

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 3 / 2018

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

М.А. Эскиндаров, ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования – председатель редакционного совета

Р.Е. Артюхин, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России)

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор

Д.А. Ендовицкий, ректор Воронежского государственного университета, доктор экономических наук, профессор

В.И. Колбасин, председатель СРО РСА

В.В. Панков, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, доктор экономических наук, профессор

С.В. Панкова, проректор по учебной работе Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук, профессор

А.Л. Руф, президент «РКА», кандидат экономических наук

В.Я. Соколов, партнер РвС, доктор экономических наук, профессор

Л.И. Хоружий, президент НП «ИПБ России», доктор экономических наук, профессор

В.Е. Чистова, заместитель председателя Счетной палаты Российской Федерации

А.Д. Шерemet, президент СРО ААС, доктор экономических наук, профессор

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета – заместитель главного редактора

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ» Финансового университета

В.И. Бариленко, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

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

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

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

Г.В. Глазкова, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, заместитель заведующего кафедрой «РвС» Финансового университета

Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С» Финансового университета

О.Е. Качкова, кандидат экономических наук, доцент, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, декан Факультета учета и аудита Финансового университета

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ»

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

В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, финансов и учета Севастопольского филиала Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова

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

В.П. Фомин, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита Самарского государственного экономического университета

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

Accounting. Analysis. Auditing

International Scientific and Practical Journal

№ 3 / 2018

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

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

R.E. Artyukhin, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia)

O.V. Golosov, Doctor of Economics, Professor

D.A. Endovitskii, Rector of Voronezh State University, Doctor of Economics, Professor

V.I. Kolbasin, Chairman, RUA

V.V. Pankov, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Doctor of Economics, Professor

S.V. Pankova, Vice-Rector for Educational Affairs of Orenburg State University, Doctor of Economics, Professor

A.L. Ruf, President, Association "Russian Collegium of auditors and accountants", PhD (Economics)

V. Ya. Sokolov, Partner, PwC, Doctor of Economics, Professor

L.I. Khoruzhy, President, Institute of Professional Auditors and Accountants of Russia, Doctor of Economics, Professor

V.E. Chistova, Deputy Chairperson, Accounts Chamber of the Russian Federation

A.D. Sheremet, President, Self-regulatory organization of auditors Association "Sodruzhestvo", Doctor of Economics, Professor

L.Z. Schneidman, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Doctor of Economics, Professor

EDITORIAL BOARD MEMBERS

R.P. Bulyga, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Editor-in-Chief

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

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

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

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

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

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

G.V. Glazkova, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Deputy Head, Department PwC, Financial University

D.I. Kazachkov, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University

O.E. Kachkova, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

L.V. Klepikova, PhD (Economics), Professor, Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University

V.G. Kogdenko, Doctor of Economics, Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI

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

V.S. Plotnikov, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Economics, Finance and Accounting, Sevastopol Branch of Plekhanov Russian University of Economics

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

V.P. Fomin, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics

S. D. Yushkova, PhD (Economics), Associate Professor, Head, International Business School (Institute), Financial University

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

Accounting. Analysis. Auditing

International Scientific and Practical Journal

МЕЖДУНАРОДНЫЙ РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики Университета Пармы (Италия), почетный профессор Кубанского государственного университета

О. Гювемли, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара (Турция)

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана (Украина)

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета (Россия)

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета (Беларусь)

Г.Дж. Превиц, профессор Школы менеджмента Уэзерхед Университета Кейс Вестерн Резерв, заслуженный профессор (США)

Ж. Ришар, почетный профессор Университета Париж-Дофин, Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, доктор (Франция)

А. Сангстер, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского учета, Университет Сассекс (Великобритания)

INTERNATIONAL EDITORIAL BOARD

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma (Italy), Emeritus Professor, Kuban State University

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University (Turkey)

Yu.A. Kuzminsky, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University (Ukraine)

M.I. Kuter, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University (Russia)

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

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

J. Richard, Professor Emeritus of Paris Dauphine University and Voronezh State Agricultural University named after Emperor Peter the Great, member of Accounting Standards Board, Doctor (France)

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex (UK)

**Журнал «Учет. Анализ. Аудит»
2018, т. 5, №3**

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.
**Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.**

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

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

*Заведующий редакцией
научных журналов*
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
Н. А. Пунтус

Корректор
С.Ф. Михайлова

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

Верстка
С.М. Ветров

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

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

Оформление подписки
в редакции по тел.:
8 (499) 943-94-59,
e-mail: ASOstrovskaya@fa.ru

Адрес редакции:
125993, ГСП-3, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.3

Тел.: 8 (499) 943-94-31
E-mail: nelzzone@mail.ru
[http://www.fa.ru/org/div/
edition/uaa/Pages/Home.aspx](http://www.fa.ru/org/div/edition/uaa/Pages/Home.aspx)

Подписано в печать:
02.07.2018
Формат 60 × 84 1/8
Объем 16,25 п.л.
Заказ № 709

Отпечатано
в Отделе полиграфии
Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)
© Финансовый университет

