рано покидают дом и начинают самостоятельную жизнь, уходя из семьи. Ученым отмечена также связь уровня индивидуализма с уровнем материального благосостояния — чем выше уровень жизни, тем выше индивидуализм.

В *маскулинных* культурах центральное место занимают работа, сила, независимость, материальный успех, открытость, конкуренция, соперничество и существуют разграничения мужских и женских ролей. В *феминных* культурах эти признаки считаются не такими важными, на первом плане стоят эмоциональные связи между людьми, забота о других членах общества, сам человек и смысл его существования. В маскулинных культурах поощряются амбициозность, соревнование, честолюбие. В работе больше ценится результат, тогда как в феминных культурах — чувство солидарности и скромности.

Дистанция власти — степень готовности общества принимать неравенство распределения власти во взаимоотношениях, учреждениях и

организациях. Степень дистанции власти зависит от типа иерархической структуры власти в государстве (горизонтальная и вертикальная). В культурах с низкой дистанцией власти наибольшее значение придается равенству в отношениях и индивидуальной свободе, в иерархических обществах с высокой дистанцией власти ценностями являются подчеркнутое уважение и послушание по отношению к носителям властных полномочий.

Избегание неопределенности — степень угрозы, испытываемой обществом в неявных, двусмысленных ситуациях. В культурах с высоким уровнем данного показателя наблюдается агрессивность, поскольку для них характерен повышенный стресс для индивидов; существует множество внутренних правил и инструкций, определяющих распорядок рабочего дня; люди не склонны к принятию быстрых изменений. В культурах с низким уровнем избегания неопределенности люди больше склонны к риску, для них характерен низкий уровень стрессов в неизвестной ситуации; люди с отличающимся образом мыслей воспринимаются позитивнее; наблюдается отчетливое противоборство относительно введения формализованных правил, правила устанавливаются только в случае крайней необходимости.

С выделенными типами этико-культурных особенностей Г. Хофстеде связывает процессы культурного измерения и бухгалтерского поведения.

Теория С. Грея. С. Грей определяет культурно-философский базис как систему ценностей, которую разделяют основные группы населения. По словам С. Грея, в теоретическом плане связываются учет и культура, в рамках этой связи может быть оценено влияние культуры на бухгалтерские ценности и учетные изменения. Теория С. Грея строится из социальных ценностей, которые являются истоками учетной субкультуры. Ценностные системы бухгалтеров являются производными от культурно-социальных ценностей со специальной ссылкой на ценности, связанные с работой. Учетные ценности, в свою очередь, влияют на системы бухгалтерского учета, поэтому культурные факторы напрямую оказывают влияние на развитие систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности на национальном уровне [9, с. 1–30]. С. Грей утверждает, что должно быть тесное соответствие между культурной областью и моделью системы бухгалтерского учета. Это базис, на

котором ученый строит свою теорию культурной ревалентности бухгалтерского учета. С. Грей расширил модель Г. Хофстеде гипотезой о существовании бухгалтерской подсистемы, которая создает свою систему ценностей от первичной общественной системы ценностей. С. Грей разработал четыре учетные ценности [10], которые были основаны на рассмотренной выше модели Г. Хофстеде:

- профессионализм/законодательный контроль — предпочтение индивидуальному профессиональному суждению и сохранение профессиональной саморегуляции; как противоположность — соблюдение предписывающих законодательных требований и нормативного контроля;
- однородность/гибкость — предпочтение исполнению единых методов бухгалтерского учета и постоянное использование этой практики в течение долгого времени; как противоположность — гибкость в соответствии с осознаваемыми условиями отдельных компаний;
- консерватизм/оптимизм — предпочтение осторожному подходу к измерениям с тем, чтобы справиться с неопределенностью будущих событий; как противоположность — более оптимистичный, индивидуальный, рискованный подход;
- секретность/прозрачность — предпочтение конфиденциальности и ограничение раскрытия информации о бизнесе только для тех, кто тесно связан с управлением и финансированием; как противоположность — отличие от более прозрачного, открытого и публично подотчетного подхода.

С. Грей также предложил гипотезы, связанные с учетными ценностями. Модель С. Грея была способом попытаться понять степень влияния культурно-философского пласта на учет и уровень, на котором действуют связи между культурой, бухгалтерскими ценностями и практиками бухгалтерского учета. В частности, С. Грей предположил следующее:

- профессионализм будет влиять на характер власти в системе бухгалтерского учета;
- степень однородности будет влиять на то, каким образом система учета применена;
- доля консерватизма будет влиять на методы измерения в системе;
- степень секретности будет влиять на меру раскрытия информации в учетной системе.

Таким образом, терминология бухгалтерского учета происходит от общественного языка; бухгалтерский учет использует язык общества, чтобы объяснить его учетные смыслы.

Проявление основных философско-культурных доктрин и свойств китайской ментальности в бухгалтерском учете

В предыдущем разделе мы раскрыли основные четыре вида культурных измерений Г. Хофстеде. Последующие исследования китайских ценностей Г. Хофстеде и М. Бонда [11] выявили и пятое измерение — краткосрочная и долгосрочная ориентация. Оно также было названо «конфуцианским динамизмом».

Применительно к китайскому обществу культурные аспекты Г. Хофстеде будут выглядеть, как приведено в *табл. 1*.

Ш. Чоу описал учетную систему и учетные процессы в Китае и текущее состояние бухгалтерской профессии исходя из влияния конфуцианских ценностей. Он пришел к выводу, что учетное измерение и раскрытие бухгалтерской информации в Китае, а также развитие всей системы бухгалтерского учета были, есть и будут ограничены влиянием китайской конфуцианской культуры и производной от нее учетной субкультуры [4].

Если обратиться к религиозно-этическим учениям древнего Китая, можно из их главных постулатов и принципов выделить шесть основных элементов традиционной китайской культуры и философии, которые и по сей день влияют на китайскую учетную систему и бухгалтерскую практику: теория противоположных «И» (справедливость) и «Ли» (прибыль); противоположность доверия и договора; догматические отношения; консервативная мысль; коллективизм; религиозность (обрядовость) [12].

Таблица 2 раскрывает влияние элементов традиционной китайской культуры на национальную систему бухгалтерского учета [13].

Выделяют следующие наиболее весомые культурные воздействия на современный китайский бухгалтерский учет [12]:

- государственная теория (определяет задачи учета, его функции и организацию);

- классовая теория (делает учет политически ориентированным с классовыми характеристиками);

- марксизм (в настоящее время является базовой концепцией бухгалтерского учета, теоретическим бухгалтерским учетом, определяет дальнейшее развитие бухгалтерского учета);

- культурная революция (сильно дискриминировала бухгалтерский учет как сферу знаний и бухгалтера как профессию).

Несмотря на то, что китайская система бухгалтерского учета была выстроена в соответствии со своими традиционными культурно-философскими рамками, до сих пор оказывающими немалое влияние на его дальнейшее развитие, сегодня китайский учет зависит не только от базовых национальных культурных ценностей, но и от обмена опытом с западными культурами.

Общее представление о факторах, влияющих на развитие китайской отчетности, дает *рис. 2*.

Но несмотря на множество выделенных факторов развития китайского бухгалтерского учета и провозглашение строительства общества социалистического толка, современная китайская действительность во многом остается пронизана основами конфуцианства.

Конфуцианская доктрина [11] ставит подход «срединного пути» над неопределенностью. Акцент конфуцианства на приверженности освященных временем ритуалам и традициям предлагает систему учета, характеризующуюся формой и структурой, которая настаивает на обычаях и традиционной практике, а не на инновационных процессах.

Конфуцианство в силу консерватизма как основного принципа ведения дел сформировало китайскую систему бухгалтерского учета с признаками семейственности и сокровенности. Таким образом, небольшие семейные фирмы не только получили большое распространение на территории Китайской Народной Республики, но и, как правило, деятельность их носит скрытый характер.