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

С.А. Самусенко

**Концепция информационной асимметрии как теоретическое
обоснование феномена публичной нефинансовой отчетности 6**

О.В. Рожнова

**Гармонизация учета, аудита и анализа
в условиях цифровой экономики 16**

T.S. Hudaib

Innovation as an Element of Strategic Management Accounting 24

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

С.В. Колчугин

Две ключевые задачи бухгалтерского учета 30

О.В. Ефимова

**Формирование отчетности об устойчивом развитии:
этапы и процедуры подготовки 40**

Н.В. Малиновская

Зарубежный опыт составления интегрированной отчетности 54

Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская

**Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости
в системах российских и международных стандартов 62**

СТАНДАРТИЗАЦИЯ

М.А. Вахрушина

**Стандартизация российского управленческого учета
как условие его дальнейшего развития 72**

М.В. Полулех

**Нормативный учет производства в условиях цифровой экономики:
проблемы и пути их решения 82**

МЕТОДИКА И МЕТОДОЛОГИЯ

В.Г. Когденко

Методика финансового анализа компаний цифровой экономики. . . . 94

Л.Ф. Шилова, А.Н. Быстрова, Д.Л. Скипин, А.С. Гурина, К.А. Костина

**Управление потенциалом развития организации на основе
сбалансированной системы показателей 110**

ОБРАЗОВАНИЕ

Д.В. Дементьев

Взаимосвязь образовательных и профессиональных стандартов. . . 120

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

М.В. Мельник

**VII Международной научно-практической конференции
«Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской». .128**

**Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов
в условиях цифровой экономики 129**

AUTHOURS' OPINIONS AND DISCUSSIONS

*S.A. Samusenko***The Concept of Information Asymmetry as a Theoretical Substantiation of the Phenomenon of Public Non-Financial Reporting 6***O.V. Rozhnova***Harmonization of Accounting, Auditing and Analysis in a Digital Economy 16***T.S. Hudaib***Innovation as an Element of Strategic Management Accounting 24**

THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

*S.V. Kolchugin***Two Key Tasks of Accounting 30***O.V. Efimova***Forming Reports on Sustainable Development: Stages and Procedures . . 40***N.V. Malinovskaya***Foreign Experience in the Preparation of Integrated Reporting 54***T.U. Druzhilovskaya, E.S. Druzhilovskaya***Problems of Harmonizing Investment Property Accounting According to Russian and International Standards 62**

STANDARDIZATION

*M.A. Vakhrushina***Standardization of Russian Management Accounting as a Condition for its Further Development 72***M.V. Polulekh***Normative Production Accounting in the Digital Economy: Issues and Solutions 82**

METHODOLOGY

*V.G. Kogdenko***Methodology of the Financial Analysis of Digital Companies 94***L.F. Shilova, A.N. Bystrova, D.L. Skipin, A.S. Gurina, K.A. Kostina***Management of an Organization's Development Potential Based on a Balanced Scorecard 110**

EDUCATION

*D.V. Dementev***Interconnection of Educational and Professional Standards 120**

ACADEMIC LIFE

*M.V. Mel'nik***VII International Scientific and Practical Conference "April Scientific Readings named of Professor L.T. Gilyarovskaya" 128****Modernization of Accounting, Control and Analytical Processes in the Digital Economy 129****The journal "Accounting. Analysis. Auditing", 2018, vol. 5, no. 3**

The journal was registered in the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Mass Media. The certificate of registration: PI number FS77-67070 from September 15, 2016.

Founder
The Financial University under the Government of the Russian Federation

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals Editorial Department
V.A. Shadrin

Executive Editor
N.A. Puntus

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translators
O.N. Petrova, I.A. Osipova

Design, make up
S.M. Vetrov

Editorial board opinion may differ from authors' opinion. To republish content explicit written permission must be obtained from the editorial board.
Link to the journal is mandatory.

Subscription in editorial office
Tel.: +7 (499) 943-94-59
E-mail: ASOstrovskaya@fa.ru

Editorial address
53, Leningradsky prospekt, office 5.3
Moscow, 125993

E-mail: nelzzone@mail.ru
<http://www.fa.ru/org/div/edition/uaa/Pages/Home.aspx>

Signed off to printing:
02.07.2018
Format 60 × 84 1/8
Size 16,25 printer sheets
Order № 709

Printed in the Polygraphy Department of the Financial University (51, Leningradsky prospect)

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-6-15
УДК 657.01(045)
JEL M41

Концепция информационной асимметрии как теоретическое обоснование феномена публичной нефинансовой отчетности

С.А. Самусенко,

Сибирский федеральный университет,
Красноярск, Россия
<http://orcid.org/000-0001-6178-592X>

АННОТАЦИЯ

Мировая тенденция распространения публичной нефинансовой отчетности ставит перед исследователями задачу поиска ее научных оснований. Единая теоретическая и методологическая основа концепции публичной нефинансовой отчетности, выраженная в системе категорий, законов, постулатов, позволит эффективно реализовать процессы нормотворчества, стандартизации, гармонизации публичной нефинансовой и финансовой отчетности. Целью работы было обоснование выбора актуального направления современной экономической теории, концепции информационной асимметрии в качестве фундаментальной теоретической основы для аргументирования феномена публичной нефинансовой отчетности. В работе использованы такие способы научного исследования, как анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, обобщение, а также системный подход.

В статье выполнен анализ распространения практики публичной нефинансовой отчетности и обозначены проблемы ее применения российскими организациями. Систематизированы теоретические концепции, положенные в основу нефинансовой отчетности: концепция устойчивого развития, концепция заинтересованных сторон, доктрина справедливых контрактов. Показано, что концепция информационной асимметрии является объединяющей и может быть использована для объяснения добровольного принятия бизнесом обязательств по дополнительным раскрытиям нефинансовых измерителей.

В дальнейшем научном обсуждении нуждаются вопросы реализации публичной нефинансовой отчетности как предписывающего институционального либо добровольного сигнального механизма, стандартизации, противодействия недобросовестному использованию новых форм отчетности для усиления негативных эффектов информационной асимметрии и перераспределения рыночных благ.

Ключевые слова: асимметрия информации; публичная нефинансовая отчетность; сигнальная теория; интегрированная отчетность; отчетность об устойчивом развитии; отчетность о корпоративной социальной ответственности

Для цитирования: Самусенко С.А. Концепция информационной асимметрии как теоретическое обоснование феномена публичной нефинансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):6-15. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-6-15

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-6-15
UDK 657.01(045)
JEL M41

The Concept of Information Asymmetry as a Theoretical Substantiation of the Phenomenon of Public Non-Financial Reporting

S.A. Samusenko,

Siberian Federal University,
Krasnoyarsk, Russia

<http://orcid.org/000-0001-6178-592X>

ABSTRACT

The global trend of widespread of public non-financial reporting makes the researchers face the task of finding its scientific basis. A unified theoretical and methodological basis of the concept of public non-financial reporting can be able to form the system of categories, laws, postulates and allow to implement effectively the processes of norm-setting, standardization and harmonization of public non-financial reporting with financial reporting. The purpose of the article is to provide the rationale for the choice of concept of information asymmetry as a fundamental theoretical basis to justify the phenomenon of public non-financial reporting.

In the study the author applied the following research methods: analysis, synthesis, induction, deduction, comparison, generalization, and a systems approach.

The article provides the results of analysis of extension of public non-financial reporting and identification of the problems of its application in Russian firms. The author systematizes the theoretical concepts be able to explain a phenomenon of public non-financial reporting: concept of sustainable development, the stakeholder theory, the doctrine of fair contracts. The author also demonstrates that the concept of information asymmetry is unifying for all of them and can be used to explain the voluntary adoption of obligations for additional disclosure of non-financial measures by business.

There is a need for a further scientific discussion of ideas about the implementation of public non-financial reporting as a prescriptive institutional or voluntary signaling mechanism, problem of its standardization, the counteract unfair usage of non-financial reporting to strengthen the negative effects of information asymmetry and the reallocation of market goods.

Keywords: information asymmetry; public non-financial reporting; signal theory; integrated reporting; reporting on sustainable development; reporting on corporate social responsibility

Citation: Samusenko S.A. The concept of information asymmetry as a theoretical substantiation of the phenomenon of public non-financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):6-15. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-6-15

ВВЕДЕНИЕ

В конце XX в. стало очевидным, что традиционная финансовая отчетность не в полной мере отражает эффективность бизнеса, процесс создания им стоимости и совокупность влияющих на это факторов, а также ответственность бизнеса перед социумом за последствия и результаты хозяйственной деятельности¹. По мнению профессора О. В. Рожновой, существуют три глобальных проблемы отчетности: ее низкая прогностическая способность, несоответствие раскрываемой и сформированной при помощи учетных методов информации запросам пользователей, снижение доверия к финансовым отчетам [1, с. 2–3].

Начиная с 1990-х гг. в развитых странах происходит постепенная трансформация форматов публичной отчетности. Первые компании представляют в годовых отчетах отдельные разделы, посвященные интеллектуальному капиталу, благотворительным программам, стандартам взаимодействия с персоналом и общественными организациями, воздействию на окружающую среду.

В 1997 г. при поддержке Программы ООН по окружающей среде была создана организация «Глобальная инициатива по предоставлению отчетности» (*Global Reporting Initiative*), целью которой стало повышение качества и прозрачности отчетности в области устойчивого развития [2]. Однако контент отчетов об устойчивом развитии или корпоративной социальной ответственности сложно интегрировать в единой информационной системе с данными финансовой отчетности². Для обеспечения комплексной основы раскрытия финансовой и нефинансовой информации в формате «единого отчета» в 2013 г. был принят международный стандарт интегрированной отчетности³. Она трактуется

как процесс, основанный на интегрированном мышлении, в результате которого формируется информация о стоимости компании и факторах ее создания [3, с. 5].

Распространение новой практики ставит перед исследователями множество вопросов нормативного и практического характера, в числе которых обязательность нефинансовой отчетности для отдельных компаний, необходимость ее стандартизации на национальном уровне, гармонизация и конвергенция стандартов между собой и со стандартами финансовой отчетности. Однако ответы на эти вопросы требуют прежде всего методологического обоснования феномена публичной нефинансовой отчетности. В качестве исходной теоретической основы для исследования феномена публичной нефинансовой отчетности автор статьи предлагает использовать актуальное направление экономической теории — концепцию информационной асимметрии.

РАСПРОСТРАНЕНИЕ ПРАКТИКИ ПУБЛИЧНОЙ НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Из данных международного регистра корпоративных отчетов⁴ следует, что с 2011 по 2018 г. в мире было издано и зарегистрировано свыше 93 тыс. публичных нефинансовых отчетов, основная доля которых приходилась на США (1008 отчетов за 2016 г.), Великобританию (781), Германию (625), Францию (519) и другие экономически развитые страны. Большая часть отчетов формируется компаниями высокопроизводительных отраслей промышленности (фармацевтика и биотехнологии, химия и нефтехимия, машиностроение и электроника), отраслей постиндустриального сектора (финансы, здравоохранение), хотя вклад базовых видов экономической деятельности (энергетики, нефтедобычи, строительства) тоже высок.

Education: An International Journal. 2013;22(4):340–356. DOI: 10.1080/09639284.2013.817798

⁴ Интернет-портал «Корпоративный регистр», крупнейшая мировая база данных зарегистрированных публичных нефинансовых отчетов. URL: <http://www.corporateregister.com> (дата обращения: 20.03.2018).