Таблица 1

Китайские культурные ценности с точки зрения практики ведения бухгалтерского учета

Культурное измерение Г. Хофстеде	Китай
Индивидуализм/коллективизм	Коллективизм
Дистанция власти	Большая
Избегание неопределенности	Сильное
Маскулинность/феминность	Недостаток маскулинности, но и не яркая феминность
Краткосрочная/долгосрочная ориентация	Долгосрочная ориентация

Таблица 2

Влияние китайских философско-культурных элементов на национальный бухгалтерский учет

Философско-культурные элементы	Область влияния философско-культурных элементов на бухгалтерский учет	Результат влияния философско-культурных элементов на бухгалтерский учет
Концепты инь и ян. Верования фэншуй. Конфуцианство	Бухгалтерские методы	Методы однократного ввода: – форма Цао Лиу; – Цао Лиу и Цзун Цин; – метод калькулирования итогового баланса «трех колонок»; – метод калькулирования итогового баланса «четырёх колонок». Бухгалтерские методы «трех ног». Методы двукратного ввода: – метод «дверей дракона»; – бухгалтерия «четырёх ног»; – метод Тянь Ди Хэ
Конфуцианство. Фэншуй	Учетная информация	Пользователи: император и администрация. Содержание: государственный бюджет и налогообложение. Учетная информация и выводы по фэншуй
Конфуцианство. Фэншуй	Учетные регламенты	Высокоразвитое государственное регулирование бухгалтерского учета: – государственный контроль в установлении стандартов; – общепринятые негласные учетные стандарты для коммерческих организаций
Конфуцианство. Буддизм	Бухгалтерская профессия/бухгалтер	Статус бухгалтерской профессии. Государственный учет – это профессия чиновников-дворян. Коммерческий учет – нетитулованные профессионалы
Конфуцианство. Фэншуй	Государственный учет	Значительная роль в государственной системе. Высокоразвитый государственный учет
Конфуцианство. Буддизм	Частный учет	Учет без определения прибыли. Значительная роль в обществе

Также конфуцианский консерватизм проявляется в таком учетном подходе, как «сглаживание доходов», включающем в себя попытку стабилизировать доходы путем размывания пиков доходов во времени, которые могут случаться при изменении дохода. Конфуцианский консерватизм рассматривается в бухгалтерии как активный подход для борьбы с рисками, отражая в учете потери в кратчайшие сроки, но откладывая фиксирование прибыли в учете, пока она не будет явно признана. Подход «сглаживания доходов» нацелен на долгосрочную, а не на краткосрочную эффективность.

Традиционная конфуцианская этика не признает мотив и желание прибыли в деятельности организации. Моральное представление конфуцианства сосредоточено на «И» (справедливости),

пока простые люди думают о «Ли» (прибыли). В традиционной китайской культуре «И» и «Ли» были диаметрально противоположными. Желание прибыли воспринималось как зло для общества.

В традиционном способе китайской мысли **инь** и **ян** выражаются как аспекты одной и, в конечном счете, той же системы (т.е. духа или тела и т.д.), исчезновение одного из них рушит систему. Под влиянием философии инь и ян китайский учет разработан с четким различием между счетами. Самое передовое в истории бухгалтерского учета изобретение метода двойной записи отражает появление четкого разделения между обязательствами и прибылью. Основным принципом китайского бухгалтерского учета, сформированным под влиянием инь и ян, является то, что денежные притоки должны быть равны оттокам денежных средств.

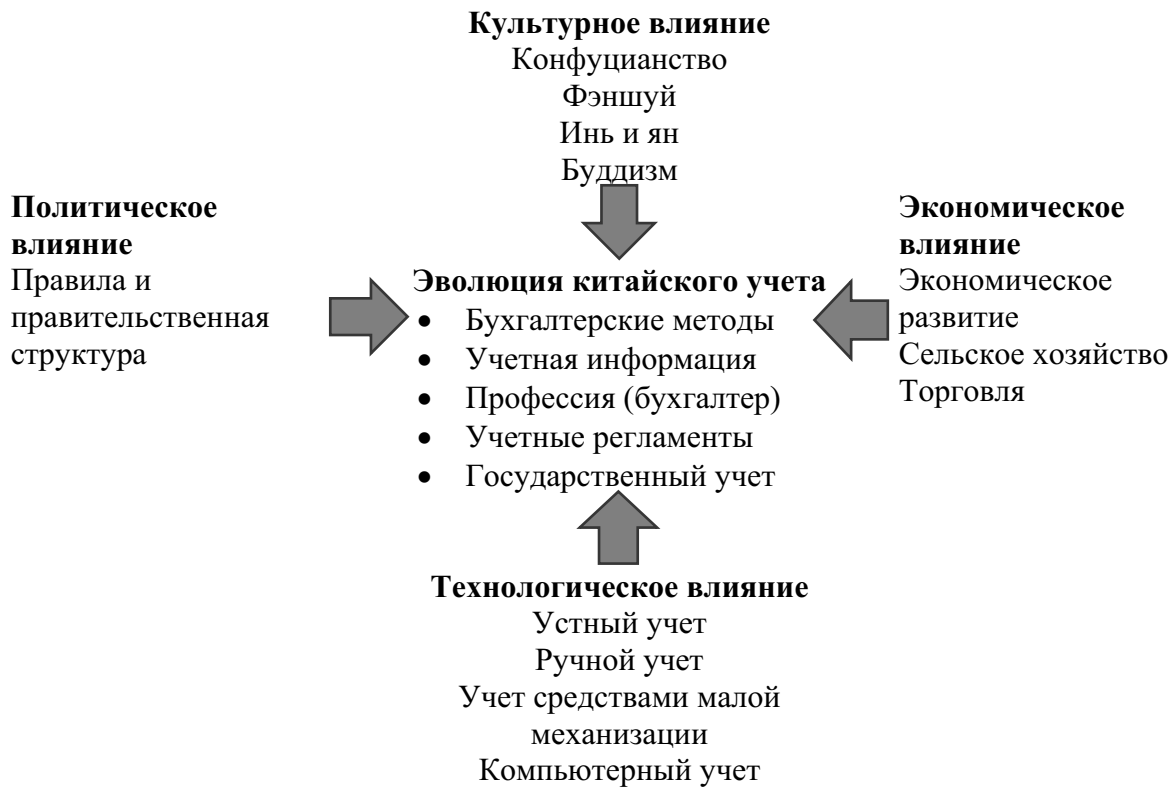


Рис. 2. Совокупность факторов, оказывающих влияние на эволюцию китайского бухгалтерского учета

Влияние инь и ян также можно увидеть в наименовании учетных техник. В соответствии с системой бухгалтерского учета Лунгмен процесс начинался с Тянь Фанг (небо отражает ян), продолжился в Ди Фанг (земля отражает инь), а процесс их сбалансирования назывался Тянь Ди Хэ, что означает баланс небес (ян) и земли (инь).

Жители Китая традиционно принимали для себя долгосрочную перспективу как самую надежную, а привычные традиционные способы жизни — как наиболее правильные. Они поддерживали традиции для того, чтобы обеспечить мирную и надежную окружающую среду, и на протяжении всей истории явно или тайно сопротивлялись изменениям.

В результате проведенного исторического анализа многие исследователи пришли к выводу о том, что «культура» была доминирующим фактором среди воздействий окружающей среды в эволюции китайского бухгалтерского учета.

Литература

1. *Удальцов С. Ф.* История политических и правовых учений (Древний Восток). СПб.: Издательский дом СПбГУ, 2007.
2. *Виноградский Б. Б.* Ментальная матрица власти и тело государственного сознания в китайской традиции. URL: <http://www.bronislav.ru/> (дата обращения: 20.05.2015).
3. *Ван Цюн.* Влияние социокультурных особенностей и национальной идентичности Китая и России на российско-китайские отношения: автореф. дис. ... канд. полит. наук. М., 2007.
4. *Chanchani S., MacGregor A.* A Synthesis of Cultural Studies in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 1999. URL: http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_199901/ai_n8848157/pg_2 (дата обращения: 20.05.2015).
5. *Mueller G.* Accounting Practices Generally Accepted in the US versus the Generally Accepted Elsewhere. *International Journal of Accountants*, Spring, 1968.
6. *Gray S. J.* *Accounting History*, vol. IV. Istanbul, Avcio Publishing, 2001.
7. *Грушевицкая Т. Г.* Категоризация культуры по Г. Хофстеде: концепция ментальных программ // Основы межкультурной коммуникации. М.: Юнити-Дана, 2003.

8. *Salter S.B., Niswander F.* Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: a Test of Gray's (1988) Theory. *Journal of International Business Studies*, 1995, vol. 26, no. 2.
9. *Doupnik T.S., Tsakumis G.T.* A Critical Review of the Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 2004, vol. 23.
10. *Solas C., Ayhan S.* The historical evolution of accounting in China: the effects of culture. *Spanish Journal of Accounting History*, December 2011, no. 7.
11. *Hofstede G., Bond M.H.* The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth. *Organizational Dynamics*, 1988, vol. 16, no. 4.
12. *Zhang G.* Environmental Influence on Accounting Development. *Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949, 2005 (Qevrimigi)*. URL: <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc> (дата обращения: 20.05.2015).
13. *Gao S., Handley — Schachler M.* The Influence of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History. *Accounting, Business & Financial History*, March, 2003, vol. 13.
4. *Chanchani S., MacGregor A.* A Synthesis of Cultural Studies in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 1999. URL: http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_199901/ai_n8848157/pg_2 (accessed: 20.05.2015).
5. *Mueller G.* Accounting Practices Generally Accepted in the US versus the Generally Accepted Elsewhere. *International Journal of Accountants*, Spring, 1968.
6. *Gray S.J.* *Accounting History*, vol. IV. Istanbul, Avcil Publishing, 2001.
7. *Grushevitskaia T.G.* Kategorizatsiia kul'tury po G. Hofstede: kontsepsiia mental'nykh programm [Culture categorization according to G. Hofstede: concept of mental programs]. *Osnovy mezhkul'turnoi kommunikatsii — Fundamentals of intercultural communication*. Moscow, Iuniti-Dana — Unity-Dana, 2003 (in Russ.).
8. *Salter S.B., Niswander F.* Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: a Test of Gray's (1988) Theory. *Journal of International Business Studies*, 1995, vol. 26, no. 2.
9. *Doupnik T.S., Tsakumis G.T.* A Critical Review of the Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 2004, vol. 23.