¹ Lee K.-W., Yeo G.H.-H. The Association between Integrated Reporting and Firm Valuation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*. 2005; September:1221–1250. DOI: 10.1007/s11156-015-0536-y

² Velte P., Stawinoga M. Integrated Reporting: The Current State of Empirical Research, Limitations and Future Research Implications. *Journal of Management Control*. 2016; April:1–46. DOI: 10.1007/s00187-016-0235-4

³ Owen G. Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum. *Accounting*

По данным национального регистра корпоративной нефинансовой отчетности, который ведется Российским союзом промышленников и предпринимателей⁵, начиная с 2000 г. отечественными компаниями выпущено и зарегистрировано 825 нефинансовых отчетов, в их числе 73 экологических, 310 социальных, 140 интегрированных, 26 отраслевых отчетов и 276 отчетов в области устойчивого развития. Распространение практики публичной нефинансовой отчетности в России имеет свои особенности:

- отмечается низкая вовлеченность предпринимательского сообщества (доля предприятий, составляющих такие отчеты, в общем количестве зарегистрированных предприятий крайне мала);
- практика публичной нефинансовой отчетности диспропорциональна, основными эмитентами отчетов являются государственные корпорации и крупный бизнес, представляющий базовые отрасли экономики (нефтегазовую, металлургическую, химическую, электроэнергетическую и атомную);
- при формировании отчетности происходит «смешивание» стандартов, сочетание нескольких платформ подготовки отчетов;
- подход компаний к формированию отчетов зачастую носит формальный характер, около трети отчетов не предполагает системного и последовательного раскрытия показателей, а носит декларативный характер или включает отдельные примеры в заявленной области.

ПОИСК ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВАНИЙ ДЛЯ ФЕНОМЕНА НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Проблема поиска теоретических оснований заключается в том, что практики публичной нефинансовой отчетности многообразны, и каждый тип отчета сосредоточен на решении отдельного класса прикладных задач. Так, *концепция устойчивого развития*, декларирующая сбалансированное развитие экономики,

экологии и человеческого капитала, впервые была обозначена в качестве главного вектора развития общества в 1972 г. на конференции ООН по проблемам окружающей среды [4, с. 4]. Ее основы междисциплинарны, идеи заимствованы из математики, физики, биологии и философии, а первое практическое применение было связано с достижением равновесия между экономикой и экологией⁶. Она опирается на теорию больших циклов Н. Д. Кондратьева, теории благосостояния, качества жизни, предельного экономического роста, инновационного развития, институциональные теории [5, с. 117].

Проникновение идеологии устойчивого развития во все сферы общественной жизни предъявляет новые требования к компаниям: экологические и репутационные риски становятся значимыми для стратегических инвесторов, а на рыночную капитализацию бизнеса влияют социальные и экологические последствия его инвестиционных и финансовых решений [6, с. 22]. В результате возникают публичные инструменты информирования общества о том, как компании реализуют стратегии экономической устойчивости и социального благополучия, такие как корпоративная социальная отчетность и отчетность об устойчивом развитии [2].

Эти тенденции также объясняются *теорией заинтересованных сторон (стейкхолдерской теорией, stakeholder theory)*, утверждающей, что цели современной компании шире создания прибыли для собственников и включают интересы иных заинтересованных лиц (табл. 1). Стоимость создается не только внутри предприятия, но и за счет его взаимодействия с внешней средой: например, негативное воздействие на окружающую среду может привести к потере рынков. И наоборот, стоимость, создаваемая для акционеров, может иметь положительные эффекты для широкого круга лиц, такие как благотворительность, социальные программы, новые рабочие места.

⁵ URL: <http://rspp.ru/simplepage/475> (дата обращения: 12.04.2018).

⁶ Гурьева М. А. Взаимообусловленность понятий «зеленая экономика», устойчивое развитие, экологическое развитие экономического пространства. Глобальный научный потенциал. 2016;(5):46–55.

Таблица 1 / Table 1

Сравнительная характеристика теории заинтересованных сторон и теории акционеров / Comparison between the stakeholder theory and shareholder theory

Параметр / Feature	Теория заинтересованных сторон / Stakeholder theory	Теория акционеров / Shareholder theory
Цель деятельности	Максимизация стоимости — оценки компании рынком	Максимизация прибыли
Отчетность, предназначенная для информирования пользователей	Публичная нефинансовая отчетность	Финансовая отчетность
Периметр пользователей отчетности	Риски, возможности и эффекты: работники, поставщики, покупатели, бизнес-партнеры, общество, другие категории	Отношения контроля и значительного влияния: основное общество, преобладающие общества, другие инвесторы
Типы отслеживаемых учетом показателей	Финансовые и нефинансовые (факторы создания стоимости)	Финансовые

Источник / Source: составлено автором по материалам [7, 8] / made by the author, based on [7, 8].

К *заинтересованным сторонам* относятся любые индивидуумы, группы или организации, существенно влияющие на принимаемые фирмой решения и (или) оказывающиеся под воздействием этих решений [9, с. 25].

В сущности, теория заинтересованных сторон является попыткой синтезировать концепцию социальной ответственности бизнеса, объясняющую, почему компания должна нести ответственность перед обществом, и агентскую теорию, декларирующую ответственность управленцев перед собственниками. В результате была сформирована *доктрина справедливых контрактов*, рассматривающая создание стоимости как опосредованный контрактами процесс, в котором принимают участие все заинтересованные стороны, включая акционеров [7].