References

1. *Udal'tsov S.F.* *Istoriia politicheskikh i pravovykhuchenii (Drevnii Vostok) [History of political and legal doctrines (Ancient East)]*. Saint Petersburg, Izdatel'skii dom SPbGU — Publishing house of SPbGU, 2007 (in Russ.).
2. *Vinogradskij B.B.* Mental'naja matrica vlasti i telo gosudarstvennogo soznaniia v kitajskoj tradicii [A mental matrix of the power and a body of the state consciousness in the Chinese tradition]. URL: <http://www.bronislav.ru/> (accessed: 20.05.2015) (in Russ.).
3. *Van Tsiun.* Vliianie sotsiokul'turnykh osobennoei i natsional'noi identichnosti Kitaiai i Rossii na rossiisko-kitaiskie otnosheniia: avtoref. dis....kand. polit.nauk [Influence of social and cultural features and national identity of China and Russia on the Russian-Chinese relations. Abstract of Kand. Diss. (Polit.Sc.)], Moscow, 2007 (in Russ.).
10. *Solas C., Ayhan S.* The historical evolution of accounting in China: the effects of culture. *Spanish Journal of Accounting History*, December 2011, no. 7.
11. *Hofstede G., Bond M.H.* The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth. *Organizational Dynamics*, 1988, vol. 16, no. 4.
12. *Zhang G.* Environmental Influence on Accounting Development. *Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949, 2005 (Qevrimigi)*. URL: <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc> (accessed: 20.05.2015).
13. *Gao S., Handley — Schachler M.* The Influence of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History. *Accounting, Business & Financial History*, March, 2003, vol. 13.

УДК 645.36, 645.38

Организационно-правовые и информационно-методические аспекты развития финансового контроля

ВОРОНЧЕНКО ТРОФИМ ПАВЛОВИЧ,

аспирант кафедры «Финансы, кредит и страхование»*

Российской академии предпринимательства, г. Москва, Россия

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

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются актуальные вопросы состояния и развития российской системы государственного финансового контроля. Своевременность исследования проблем финансового контроля обусловлена бюджетными реформами, проводимыми в России в последние годы, вызванными, в свою очередь, мировым финансовым кризисом, экономическими санкциями и другими проблемами, приведшими к финансовым трудностям экономических субъектов, дефициту бюджетных средств, их неправомерным и неэффективным расходованием и необходимостью в связи с этим особого контроля за их целевым и, что особенно важно, результативным использованием. Автор статьи отмечает, что российская система государственного финансового контроля характеризуется слабой законодательной и методологической базой, отсутствием единой информационной системы, дублированностью в работе контрольных органов, слабым взаимодействием субъектов и объектов контроля, низким уровнем его действенности, поэтому нуждается в серьезной трансформации.

Научная значимость представленного в статье материала заключается в развитии концептуальных основ системы государственного финансового контроля и представлении ее в виде комплекса взаимосвязанных и взаимозависимых элементов, объединенных общностью принципов формализации бюджетного надзора, обусловленных уровнем управления и спецификой ведомственной принадлежности с позиций эффективности осуществления бюджетных расходов и использования бюджетных средств.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, бюджетная система, бюджетные средства, эффективность бюджетных расходов, действенность контроля, субъекты, объекты и органы контроля, информационная и методическая база контроля.

Organizational, Legal, Information and Methodological Aspects of Financial Control Development

TROFIM P. VORONCHENKO,

post-graduate student of «Finance, Credit and Insurance»

Department, Russian Academy of Entrepreneurship, Moscow, Russia

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

* Научный руководитель — В.Е. Гладкова, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Финансы, кредит и страхование» Российской академии предпринимательства.

ABSTRACT

The article considers the topical issues of the status and development of the Russian system of the state financial control. The topicality of financial control problems research stems from recent budgetary reforms in Russia, caused, in turn, by the global financial crisis, economic sanctions and other problems which results in financial difficulties of economic entities, deficit of budgetary funds, their illegal and inefficient use. The above mentioned reasons have led to the need in enhanced control over the target and effective use of the named funds.

The author notes that the Russian system of state financial control is characterized by a weak legislative and methodological base, the lack of unified information system, redundancy and parallelism in Supervisory bodies activity, weak interaction of subjects and objects of control and low level of its efficiency, and therefore concludes that the whole system needs substantial transformation.

The scientific significance of the article lies in development of a conceptual base of state financial control system and its representation in the form of a complex of interrelated and interdependent elements united by the common principles of budgetary oversight formalization. These elements are stipulated by the level of control and special features because of their affiliation and by the effectiveness of budget spending and use of public funds.

Keywords: *state financial control, budget system, budgetary funds, efficiency of budget spending, effectiveness of control, control subjects, objects and bodies, information and methodological base of control.*

Введение

Современный этап развития России характеризуется повышением роли государства в управлении экономикой, усилением борьбы с коррупцией и ростом правонарушений в бюджетной сфере. В связи с этим актуальными становятся вопросы эффективного управления государственными финансами, а значимым фактором, определяющим данную эффективность, выступает развитая система финансового контроля.

Эффективный и действенный контроль является необходимым условием существования сильного государства, так как контрольная функция государства в финансовой сфере — это не только предупреждение, выявление и пресечение финансовых правонарушений, но и функционирование действенной системы эффективного использования государственных средств и достижения высоких результатов в управлении государством.

Особую значимость государственный финансовый контроль приобретает в период проведения социально-экономических реформ и реализации антикризисных программ Правительства Российской Федерации. Отсутствие на данном этапе целостной системы государственного финансового контроля снижает эффективность контрольных мероприятий и их результативность, а недостаточная разработанность научных основ функционирования системы государственного финансового контроля сдерживает его развитие.

Основная часть

Начатые в России реформы государственного управления и местного самоуправления требуют

адекватной модернизации финансового контроля, осуществляемого контрольно-счетными органами соответствующего уровня бюджетной системы, его совершенствования в правовом, организационном и информационно-методическом направлениях. Современные экономические реалии России обуславливают необходимость принятия кардинальных мер, направленных на совершенствование системы государственного финансового контроля, повышение его эффективности путем создания условий, способствующих соблюдению общепринятых международных принципов и разработки единых стандартов контроля, соответствующих рекомендациям Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ).

Несмотря на проводимые в России реформы, направленные на совершенствование института финансового контроля, по-прежнему, к сожалению, сохраняются многочисленные случаи нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств и иного государственного имущества, а также практики «откатов» и иных коррупционных схем в бюджетном механизме. Все это объясняется, в том числе, несовершенством существующей системы финансового контроля.

В организации финансового контроля в настоящее время реализуется практика перманентных реформ, что создает эффект неустойчивости и нестабильности системы. Кроме того, недостатки государственного управления экономикой в целом проявляются также в непоследовательности государственной политики в отношении системной

организации государственного финансового контроля, неэффективности циклических кампаний по наведению порядка в сфере бюджетных отношений, борьбе с коррупцией и т.д. На результатах контроля сказывается отсутствие общей правовой модели и единого подхода к стратегии развития государственного финансового контроля и совершенствования законодательства.

Большинство российских ученых признают правовое обеспечение в качестве важного элемента финансового контроля, однако до сих пор они, как правило, выделяли лишь некоторые его черты. В частности, Н.С. Малеин указывает на необходимость регламентации проведения финансового контроля правовыми нормами [1, с. 103], а Н.Д. Погосян подчеркивает необходимость наделения законом субъектов финансового контроля соответствующими полномочиями [2, с. 108].

Исследуя современные экономические преобразования, многие ученые подчеркивают необходимость модернизации правового регулирования финансового контроля, с учетом присущих ему проблем. Так, Ю.А. Данилевский и Л.Н. Овсянников, рассматривая данную проблему, отмечают, что отсутствие федерального закона о финансовом контроле ведет к бессистемности в урегулировании отношений в данной области и характеризует неадекватное его развитие [3, с. 12]. Актуальность указанной проблемы отмечают Ю.Г. Клещенко и М.М. Савченко, полагающие, что в отсутствие федерального закона о финансовом контроле невозможно функционирование контроля как эффективной системы и также невозможно обеспечение финансовой безопасности [4, с. 20].

В последние годы был предпринят ряд усилий по совершенствованию правового регулирования финансового контроля. С 01.10.2011 в России вступил в силу Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (в ред. от 04.03.2014) (далее — Закон № 6-ФЗ), направленный на унификацию статуса контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации. Однако в данном Федеральном законе не предусмотрено кардинальных мер по качественному улучшению деятельности контрольно-счетных органов. Правовые пробелы и другие неясности федерального законодательства нередко воспроизводятся на региональном и ведомственном уровнях. Пока не определены

полномочия органов контроля, законодательно не закреплен порядок контрольных мероприятий, не отработаны механизмы взаимодействия субъектов финансового контроля на разных уровнях.