**НОВОЕ ФУНДАМЕНТАЛЬНОЕ
ОСНОВАНИЕ: КОНЦЕПЦИЯ (ТЕОРИЯ)
ИНФОРМАЦИОННОЙ АСИММЕТРИИ**

Помимо перечисленных выше теорий, широкое добровольное принятие бизнесом новых

форматов отчетности может быть объяснено с позиций *сигнальной теории* как механизма преодоления негативных эффектов *информационной асимметрии*. Информация как общественный ресурс распределяется неравномерно и концентрируется у тех участников рынка, которые имеют большую вероятность выигрыша от ее наличия; ценность информации часто неизвестна сторонам сделки, которые по этой причине по-разному делят риски. Асимметричность информации делает рынки неконкурентными и приводит к снижению благосостояния по сравнению с достижимым при соответствующих ресурсах и технологиях и далее — к нарушению Парето-оптимального состояния рынков [10]. В 1970 г. нобелевский лауреат Дж. Акерлоф (*George Akerlof*) показал, что несовершенство информации о качестве товара (продавцу известно больше, чем покупателю) трансформирует рынок: обладающие информацией продавцы выставляют на продажу низкокачественные товары, и это приводит к вытеснению товаров высокого качества, со-

Таблица 2 / Table 2

**Отчетность как элемент механизмов преодоления информационной асимметрии /
Reporting as an element of mechanisms to overcome information asymmetry**

Механизм преодоления / Overcoming mechanism	Сигнальный механизм / Signaling mechanism	Противодействующий институциональный механизм / Combating institutional mechanism	Механизм обратной рыночной адаптации / Mechanism of reversed market adaptation
Характер раскрытий информации	Добровольный	Законодательно определенный, предписывающий	Предписывающий, определенный сторонами контракта
Формат отчетности	Публичная нефинансовая отчетность — отчетность о корпоративной социальной ответственности, интегрированная, об устойчивом развитии	Внешняя финансовая отчетность. Составляется на основе определенных «правил игры» по международным или национальным стандартам	Специальная отчетность. При внешних контрактах — отчеты о реализации инвестиционных проектов и т.д. При внутренних контрактах — управленческая (внутренняя) отчетность

Источник / Source: составлено автором / made by the author.

кращению, а в критической стадии — самоликвидации рынков (закон неблагоприятного отбора)⁷ [11].

Нобелевский лауреат Дж. Стиглиц (*Joseph Stiglitz*) рассматривал информацию как вид общественного блага: при существенных информационных диспропорциях рынок монополизирован, а благосостояние его плохо информированных участников резко сокращается; в этих условиях рыночные агенты, предлагающие качественные продукты и страдающие от неблагоприятного отбора, начинают делиться информацией с менее информированными участниками, поскольку сам рынок не способен передать необходимую информацию от одного участника к другому [12].

⁷ В настоящее время нет однозначного перевода этого термина (*adverse selection*) на русский язык: в ряде источников встречаются термины «регрессивный отбор», «обратная селекция». Отрицательными рыночными эффектами несимметричности информации, помимо неблагоприятного отбора, являются рост трансакционных издержек и моральный риск (*moral hazard*). Степень их проявления зависит от количественных и качественных характеристик асимметрии информации.

Однако наиболее полно сигнальная теория была представлена в работах М. Спенса (*Michael Spence*), который исследовал ее на примере рынков труда [13]. Сигнальная теория применима к различным типам рынков и рыночным взаимодействиям (товарные, страховые, рынки труда, финансовые рынки), действующим в условиях неопределенности, и объясняет, что достаточно частые и многократные сигналы добросовестных участников являются для них «инвестициями в репутацию» и способствуют перераспределению благосостояния. При этом сигналы могут передаваться различными способами, такими как выплата дивидендов, участие в публичных и добровольных процедурах, а предметом сигнализирования становятся определенные условия контракта или репутационные характеристики, подверженные изменениям [13].

К дополнительным раскрытиям стремятся обычно недооцененные рынком финансово устойчивые компании (а их менеджеры руководствуются соображениями о повышении собственного благосостояния при росте рыноч-

Таблица 3 / Table 3

Форматы публичной нефинансовой отчетности как источники рыночных сигналов* / Forms of public non-financial reporting as sources of market signals

Параметр / Feature	Интегрированная отчетность (ИО) / Integrated reporting	Отчетность о корпоративной социальной ответственности (КСО) / reporting on corporate social responsibility	Отчетность об устойчивом развитии (УР) / Reporting on sustainable development
Раскрываемая информация	Элементы, раскрывающие процесс создания стоимости для компании и заинтересованных сторон, в процессе взаимодействия финансового, природного, социально-репутационного, человеческого, интеллектуального и производственного капиталов. Включает блоки: обзор организации и внешней среды; управление; бизнес-модель; риски и возможности; стратегия и распределение ресурсов; результаты деятельности; перспективы; принципы	<i>Социальная ответственность</i> (организация труда, образование персонала, связи с обществом); <i>экономическая ответственность</i> (распределение ответственности, правила и отношения бизнеса); <i>экологическая ответственность</i> (в производстве, продуктах, организации бизнеса)	Включает стандартные (для всех организаций) и отраслевые элементы. Стандартные элементы содержат сведения о подходах в области менеджмента и раскрытие аспектов УР в трех категориях. <i>Экономическая категория</i> (результативность, присутствие на рынках, прямое экономическое воздействие, практики закупок). <i>Экологическая категория</i> (материалы, энергия, вода, биоразнообразие, выбросы, соответствие требованиям и пр.). <i>Социальная категория</i> (практика трудовых отношений и достойный труд; права человека; общество; ответственность за продукцию)
Декларируемые цели	Внедрение в деловую практику интегрированного мышления. Использование ИО как нормы корпоративной отчетности ведет к эффективному и продуктивному распределению капитала, финансовой стабильности и устойчивому развитию	Максимизация совместных ценностей собственников, заинтересованных сторон (стейкхолдеров) и общества. Идентификация, предотвращение и уменьшение негативных внешних воздействий от деятельности предприятия	Определение вклада организации в устойчивое развитие, включая экономические, социальные и экологические параметры деятельности
Выгоды для раскрывающей стороны	Создание стоимости за счет более эффективного взаимодействия с внешней средой и структурирования капиталов	Эффективное управление рисками, экономия издержек, доступ к капиталу, улучшение взаимоотношений с персоналом и инвесторами	Повышение социальной репутации и на этой основе – рост инвестиционной привлекательности
Теоретическое обоснование	Концепция интегрированного мышления	Поведенческая теория фирмы: минимизация конфликтов и поиск компромиссов	Синергия принципов учета и принципов глобальной концепции устойчивого развития
Фундаментальная концепция	Концепция создания стоимости. Концепция капиталов	Концепция социально ответственного бизнеса	Концепция устойчивого развития
Концепция приоритета интересов	Стейкхолдерская концепция	Стейкхолдерская концепция	Стейкхолдерская концепция