Названные правовые и практические проблемы вызваны, прежде всего, несовершенством российской теории финансового контроля. Анализируя разд. IX «Государственный (муниципальный) финансовый контроль» Бюджетного кодекса Российской Федерации, многие исследователи высказывают неоднозначные суждения по вопросам сущности, места и роли финансового контроля. Как полагает Е.Н. Синева, цивилизованный государственный финансовый контроль — одно из условий формирования современных экономических отношений, а создание адекватной его системы — непереносимое условие успеха экономических реформ. Неупорядоченный финансовый контроль не сможет адекватно решать стоящие перед ним задачи [5, с. 90]. М.Е. Каратонов отмечает, что в условиях рыночных отношений финансовый контроль охватывает все сферы жизни общества, нацелен на рациональное и эффективное использование ресурсов, уменьшение непроизводительных расходов, пресечение фактов бесхозяйственности и расточительства [6, с. 16].

Рассматривая статус финансового контроля, Е.В. Макаренко определяет его как обязательную стадию бюджетного процесса [7, с. 24], но существуют и противоположные позиции. Мы разделяем мнение Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко, Е.А. Рыжковой о том, что государственный финансовый контроль является процедурой и функцией управления, сопровождающей все стадии бюджетного процесса. Бюджет выступает объектом управления, участники бюджетного процесса — его субъектами, а целью финансового контроля является соблюдение законности в бюджетном процессе и эффективное выполнение государством своих функций и задач [8, с. 165].

Нет однозначного понимания и системной сущности финансового контроля, определяемой учеными как: система институтов, инструментов и методов (С.О. Шохин) [9, с. 26]; совокупность регулярных и непрерывных процессов (Н.Д. Погосян) [2, с. 108]; составная часть общего механизма управления экономикой (Ю.А. Данилевский) [3, с. 12] и др. В то же время системность, согласно Лимской декларации руководящих принципов контроля, означает единство правовых основ контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности,

нормативно закреплённой организации взаимодействия органов, осуществляющих государственный финансовый контроль, и установленной периодичности его осуществления. Отсутствие единой для всех уровней бюджетной системы Российской Федерации правовой, организационной и информационно-методической базы государственного финансового контроля сдерживает его развитие и препятствует эффективному выполнению его функций и задач. Вследствие действия названных факторов государственный финансовый контроль как система окончательно не сложился и пока характеризуется:

- бессистемностью и правовой неопределённостью;
- слабостью законодательной и методологической базы;
- отсутствием единой информационной системы;
- неупорядоченностью и дублированностью;
- слабым взаимодействием субъектов и объектов контроля;
- недостатками отчетности о результатах контроля и ее действенности.

Процессы либерализации экономической системы и развития рыночной экономики не противоречат созданию системы строгого финансового контроля за бюджетным процессом и целевым расходованием финансовых ресурсов государства. Наоборот, сложившиеся социально-экономические условия определяют необходимость создания единой системы финансового контроля, обусловленной его целями, принципами, субъектами и объектами. Представляем ниже модель комплексной системы финансового контроля, содержащую взаимообуславливающие правовые, информационные, методические и практические механизмы и инструменты (см. рисунок).

Процесс формирования такой системы, на наш взгляд, следовало бы начинать с уточнения сущности и особенностей финансового контроля, характеризующих его объекты и субъекты.

Все имеющиеся в литературе определения понятия и сущности финансового контроля исходят из того, что финансовый контроль является деятельностью специально уполномоченных на то государственных органов. В частности, Н.А. Саттарова представляет его как деятельность государства и его уполномоченных органов, направленная на установление законности и достоверности операций, связанных с движением финансовых

ресурсов, объективную оценку эффективности финансово-хозяйственной деятельности в целях соблюдения финансовой дисциплины подконтрольными субъектами [10, с. 83]. Объектами финансового контроля мы считаем процессы формирования и использования финансовых ресурсов. По мнению Р.В. Шагиевой, таковыми являются: финансово-бюджетные отношения и финансово-бюджетная дисциплина; денежно-кредитная система; система налогообложения; антимонопольная политика и др. [11, с. 111].

Субъектами финансового контроля являются лица, законодательно наделённые статусом участников финансово-контрольных правоотношений. В научной литературе встречается точка зрения, согласно которой субъектами финансового контроля являются только контролирующие органы, что, на наш взгляд, не соответствует действительности. Возможность быть субъектом финансово-контрольного правоотношения представляет собой гарантированную государством способность иметь юридические права и обязанности в сфере осуществления контроля за легальностью проведения тех или иных финансовых операций. При этом правомочия контролирующих субъектов должны соответствовать юридическим обязанностям контролируемых субъектов и наоборот. Как представляется, изложенные соображения подтверждают в том числе наше мнение о том, что субъектами финансового контроля могут выступать как контролирующие, так и контролируемые субъекты.

Классификация финансового контроля также имеет важное теоретическое и прикладное значение. В настоящее время отсутствует законодательное закрепление классификации финансового контроля. Так, в Бюджетном кодексе Российской Федерации государственный финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий. Притом здесь фактически речь идет не о видах финансового контроля в целом, а только бюджетного контроля¹ (ст. 265).

Данная область недостаточно разработана в научном плане, свидетельством чему является отсутствие единства среди представителей правовой и экономической науки в трактовке этих категорий. Чаще всего государственный финансовый контроль систематизируют по уровням управления,

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ (в ред. от 13.07.2015).



Источник: разработано автором.

Комплексная система государственного финансового контроля

сферам, субъектам, объектам, методам реализации и информационной базе контроля. Считаю более оправданной классификацию государственного финансового контроля, основанную на четырех уровнях бюджетной системы, четырех видах контроля и четырех уровнях контрольных органов. Предложенная нами классификация основана на принципах единства государственных финансов и бюджетной системы (см. рисунок).

Позиции разных ученых неоднозначны и в отношении понятий формы и метода финансового контроля. Так, Е.Ю. Грачева предлагает определять форму «как способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций финансово-хозяйственного контроля» и выделяет среди форм ревизию, проверку, обследование и т.д. [12, с. 253]. На наш взгляд, приведенные понятия больше подходят в качестве методов, а не форм финансового контроля. Кроме того, считаем более адекватным разделение форм и методов на организацию и осуществление финансового контроля. Формы организации финансового контроля предлагаем рассматривать с учетом внешних особенностей работы органов контроля и выделить по вертикали федеральный, государственный, муниципальный и ведомственный контроль, а по горизонтали — законодательной и исполнительной власти. В качестве форм осуществления финансового контроля предлагаем рассматривать традиционные: ревизию и проверку, а также инновационные: экспертизу и аудит эффективности. Методами финансового контроля предлагаем считать конкретные способы и приемы, используемые сотрудниками органов контроля в процессе осуществления контрольных мероприятий, в том числе: осмотры, изучение и изъятие документов, опросы, получение письменных объяснений, направление запросов соответствующим адресатам и др.

Как было отмечено выше, современная российская система финансового контроля претерпевает изменения, связанные со вступлением в силу Закона № 6-ФЗ. Принятие данного Федерального закона положительно повлияло на развитие государственного финансового контроля, но объективно он нуждается в дальнейшем совершенствовании. В этой связи для приближения российского государственного финансового контроля к уровню развитых государств, где финансовый контроль действительно эффективен, на наш взгляд, необходимы существенные преобразования в

действующей системе финансового контроля путем:

- формирования системной и завершенной нормативно-правовой базы;
- осуществления стандартизации системы финансового контроля;
- проведения организационно-структурной реформы финансового контроля;
- приведения методической базы в соответствии с мировыми стандартами;
- формирования адаптивной системы алгоритмов и процедур контроля;
- формирования современной системы кадрового обеспечения;
- организации информационно-коммуникационной инфраструктуры;
- технического и финансового обеспечения контролирующих органов.

Заключение

Система финансового контроля является составным элементом финансовой системы государства, поэтому подходы к поиску путей их развития должны быть едины, в том числе в части формирования стратегии совершенствования правовых и организационных основ финансового контроля и создания на территории Российской Федерации единой комплексной системы финансового контроля, регулируемой едиными законодательными актами на основе применения единых методологических и практических принципов, механизмов и инструментов их реализации.

Таким образом, совершенствование действующей системы финансового контроля и повышение его эффективности и действенности становятся объективной необходимостью, для реализации которой, на наш взгляд, необходимо комплексное исследование правовых, организационных, методических и технологических аспектов с целью выявления наиболее существенных проблем, ограничивающих достижение поставленных задач, и факторов, их вызывающих, и разработки рекомендаций по построению системы финансового контроля и мониторинга в России, механизмы и инструменты которой способны обеспечить соблюдение законности в финансовой сфере и экономическую безопасность государства.

Литература

1. Малеин Н.С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль. М., 1964.

2. *Погосян Н.Д.* Счетная палата Российской Федерации. М., 1998.
3. *Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н.* Финансовый контроль: нарушения и наказания // Бухгалтерский учет. 2004. № 3.
4. *Клещенко Ю.Г., Савченко М.М.* Финансовый контроль как один из факторов обеспечения финансовой безопасности // Финансовое право. 2009. № 5.
5. *Синева Е.Н.* Законодательное обеспечение деятельности органов внешнего государственного и муниципального финансового контроля // Государство и право. 2006. № 3.
6. *Каратонов М.Е.* Финансовая безопасность и финансовый контроль в условиях рыночных отношений // Юрист. 2006. № 6.
7. *Макаренко Е.В.* Государственный контроль за исполнением федерального бюджета в Российской Федерации: конституционно-правовые основы: автореф. дис.... канд. юрид. наук. М., 2003.
8. *Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П., Рыжкова Е.А.* Финансовый контроль: учеб. пособие. М., 2004.
9. *Шохин С.О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999.
10. *Саттарова Н.А.* Финансовый контроль как фактор эффективной финансовой политики в условиях экономического кризиса: вопросы правового регулирования // Вестник МГУ. Государственный аудит. 2010. № 1.
11. *Шагиева Р.В.* Финансово-контрольная деятельность: теоретико-правовая характеристика // Вестник МГУ. Государственный аудит. 2010. № 1.
12. *Грачева Е.Ю.* Проблемы правового обеспечения государственного финансового контроля: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2000.
4. *Kleshchenko Iu.G., Savchenko M.M.* Finansovyi kontrol' kak odin iz faktorov obespecheniia finansovoi bezopasnosti [Financial control as one of the factors to ensure the financial security]. Finansovoe pravo — Financial Law, 2009, no. 5 (in Russ.).
5. *Sineva E.N.* Zakonodatel'noe obespechenie deiatel'nosti organov vneshnego gosudarstvennogo i munitsipal'nogo finansovogo kontroliia [Legislative support of activity of external state and municipal financial control bodies]. Gosudarstvo i pravo — State and Law, 2006, no. 3 (in Russ.).
6. *Karatonov M.E.* Finansovaia bezopasnost' i finansovyi kontrol' v usloviakh rynochnykh otnoshenii [Financial security and financial control under conditions of market relations]. Iurist — Lawyer, 2006, no. 6 (in Russ.).
7. *Makarenko E. V.* Gosudarstvennyi kontrol' za ispolneniem federal'nogo biudzheta v Rossiiskoi Federatsii: konstitutsionno-pravovye osnovy: avtoref. dis.... kand. iurid. nauk [State Control over the Federal Budget Execution in the Russian Federation: Constitutional and Legal Framework: author's abstract of Ph.D in Law Thesis]. Moscow, 2003 (in Russ.).
8. *Gracheva E.Iu., Tolstopiatenko G.P., Ryzhkova E.A.* Finansovyi kontrol': ucheb. posobie [Financial control: textbook]. Moscow, 2004 (in Russ.).
9. *Shokhin S.O.* Problemy i perspektivy razvitiia finansovogo kontroliia v Rossiiskoi Federatsii [Problems and Prospects of Financial Control Development in the Russian Federation]. Moscow, 1999 (in Russ.).
10. *Sattarova N.A.* Finansovyi kontrol' kak faktor effektivnoi finansovoi politiki v usloviakh ekonomicheskogo krizisa: voprosy pravovogo regulirovaniia [Financial control as a factor of effective financial policy in the context of the economic crisis: the issues of legal regulation]. Vestnik MGU. Gosudarstvennyi Audit — Newsletter of Moscow State University. State Audit, 2010, no. 1 (in Russ.).
11. *Shagiieva R. V.* Finansovo-kontrol'naia deiatel'nost': teoretiko-pravovaia kharakteristika [Financial control activities: theoretical and legal characteristics]. Vestnik MGU. Gosudarstvennyi Audit — Newsletter of Moscow State University. State Audit, 2010, no. 1 (in Russ.).
12. *Gracheva E.Iu.* Problemy pravovogo obespecheniia gosudarstvennogo finansovogo kontroliia: dis. ... d-ra iurid. nauk [Problems of legal support of the state financial control: Doctorate Thesis, Law]. Moscow, 2000 (in Russ.).

References

1. *Malein N.S.* Kreditno-raschetnye pravootnosheniia i finansovyi kontrol' [Credit and settlement relations and financial control]. Moscow, 1964 (in Russ.).
2. *Pogosian N.D.* Schetnaia Palata Rossiiskoi Federatsii [Accounts Chamber of the Russian Federation]. Moscow, 1998 (in Russ.).
3. *Danilevskii Iu.A., Ovsiannikov L.N.* Finansovyi kontrol': narusheniia i nakazaniia [Financial control: irregularities and penalties]. Bukhgalterskii uchet — Accounting, 2004, no. 3 (in Russ.).

УДК 657.1:338

Формирование учетно-аналитической информации о доходах и расходах в условиях длительного производственного цикла

ТАРОВЫХ АНАСТАСИЯ ОЛЕГОВНА,

аспирантка кафедры бухгалтерского учета и аудита*

Байкальского государственного университета экономики и права, г. Иркутск, Россия

E-mail: st-tk@br.ru

АННОТАЦИЯ

Предприятия с длительным производственным циклом, в силу больших временных затрат на производство, испытывают определенные трудности при формировании текущей учетной информации о деятельности. Предметом данного исследования является совокупность теоретических и методических вопросов по построению системы управленческого учета доходов и расходов в организациях с длительным циклом производства. Целью данной работы является изучение методики управленческого учета отдельных операций на предприятиях с длительным производственным циклом и разработка предложений по ее совершенствованию. В частности, поставлены задачи по определению текущего финансового результата, имеющего особую актуальность в условиях длительного производственного цикла, что крайне необходимо для предприятия, поскольку прибыль является целью любой коммерческой организации, а отслеживание ее динамики целесообразно.

Методика бухгалтерского учета в организациях с длительным циклом производства будет рассматриваться на примере организации строительной отрасли, поскольку именно эта отрасль имеет наибольший удельный вес в числе организаций с длительным производственным циклом.

В работе определены критерии, по которым производство можно отнести к длительному, предложена классификация таких предприятий. Разработан метод поэтапного признания выручки в управленческом учете для предприятий с длительным производственным циклом, который проиллюстрирован на условном примере, где был составлен бюджет доходов и расходов, приведены текущие и прогнозные значения основных статей, текущее значение выручки было рассчитано исходя из предложенного нами метода.

Ключевые слова: длительный производственный цикл, момент признания доходов и расходов, метод определения выручки, бюджетирование, определение финансового результата.

The Formation of Accounting and Analytical Information about Income and Spending in Companies with the Long Production Cycle

ANASTASIYA O. TAROVYKH,

The post graduate student of the Accounting and Auditing Department,

Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, Russia

E-mail: st-tk@br.ru

* Научный руководитель — И.А. Слободняк, доктор экономических наук, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Байкальского государственного университета экономики и права.

ABSTRACT

Companies with the long production cycle have some difficulties in the formation of the current accounting information about their activity due to time-consuming production. The subject of this research is the complex of theoretical and methodical issues about the system of management accounting of income and spending in companies with the long production cycle.

The aim of this research is the analysis of the methodology of managerial accounting of certain operations in companies with the long production cycle and the development of proposals for its improvement. The objective of the study is the determination of current financial results, which has a particular role in the long production cycle, which is indispensable for the organization, because profit is the aim of any company so it is vital to follow its dynamics.

We used the methods of accounting in order to analyze the construction enterprises, since this industry has the largest share among the companies with a long production cycle.

In the present work we proposed criteria and classification for companies with the long production cycle. We developed a method of step-by-step revenue recognition and determination in management accounting for companies with the long production cycle and we used the example to demonstrate it.

Keywords: *long production cycle, the moment of income and spending recognition, the method of revenue determination, budgeting, determination of the financial result.*

С развитием науки и техники в мире появились производства, которые требуют больших временных затрат. На продолжительность производственного цикла влияет множество факторов: технологических, организационных, экономических и др. Технологические процессы, их сложность и многообразие, техническая оснащенность определяют время обработки деталей и продолжительность сборочных процессов. Организационные факторы движения предметов труда в процессе обработки связаны с организацией рабочих мест, самого труда и его оплатой. Организационные условия в еще большей степени влияют на продолжительность выполнения вспомогательных операций, обслуживающих процессов. Экономические факторы обуславливают уровень механизации и оснащенность процессов (а следовательно, их длительность), нормативы незавершенного производства. Есть и другие факторы, влияющие на длительность производственного процесса.

Технический прогресс ведет к сокращению длительности производственного цикла в результате создания более совершенных технологических процессов, полного исключения некоторых операций. Сокращение длительности производственного цикла — один из важнейших источников повышения эффективности производства на промышленных предприятиях. Оно приводит к уменьшению потребности в оборотных средствах, так как чем больше длительность производственного цикла, тем больше оборотных средств требуется предприятию, тем длительнее период

их оборота, тем на больший срок они остаются без движения. Сокращение длительности производственного цикла также ведет к уменьшению потребности в площади складских помещений для хранения незавершенного производства, запасов сырья и материалов, к улучшению использования основных фондов, снижению себестоимости продукции.

Но, несмотря на стремительное развитие технологий, предприятия с длительным производственным циклом не смогут сократить время производства настолько, чтобы оно не являлось длительным, в силу естественных процессов (например, процессы сушки, усадки и т.д.). Особенности осуществления производства с длительным циклом естественно оказывают влияние на методику бухгалтерского учета в соответствующих организациях. Возникают объективные трудности с «закрытием месяца», определением финансового результата, оценкой незавершенного производства, определением стадии готовности объекта (продукта) и целый ряд иных проблем.