* Отчетность о корпоративной социальной ответственности и отчетность об устойчивом развитии рассматриваются здесь как различающиеся форматы, поскольку они имели исходно разные концептуальные основы формирования. В последние годы существует тенденция к их идентификации, в частности КСО составляют на основе стандартов GRI (устойчивое развитие является более общей фундаментальной концепцией, подразумевающей и социальную ответственность бизнеса в том числе).

ной стоимости компании), тогда как неустойчивым компаниям выгодна информационная неопределенность⁸.

ОТЧЕТНОСТЬ КАК МЕХАНИЗМ ПРЕОДОЛЕНИЯ НЕГАТИВНЫХ ЭФФЕКТОВ ИНФОРМАЦИОННОЙ АСИММЕТРИИ

Таким образом, сигналы участников рынка наряду с *обратной рыночной адаптацией*⁹ и *противодействующими институциональными механизмами*¹⁰ являются средствами преодоления информационной асимметрии [11]. Отчетность компаний включена во все механизмы преодоления, в которых служит разным целям (табл. 2).

Однако в современных условиях доверие к финансовой отчетности как средству преодоления негативных эффектов информационной асимметрии снижается, и в числе факторов этого — низкий уровень защиты конкуренции, повышающий вероятность недружественных поглощений, проблемы вуалирования и фальсификации, унификация информации, «уравнивающая» объем и содержание данных. Определенное преимущество в снижении информационной асимметрии, по крайней мере в отношении финансового состояния участников рынка, получают национальные компании, отчитывающиеся по МСФО, что, как показали эмпирические исследования, имеет отложенный накопительный эффект¹¹.

⁸ Задорожная А. Н. Структура капитала в условиях информационной асимметрии: теории иерархии финансирования и сигнальные модели. Сибирская финансовая школа. 2015;(6):151–156.

⁹ Механизм обратной рыночной адаптации рассматривается основоположниками теории информационной асимметрии как контрактный механизм компенсации рисков со стороны неосведомленного участника: в банковской сфере примером этого служит квотирование кредитов или установление максимальной ставки процента.

¹⁰ Дж. Акерлоф и Дж. Стиглиц в качестве институциональных механизмов преодоления информационной асимметрии рассматривали гарантии, товарные и фирменные знаки, лицензирование, рекламу.

¹¹ Turki H., Wali S., Boujelbene Y. IFRS Mandatory Adoption Effect on the Information Asymmetry: Immediate or Delayed? Australasian Accounting, Business and Finance Journal. 2017;11(1):55–77. DOI: 10.14453/aabfj.v11i1.5

Таким образом, реализация сигнального механизма через раскрытие нефинансовой информации вызвана потребностью формирования *информационно состоятельного рынка*, в рамках которого недобросовестные участники испытывают трудности в извлечении ренты из информационной асимметрии, а добросовестные заинтересованы посылать достоверные сигналы (табл. 3) [14].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, публичная нефинансовая отчетность как система сигналов добросовестных участников рынка основана на принципиально ином объяснении глобальных целей деятельности рыночных агентов, находящемся в русле современных течений экономической мысли — институционализма, контрактной теории фирмы и концепции устойчивого развития. Если классическая экономическая теория и классическая теория фирмы опирались на теорию выбора, включающую теорию потребительского поведения (потребитель максимизирует полезность товара) и теорию фирмы как производственной функции (производитель максимизирует прибыль при заданных ограничениях) [15], то теория контрактов анализирует структуру обменов между участниками рынка, в рамках которой они стремятся коллективно обеспечить достижение своих частных целей в тех случаях, когда они не могут быть достигнуты через простой рыночный обмен¹². Соответственно сигнальная теория и теория заинтересованных сторон объясняют два фактора современных преобразований в системах учета и отчетности: 1) добровольное принятие бизнесом новых форматов отчетности и 2) замещение (или дополнение) прибыли как ординарного измерителя эффективности более широкой категорией стоимости.

Такое объяснение феномена публичной нефинансовой отчетности позволяет сформулировать несколько положений, нуждающихся в дальнейшем обсуждении:

¹² Buchanan J. M. The Constitution of Economic Policy. American Economic Review. 1987;77(3):243–250.