Дополнительную значимость исследуемым вопросам придает то, что от того, в каком виде будет представлена информация менеджерам, зависит финансовая политика предприятия, взгляд менеджмента на производственный процесс и принятие управленческих решений, а соответственно их обоснованность. Для производств с продолжительным технологическим циклом определение принципов формирования управленческой отчетности имеет свои особенности и проблематику.

Вообще к предприятиям с длительным производственным циклом, кроме строительной отрасли, относятся предприятия тяжелого машиностроения, энергетического машиностроения, судостроения, научные и проектные работы.

Перечень таких производств утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 28.07.2006 № 468 «Об утверждении перечней товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет свыше 6 месяцев» (в ред. от 18.10.2011). Документ разделен на две части: в первой перечислены товары, во второй — работы (услуги).

В данном перечне, в частности, указаны следующие производства:

- специального оборудования для энергетической отрасли;
- оборудования для черной и цветной металлургии;
- горно-шахтного оборудования;
- оборудования и подвижного состава железных дорог;
- нефте-, газоперерабатывающего оборудования;
- судовых устройств и палубных механизмов;
- самолетов, вертолетов, планеров и воздухоплавательных аппаратов;
- удаление и обработка твердых отходов;
- обработка металлических отходов и лома.

Вместе с тем, по нашему мнению, в данном перечне указаны далеко не все виды деятельности, имеющие длительный технологический цикл, и целесообразно его дополнить. В частности, в него необходимо включить строительство, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки и ряд других производств. При этом в укрупненном виде с учетом специфики всех приведенных выше видов экономической деятельности можно выделить три группы организаций с длительным производственным циклом, а именно:

- организации, осуществляющие производство (прежде всего крупное машиностроение);
- организации, выполняющие работы (прежде всего строительные организации);
- организации, оказывающие услуги (прежде всего услуги по обучению).

Самые распространенные предприятия с длительным циклом производства — это строительные организации. Они существуют практически повсеместно, ибо современное общество

невозможно представить без них. Так, строительство жилого дома или возведение любого другого крупного объекта длится минимум 2 года. Именно поэтому данное исследование целесообразно проводить на примере организаций, занимающихся строительной деятельностью.

В законодательстве не содержится четкого определения длительного производственного цикла, не определены критерии, по которым предприятие можно отнести к этой категории. Так, в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ)¹ длительный цикл производства определяется как технологический цикл более одного налогового периода (1 года) (ст. 271 НК РФ). Других определений в НК РФ не содержится. Однако при такой трактовке возникает вопрос: будет ли считаться длительным производство, начатое в декабре одного года и оконченное в январе следующего?

Анализируя нормы ст. 271 и 316 НК РФ, можно сделать вывод, что длительный производственный цикл — это цикл, который продолжается более одного календарного года.

В письмах Минфина России сказано, что под длительным нужно понимать производство, начатое в одном налоговом периоде, а оконченное в следующем, независимо от количества дней производства. Данное условие распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг, вне зависимости от продолжительности этапов (см., в частности, письма Минфина России от 21.09.2011 № 03-03-06/1/581, от 12.05.2011 № 03-03-06/1/288, от 09.06.2009 № 03-03-06/1/384).

На наш взгляд, с такой позицией Минфина России можно не согласиться, так как длительность производства не стоит привязывать именно таким образом к налоговому периоду. Само определение термина «длительный» подразумевает значительный промежуток времени, а исходя из писем Минфина России, следует, что, например, ремонт помещения, начатый 25.12.2013 и оконченный 10.01.2014, будет считаться длительным производством. Считаем подобный подход неоправданным, хотя логика указания именно подобного критерия в качестве главного при определении длительности производственного цикла очевидна. В том случае, если деятельность охватывает два смежных налоговых периода, то это автоматически вызывает

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 06.04.2015).

трудности, связанные с распределением результатов этой деятельности между периодами. И наоборот, даже если производственный цикл длится 70 дней, но при этом они приходятся на один и тот же налоговый период, то проблемы распределения результатов подобной деятельности нет.

Поэтому полагаем, что в качестве критериев длительности производственного цикла целесообразно использовать как минимум два:

- собственно высокую продолжительность производственного цикла (причем этот период не обязательно равен 365 дням, его продолжительность должна определяться применительно к каждому виду экономической деятельности);
- чтобы моменты начала и окончания производственного цикла приходились на различные отчетные периоды.

При этом, по нашему мнению, для целей бухгалтерского управленческого учета каждый из этих критериев является необходимым, но недостаточным для признания производственного цикла длительным, т.е. необходимо именно одновременное выполнение этих условий. Выполнение первого критерия является недостаточным в силу того, что только лишь высокая продолжительность производственного цикла при его соотнесенности только с одним отчетным периодом (в случае с управленческим учетом имеет смысл говорить именно об отчетном, а не налоговом периоде) не вызывает одной из главных, на наш взгляд, методических проблем в области бухгалтерского учета, специфически присущей соответствующим видам экономической деятельности, — не возникают сложности распределения доходов и расходов между периодами.

Недостаточность второго критерия объясняется тем, что если длительность производственного цикла составляет, например, 10 дней, но тем не менее затрагивает два смежных отчетных периода, то в этом случае при формировании отчетности фактом незначительного перехода на другой отчетный период можно пренебречь. Выполнение же совокупности условий, действительно, позволит трактовать деятельность как имеющую длительный производственный цикл.

Перед тем как заняться постановкой управленческого учета в организациях с длительным технологическим циклом, необходимо разобраться в специфике бухгалтерского учета, рассмотреть законодательное регулирование и определить те методические аспекты учетной политики /

внутренних регламентов, в которых данные бухгалтерского и управленческого учета будут различаться.

Порядок признания доходов от реализации работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления является элементом учетной политики.

В части признания доходов для целей бухгалтерского (финансового) учета основным регулирующим документом является Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99². Пункт 13 ПБУ 9/99 указывает на то, что организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления одним из двух способов:

- по мере готовности работы, услуги, продукции;
- по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

При этом выручка от выполнения конкретной работы, услуги или продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете «по мере готовности» только при условии, что организация может определить готовность такой работы, услуги или изделия. Например, если имеется акт о приемке работ (услуг) или акт о передаче готовой продукции³.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, услуг или продажи продукции с длительным циклом изготовления организация может при определении финансового результата использовать одновременно разные способы признания выручки.

В частности, Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 предлагает следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору [например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору];

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (в ред. от 06.04.2015).

³ Там же.

- по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе)⁴.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организацией. На это указывает п. 14 ПБУ 9/99. Заметим, что данная ситуация в принципе является скорее нетипичной, нежели стандартной, регулярно возникающей в практике функционирования хозяйствующего субъекта. Ведь бухгалтерский учет и призван обеспечивать информацией, в том числе посредством оформления документов, что в конечном итоге и должно позволить практически всегда определить стадию готовности. Соответственно, можно рекомендовать органам, которые занимаются регулированием бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также самой организации (на стадии разработки учетной политики) предусмотреть в обязательном порядке комплекс процедур, которые позволят пусть не с абсолютной, но с достаточно высоким уровнем точности определить стадию готовности работ (услуг). Соответствующий порядок определения должен быть обязательно закреплен в учетной политике, особенно если речь идет о внутреннем бухгалтерском управленческом учете. Ведь определение стадии готовности — это не просто желание какого-либо субъекта, это настоятельная потребность, объективно возникающая у различных пользователей информации при принятии управленческих решений, поскольку точное определение стадии готовности позволит предупредить массу нежелательных последствий, в том числе минимизировать риск получения убытков. Если на какой-то ранней стадии становится очевидно, что реализация договора начинает приносить отрицательный результат, то можно предпринять определенные шаги по его предотвращению. В случае если об

этом станет известно после окончания всего комплекса работ, может оказаться уже поздно предпринимать какие-то меры. В связи с этим, по нашему мнению, целесообразно вообще исключить из требований нормативных актов упоминания о том, как признаются доходы и расходы, если стадию готовности оценить нельзя, заменив это требованием установления стадии готовности.

Расходы для целей бухгалтерского учета определяются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99⁵. Так, в п. 5 ПБУ 10/99 говорится о том, что расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг являются расходами по обычным видам деятельности и формируют себестоимость продукции, работ, услуг для целей определения финансового результата.

Однако при формировании финансового результата себестоимость определяется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9 ПБУ 10/99).

Налоговый учет на предприятиях с длительным циклом производства также имеет свою специфику.

По общему правилу доходы при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) (п. 1 ст. 271 НК РФ). Исключение из этого правила составляют производства с длительным технологическим циклом.

Согласно п. 2 ст. 271 НК РФ по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), п. 20: приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н (в ред. от 06.04.2015).

⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 06.04.2015).

указанным работам (услугам). Аналогичная норма прописана в ст. 316 НК РФ.

Указанный порядок признания доходов и расходов по производствам с длительным технологическим циклом действует только в случае применения организацией в целях исчисления налога на прибыль метода начисления (письмо Минфина России от 05.02.2010 № 03-03-06/1/50).

Объем фактических произведенных расходов, связанных с работами, услугами и производством с длительным технологическим циклом, доходы по которым учтены в отчетном (налоговом) периоде, не включаются в состав остатков незавершенного производства, а учитываются при исчислении налога на прибыль отчетного (налогового) периода (письмо Минфина России от 30.07.2004 № 03-03-05/1/88).

При рассмотрении специфики бухгалтерского учета на предприятиях с продолжительным технологическим циклом мы убедились в том, что бухгалтерский учет не позволяет обеспечить управленцев информацией в нужном формате. В информационной подсистеме — управленческом учете — не только решаются чисто учетные вопросы, но и широко используются приемы и методы из родственных областей: планирования, организации управления экономикой предприятия, математики, статистики, технологии. Главная цель такой информационной подсистемы — генерация полезной финансовой (т.е. выражаемой денежным измерителем) информации для нужд внутрифирменного управления.

Управленческий учет для строительства — это в первую очередь учет в детализации по объектам и проектам, включающий в себя:

- расчет плановой и фактической себестоимости объекта/проекта;
- планирование прибыли;
- контроль затрат на всех этапах строительства;
- контроль дебиторской и кредиторской задолженности, так как, как правило, между моментами оплаты и поставки материалов в строительстве существует значительный временной лаг;
- формирование целостной картины у руководства предприятия о конечном финансовом результате.

В своей деятельности организация должна определить объекты учета затрат и объекты калькулирования. Данные объекты в строительстве не всегда совпадают. Объектами учета затрат могут быть места их возникновения, центры

ответственности или вид либо группа однородных продуктов (вид строительных работ или заказ). Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды строительных работ организации, предназначенные для реализации, или отдельные заказы. Важную роль при этом играет выбор метода распределения косвенных затрат, который необходим для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ).

Что касается выбора метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости, то организация выбирает его самостоятельно в соответствии с особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (выполняемых работ), целями управленческого учета. При выборе метода учета затрат следует руководствоваться задачами, поставленными перед управленческим учетом затрат в данной организации, а именно — возможностью группировки затрат по объектам учета, уровнем контроля за затратами и управления себестоимостью [2, с. 324].

В связи со спецификой строительной отрасли (значительные сроки реализации проекта, технологические особенности строительства и др.) первичным в отрасли является бюджет строительства (или проект производства работ). По сути, этот бюджет представляет собой смету расходов строительного проекта без подробной детализации по видам работ. Цикл строительства не зависит от плана продаж, и построение процесса бюджетирования в строительстве на основе бюджета продаж невозможно. Скорее наоборот — поскольку цены на квартиры в готовом доме значительно выше, чем на этапе строительства, необходимо продавать ровно столько квартир, сколько средств требуется на финансирование строительных работ на каждом этапе [3, с. 345–346].

Важным элементом является момент признания доходов и расходов для целей управленческого учета, особую значимость он имеет для предприятий с длительным производственным циклом в силу продолжительности производства. В настоящее время в бухгалтерском учете выручка признается в момент отгрузки товара, сдачи выполненных работ, услуг. Практический опыт автора показал, что менеджмент с этим не согласен, так как управленцы считают фактически полученные деньги. При этом передача права собственности на товар, объект не всегда сопровождается получением денежных средств. Если на предприятии возникает

дебиторская задолженность, то для целей управленческого учета признавать эту сумму выручкой нерационально, поскольку оплаты не было. Более того, в будущем она может превратиться в убытки в случае невозможности взыскания задолженности, что нередко случается в современных экономических условиях.

К выбору метода определения выручки от реализации может иметь отношение и анализ, и (или) нормирование. Например, если на предприятии одним из контролируемых показателей является наценка на производственную себестоимость, что нередко встречается в строительных организациях, то ее корректный расчет предполагает одновременное (или с очень небольшим разрывом) списание затрат на себестоимость и начисление соответствующего дохода. В противном случае, когда показатели расходов и соответствующих им доходов попадают в разные отчетные периоды, отслеживаемая наценка колеблется и теряет свою информативность. Выходом может быть начисление «условных доходов» в отработанном периоде с их последующей корректировкой как после подписания акта приемки-сдачи, так и после получения денег.

Что касается предприятий с длительным технологическим циклом, здесь рационально признавать доход в сумме оплаты фактически выполненных работ. Например, при строительстве многоквартирного дома организация, являющаяся подрядчиком, должна признавать доход по мере готовности объекта, а остальные средства отражать как условный доход (если аванс превышает процент выполненных работ). В том случае, если заказчик не делал предоплату, выручка будет нулевой. Для начисления условного дохода необходимо ввести в рабочий план счетов управленческого учета отдельный счет, так как в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций⁶ не предусмотрено счетов, подходящих по смыслу к данной ситуации, например счет 92 «Условный доход». Полагаем целесообразным считать этот счет пассивным, поскольку он отражает источник формирования средств предприятия. По мере готовности объекта суммы, отраженные по кредиту этого счета, будут списываться в дебет счета 90 «Продажи».

⁶ 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).

Данный подход относится только к начислению выручки, расходы должны отражаться для целей управленческого учета в полном объеме, независимо от их оплаты.

Признание доходов методом начисления с учетом оплаты части выполненных работ и фактически произведенных расходов обеспечит достоверность всех финансовых показателей по окончании объекта при условии их своевременной оплаты. Информация, представленная в таком формате, будет отражать реальное положение предприятия.

При раскрытии информации о доходах необходимо обратить внимание на их содержание (производственные или финансовые), периодичность возникновения (постоянные или случайные) и соизмеримость с затратами. Это даст возможность проводить четкую грань между выручкой предприятия и прочими доходами.

Пример

Рассмотрим условный пример по составлению бюджета доходов и расходов. Строительное предприятие возводит здание площадью 1 500 м² на протяжении 2 лет. По договору сметная стоимость данного объекта — 53 100 тыс. руб., в том числе налог на добавленную стоимость (НДС). Определим готовность нашего объекта в 70% от общего объема работ, заказчик сделал предоплату — 80% от цены договора (42 480 тыс. руб., в том числе НДС). Также наше предприятие имеет доход от сопутствующей деятельности (сдача специальной техники в аренду, составление смет для сторонних организаций и т.д.) в сумме 6 080 тыс. руб. и 530 тыс. руб. от финансовой деятельности. Расходы строительного предприятия включают: прямые расходы по объекту — 24 700 тыс. руб. (в том числе непредвиденные в сумме 1 250 тыс. руб.), косвенные расходы — 5 300 тыс. руб., материальные расходы по остальным видам деятельности — 5 500 тыс. руб.

Базой для распределения косвенных расходов будем считать материальные затраты, следовательно, текущие косвенные расходы в сумме 4 346 тыс. руб. будут относиться к основному виду деятельности, а 954 тыс. руб. — к дополнительному. Прогнозные расходы — 1 449 тыс. руб. по дополнительным видам деятельности, 5 451 тыс. руб. — по объекту.

Для данного примера по условиям договора не предусмотрена поэтапная сдача выполненных работ, объект сдается заказчику после ввода в эксплуатацию.

Наше предприятие для целей бухгалтерского учета применяет следующий порядок признания доходов и расходов, предусмотренный учетной политикой организации: выручка признается после ввода объекта в эксплуатацию и сдачи его заказчику, соответственно расходы на строительство будут списаны на финансовый результат также после сдачи объекта. Следовательно, в бухгалтерском учете все расходы, относящиеся к объекту, будут накапливаться на счете 20 «Основное производство» до подписания акта приема-передачи. Таким образом, данные бухгалтерского учета не будут иметь нужной нам информативности в части текущей доходности.

Порядок учета хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, совершаемых с объектом исследования, приведен в *табл. 1*.

Теперь рассмотрим отражение операций условного примера на счетах управленческого учета с использованием предложенного нами метода. Для целей управленческого учета рационально разделить всю имеющуюся информацию на данные по объекту и данные по сопутствующей деятельности.

Данные по сопутствующей деятельности приводятся отдельно.

На основании *табл. 1* составим бюджет доходов и расходов по предприятию. В нем представим следующую информацию: выручку в разрезе основной и сопутствующей деятельности, выделим прочие поступления; расходы, которые также разделим по видам деятельности, отразим косвенные расходы. Вышеуказанные значения нам даны, мы

только разделили косвенные расходы пропорционально материальным затратам.

Корреспонденция счетов управленческого учета приведена в *табл. 2*.

Для большей информативности о доходах и расходах надо отразить плановые расходы для завершения строительства, выделить непредвиденные расходы при выполнении работ. Эти данные менеджмент будет использовать при управлении затратами и при распределении денежных средств, имеющихся у предприятия. Условный доход будет показывать ту часть выручки, которая фактически получена, но будет признана в последующих периодах после выполнения относящихся к ней работ.

По всем показателям, кроме справочных, мы приведем текущие и прогнозные значения. Прогнозные значения будут рассчитаны исходя из сметной стоимости с корректировкой на неучтенные в смете, соответственно и в договорной стоимости, затраты. Для большей наглядности в практике необходимо приводить и плановые значения, для того чтобы видеть отклонения от сметной стоимости объекта.