- потребность предприятий в раскрытии информации на основе механизмов нефинансовой отчетности, представляющей из себя добровольное информационное сообщение, определяется факторами деформации рынков под влиянием информационной асимметрии и глубиной негативных эффектов. Перевод нефинансовой отчетности в разряд принудительных институциональных механизмов может привести к выхолащиванию ее сущности, формализации и дальнейшему подрыву доверия рынка и общества к добросовестным эмитентам;

- не исключает необходимости дальнейшей стандартизации отдельных видов публичной нефинансовой отчетности,

в том числе на национальном уровне, что позволит задать рамки для оценки качества информации всеми заинтересованными сторонами;

- риски распространения публичной нефинансовой отчетности вне стандартов заключаются в ее недобросовестном использовании доминирующими участниками рынков для усиления негативных эффектов асимметрии и перераспределения благ;

- национальная стандартизация нефинансовой отчетности предполагает формирование единой фундаментальной концепции этой отчетности, а также разворачивание процессов гармонизации систем финансовой и нефинансовой отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2013;(15):2–8.
2. Ключников С.В. Принципы формирования социальной корпоративной отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2011;(24):8–15.
3. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития. Международный бухгалтерский учет. 2014;(16):2–9.
4. Шеремет А.Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия. Экономический анализ: теория и практика. 2014;(45):2–10.
5. Захарова Т.В. Зеленая экономика и устойчивое развитие России: противоречия и перспективы. Вестник Томского государственного университета. Серия «Экономика». 2015;(2):116–126.
6. Ефимова О.В. Парадигма устойчивого развития: проблемы информационно-аналитического обеспечения. Инновационное развитие экономики. 2013;(1):22–31.
7. Благов Ю.Е. Эдвард Фримен и концепция заинтересованных сторон (предисловие к разделу). Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8. Менеджмент. 2012;(1):109–116.
8. Ефимова О.В. Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход. Экономический анализ: теория и практика. 2013;(45):41–51.
9. Freeman R.E. Stakeholder Management: A Stakeholder Approach. MA: Marshfield, Pitman Publishing; 1984. 276 p.
10. Arrow K. J. Uncertainty and the Welfare Economics of Medical Care. American Economic Review. 1963;(53):941–973. DOI: 10.1590/S 0042–96862004000200013
11. Akerlof G. A. The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. The Quarterly Journal of Economics. 1970;84(3):488–500. DOI: 10.2307/1879431
12. Stiglitz J. E. Equilibrium in Product Markets with Imperfect Information. The American Economic Review. 1979;69(2):339–345.
13. Spence M. Competitive and Optimal Responses to Signals: An Analysis of Efficiency and Distribution. Journal of Economic Theory. 1974;7(3):296–332. DOI: 10.1016/0022–0531(74)90098–2
14. Ясинский Ю.М., Тихонов А.О. Асимметрия информации: смещенные рынки и типы макроэкономической динамики. Экономика и математические методы. 2009;45(3):114–128.
15. Williamson O. E. The Theory of the Firm as Governance Structure: From Choice to Contract. Journal of Economic Perspectives. 2002;16(3):171–195. DOI: 10.1257/089533002760278776

REFERENCES

1. Rozhnova O. V. The actual problems of financial reporting. International accounting, 2013;(15):2–8. (In Russ.).
2. Kluchnikov S. V. Principles of forming of social corporative reporting. International accounting, 2011;(24):8–15. (In Russ.).
3. Vakhrushina M. A., Malinovskaia N. V. Corporate reporting: new requirements and lines of development. International accounting, 2014;(16):2–9. (In Russ.).
4. Sheremet A. D. A Complex analysis of an enterprise's sustainable development indicators. Economic Analysis: Theory and Practice, 2014;(45):2–10. (In Russ.).
5. Zakharova T. V. Green economy and sustainable development of Russia: contradictions and perspectives. Tomsk State University Journal. Economics. 2015;(2):116–126. (In Russ.).
6. Efimova O. V. Paradigm of sustainable development: problems of information and analytical support. Innovative Development of Economy. 2013;(1):22–31. (In Russ.).
7. Blagov Yu. E. Edward Freeman and the stakeholder concept (Preface to the section). Vestnik of Saint Petersburg University. Management. 2012;(1):109–116. (In Russ.).
8. Efimova O. V. Analysis of sustainable development of the company: stakeholder approach. Economic Analysis: Theory and Practice, 2013;(45):41–51. (In Russ.).
9. Freeman R. E. Stakeholder Management: A Stakeholder Approach. MA: Marshfield, Pitman Publishing; 1984. 276 p.
10. Arrow K. J. Uncertainty and the Welfare Economics of Medical Care. American Economic Review. 1963;(53):941–973. DOI: 10.1590/S 0042–96862004000200013
11. Akerlof G. A. The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. The Quarterly Journal of Economics. 1970;84(3):488–500. DOI: 10.2307/1879431
12. Stiglitz J. E. Equilibrium in Product Markets with Imperfect Information. The American Economic Review. 1979;69(2):339–345.
13. Spence M. Competitive and Optimal Responses to Signals: An Analysis of Efficiency and Distribution. Journal of Economic Theory. 1974;7(3):296–332. DOI: 10.1016/0022–0531(74)90098–2
14. Yasinsky Yu. M., Tikhonov A. O. Asymmetric Information: Shifting Markets and Types of Macroeconomics Dynamics. Economics and Mathematical Methods. 2009;45(3):114–128. (In Russ.).
15. Williamson O. E. The Theory of the Firm as Governance Structure: From Choice to Contract. Journal of Economic Perspectives. 2002;16(3):171–195. DOI: 10.1257/089533002760278776