Многие менеджеры используют для принятия управленческих решений такой показатель, как маржинальный доход. Маржинальный доход — это разность выручки от реализации продукции и переменных затрат на производство этой продукции. Считаем, что для большей информативности его целесообразно отразить в управленческом учете.

Таблица 1

Порядок учета хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, совершаемых с объектом исследования

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
1	Получены денежные средства от заказчика в качестве предоплаты по договору	51	62.2	42 480
2	Начислен НДС с аванса	76. АВ	68.2	6 480
3	Признан доход от сопутствующей деятельности	62.3	90.1	6 080
4	Признаны прочие поступления	76	91.1	530
5	Учтены прямые затраты на производство	20	10, 70...	24 700
6	Учтены косвенные расходы	26	70, 76...	5 300
7	Учтены прямые затраты по прочим видам деятельности	25	10, 70	5 500

**Порядок учета хозяйственных операций на счетах управленческого учета
по объекту строительства**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
1	Получены денежные средства от заказчика в качестве предоплаты по договору	51	62.2	42 480
2	Начислен НДС с аванса	76. АВ	68.2	6 480
3	Начислена выручка по объекту	62.1	90.1.2	37 170
4	Осуществлен частичный зачет ранее полученного аванса	62.2	62.1	37 170
5	Начислен условный доход по объекту	62.2	92	5 310
6	Начислен НДС от суммы выручки по объекту	90.3	68.2	5 670
7	Принят к вычету НДС с аванса	68.2	76. АВ	5 670
8	Понесены прямые затраты на производство	20	10, 70...	24 700
9	Учтены косвенные расходы	26	70, 76...	5 300
10	Распределены косвенные расходы	26.1	26	4 346
		26.2	26	954
11	Списаны прямые расходы	90.2.1	20	24 700
12	Списаны косвенные расходы на основную деятельность	90.8	26.1	4 346
13	Списаны косвенные расходы на иные виды деятельности	91.2	26.2	954
14	Определена прибыль по объекту строительства	90.9	99	2 454
15	Признан доход от сопутствующей деятельности	62.3	90.11	6 080
16	Признаны прочие доходы	76	91.1	530

Показатели по объекту, представленные в бюджете доходов и расходов, рассчитаны следующим образом.

1. Выручка определена исходя из соотношения предоплаты (45 000 тыс. руб.) и процента готовности объекта (70%), текущее значение:

$$B = 45\,000 \times 70\% = 31\,500 \text{ тыс. руб.}$$

Прогнозное значение выручки определяется исходя из условий договора.

2. Условный доход по объекту — разница между предоплатой заказчика и признанной нами выручкой:

$$УД = \text{Аванс} - B = 36\,000 - 31\,500 = 4\,500 \text{ тыс. руб.}$$

3. Чистая прибыль по состоянию на отчетную дату по объекту составит:

$$Чп_1 = 31\,500 - 24\,700 - 4\,346 = 2\,454 \text{ тыс. руб.}$$

4. Чистая прибыль по состоянию на отчетную дату по остальным видам деятельности равна:

$$Чп_2 = 6\,610 - 5\,500 - 954 = 156 \text{ тыс. руб.,}$$

где 6 610 тыс. руб. — сумма выручки от сопутствующей деятельности и прочих поступлений.

5. Ожидаемая чистая прибыль по объекту в целом определяется с учетом затрат, не учтенных в сметной стоимости объекта:

$$Чп_0 = (2\,454 + 4\,350) - 20\% = 5\,443,20 \text{ тыс. руб.}$$

В данном случае мы привязали доход к фактическому его получению, т.е. выручку для целей управленческого учета исчислили исходя из процента выполненных работ и аванса, полученного от заказчика. Затраты признаем в полном объеме по мере их возникновения. Выделение незапланированных расходов отдельной строкой дает управленцам возможность избежать частичной потери

Таблица 3

Управленческая отчетность о доходах, расходах и финансовых результатах, тыс. руб.

Код	Показатель	Текущее значение	Прогнозное значение
Д ₁	Выручка от основной деятельности	31 500	45 000
Д ₂	Выручка от сопутствующей деятельности	6 080	8 100
Д ₃	Прочие поступления	530	740
Р ₁	Прямые расходы по объекту, в том числе не учтенные в сметной стоимости	24 700 1 250	34 200 –
Р ₂	Прямые расходы по остальным видам деятельности	5 500	6 200
Р ₃	Косвенные расходы	5 300	6 900
<i>Справочно</i>			
С ₁ С ₂	Плановые расходы для завершения объекта Условный доход по объекту	5 750 4 500 000	– –
<i>Финансовые показатели</i>			
П ₁	Маржинальный доход: по объекту по остальным видам деятельности	6 800 1 110	10 800 2 640
П ₂	Прибыль до налогообложения: по объекту по остальным видам деятельности	2 454 156	5 349 1 191

прибыли, при условии своевременного обоснования данных расходов заказчику.

Не признавать выручку до сдачи объекта для предприятий с длительным производственным циклом нерационально, поскольку не будет возможности рассчитать текущие финансовые показатели, составить бюджет доходов и расходов, который является одним из главных бюджетов при планировании. В силу продолжительности производственного цикла информация по статье «Незавершенное производство» в финансовом учете может накапливаться годами, не давая возможности провести анализ текущей деятельности.

Отразим данные о доходах, расходах и финансовых результатах организации в управленческой отчетности (табл. 3).

Так, в нашем примере, если не признавать выручку по мере выполнения работ, то для принятия управленческих решений мы будем иметь только текущую себестоимость, сможем сравнить ее с плановым и прогнозным значениями, это дает возможность управлять затратами. Для управления предприятием этих данных недостаточно, и составить бюджет доходов и расходов не представляется возможным без начисления выручки.

Для предприятий с длительным производственным циклом характерны инвестиционные договоры, производство, как правило, является заказным, поэтому привязка выручки к оплате на практике осуществима.

Таким образом, поэтапное начисление выручки, особенно для предприятий с длительным производственным циклом, имеет важное значение, поскольку при таком производстве могут возникать различные ситуации, влияющие на прибыль в разных периодах, и для принятия управленческих решений необходимо определять влияние привходящих факторов. Определение текущего финансового результата крайне необходимо для предприятия, поскольку прибыль является целью любой коммерческой организации, а отслеживание ее динамики целесообразно.

Литература

1. *Карташова Е.И.* Длительный технологический цикл: порядок признания доходов и расходов // Вестник бухгалтера Московского региона. 2011. Вып. 6. URL: <http://www.ipbmr.ru/index.php?page=vypusk-6-2011> (дата обращения: 09.02.2015).

2. *Адамов Н.А.* Бухгалтерский учет в строительстве. 2-е изд. СПб.: Питер, 2004. 672 с.
3. *Друри К.* Управленческий и производственный учет / пер. В. Егорова. М: Юнити-Дана, 2010. 1424 с.

References

1. *Kartashova E.I.* Dlitel'nyi tekhnologicheskii tsikl: poriadok priznaniia dokhodov i raskhodov [Long production cycle: income and spending recognition]. Vestnik bukhgaltera Moskovskogo regiona — Bulletin of the accountant of the Moscow region, 2011, 6th issue. URL: <http://www.ipbmr.ru/index.php?page=vypusk-6-2011> (accessed: 09.02.2015) (in Russ.).
2. *Adamov N. A.* Bukhgalterskii uchet v stroitel'stve. 2-e izd [Accounting in construction, 2nd edition]. St. Petersburg, Peter — Peter, 2004, 672 p. (in Russ.).
3. *Colin Drury* Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet / per. V. Egorova [Management and Cost Accounting / translated by V. Egorov]. Moscow, Iuniti-Dana — Unity-Dana, 2010, 1424 p. (in Russ.).



**Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации
проводит
II Международный финансово-экономический форум
«В поисках утраченного роста»**

Даты проведения:

24–26 ноября 2015 г.

Место проведения:

Москва, Финансовый университет

Программа форума

24 ноября

- с 10.00 до 13.00 — пленарное заседание, на котором выступят члены президиума форума — ведущие экономисты и члены правительства, палат Федерального Собрания Российской Федерации, Банка России.

- с 14.00 до 17.00 — открытая лекция лауреата Нобелевской премии по экономике.

25 ноября

- с 10.00 до 18.00 — проведение семи тематических научных конференций.

26 ноября

- с 10.00 до 21.00 — молодежная программа.

Список панельных дискуссий в рамках форума:

1. Социальные и гуманитарные факторы экономического роста.
2. Современная денежно-кредитная политика России: тормоз или акселератор?
3. Современные теории антикризисной политики. Актуальные взгляды экономической науки на антикризисное регулирование, борьбу со стагнацией и рецессией.
4. Глобальная экономика: все еще в зоне турбулентности.
5. Реиндустриализация и импортозамещение: как от слов перейти к делу.
6. Пространственное развитие России: вызовы современности и формирование точек экономического роста.
7. Бюджетно-налоговая политика: как выполнить социальные обязательства, не убив бизнес?