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Светлана Анатольевна Самусенко — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики, Сибирский федеральный университет, Красноярск, Россия
sv_sam@bk.ru

ABOUT THE AUTHOR

Svetlana A. Samusenko — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting and Statistics Department, Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia
sv_sam@bk.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-16-23

УДК 657.01(045)

JEL M41, M42, C12

Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики

О.В. Рожнова,Финансовый университет,
Москва, Россия<https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

АННОТАЦИЯ

В статье проанализированы причины необходимости гармонизации различных областей учета, включающие неоднозначность толкования ряда терминов, смысла важных показателей, порядка применения некоторых методов, а также отсутствие единой концепции, объединяющей все области учета единой целью. В условиях цифровой экономики негативное влияние этих различий на эффективность учетной сферы проявляется особенно ярко. В результате преобразование учетной сферы становится приоритетной задачей в ситуации, когда информация, знания о любом субъекте экономики представляют ресурс, обладающий наивысшей ценностью. В статье рассмотрены только четыре направления исследований, по которым следует прежде всего достичь соответствия между областями учетной сферы: подход к виртуальным операциям; область использования вероятностных показателей; терминология; детализация учетной информации. Также предлагается разработать единую концепцию учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики (с включением в учетную сферу интегрированной отчетности). Такая концепция должна исходить из возможностей цифровых технологий, позволяющих осуществлять моментальные коммуникации между различными источниками информации и обрабатывать BigDate. Предложена цель единой учетной концепции – создание знаний (информационного ресурса) в отношении как отдельных экономических субъектов, так и их групп, а также иных новых структур и форм их кооперации для всех заинтересованных пользователей. Предложены три принципа, на которых должно строиться развитие учетной сферы в условиях цифровой экономики: обеспечение информационной безопасности; непрерывное взаимодействие учетной сферы с другими областями экономики; визуализация знаний. Эти три принципа образуют приоритетные направления дальнейшего исследования развития учетной сферы в условиях цифровой экономики.

Ключевые слова: учет; аудит; анализ; учетная сфера; МСФО; отчетность; цифровая экономика; гармонизация учета

Для цитирования: Рожнова О.В. Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):16-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-16-23

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-16-23
UDC 657.01(045)
JEL M41, M42, C12

Harmonization of Accounting, Auditing and Analysis in a Digital Economy

O.V. Rozhnova,

Financial university,
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

ABSTRACT

The article analyzes the reasons for the need for harmonization of various areas of accounting, including ambiguity in the interpretation of a number of terms, the meaning of important indicators, the application of certain methods, and the lack of a unified concept that unite all areas of accounting with a single goal. In a digital economy, the negative impact of these differences on the effectiveness of the accounting area is manifested especially bright. As a result, the transformation of the accounting sphere becomes a priority in the situation when the information, knowledge of any subject of the economy represents a resource of the highest value. In the article, only four areas of research are considered, according to which, first of all, it is necessary to achieve a correspondence between the areas of the accounting sphere: the approach to virtual operations; scope of using probabilistic indicators; terminology; details of accounting information. Also, a proposal was made to develop a unified concept for accounting, auditing and analysis in the digital economy (including also integrated reporting in the accounting area). This concept should be based on the capabilities of digital technologies that allow instant communication between different sources of information and handle Big Data. The goal of a single accounting concept is to create knowledge (information resource) in relation to both individual economic entities and their groups, as well as other new structures and forms of their cooperation for all interested users. Three principles on which the development of the accounting sphere in the conditions of the digital economy should be built: the provision of information security; continuous interaction of the accounting sector with other areas of the economy; visualization of knowledge. These three principles form the priority directions for further research into the development of the accounting sector in the digital economy.

Keywords: accounting; audit; analysis; accounting sphere; IFRS; reporting; digital economy; harmonization of accounting

Citation: Rozhnova O.V. Harmonization of accounting, auditing and analysis in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;(3):16-23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-16-23

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время представляется особо важным достижение сущностной, а в ряде случаев и формальной сопоставимости внутри областей учетной сферы. Эта задача приобретает особую актуальность в условиях цифровой экономики, характеризующейся среди прочего такими явлениями, как использование BigDate, искусственного интеллекта, коммуникаций в режиме online, технологий блокчейна. Определенные нестыковки в трактовке терминов, методов, а также расстановке приоритетов в целях и задачах приводят к уменьшению эффекта от применения цифровых технологий и общей эффективности учетной сферы. Таким образом, одним из приоритетных направлений исследований, на наш взгляд, должно сейчас стать исследование, позволяющее достичь необходимой непротиворечивости учета, аудита, анализа и синергического эффекта от их слаженного взаимодействия. Вопрос может быть поставлен и о гармонизации различных областей учета, и об их интеграции. Возможность и необходимость интеграции различных видов учета — управленческого, финансового, налогового в единую учетную систему исследуется уже довольно давно, как отмечают Т. Ю. Серебрякова, О. А. Бирюкова, О. Р. Кондрашова [9], этой проблеме посвящены работы Т. И. Кришталевой и Е. Ю. Святковской [5], Ф. Б. Татыевой [11], З. Д. Чернышевой, Л. А. Зимаковой и Н. Л. Кидановой [12], Н. Ю. Щипиловой [13], Л. А. Зимаковой и Ю. В. Веретенниковой [4], И. Б. Русиевой [8].

ЦЕЛИ

Среди проблемных вопросов первое, что, по нашему мнению, должно стать предметом изучения — подход к виртуальным операциям и виртуализации отчетности [6]. По данному вопросу могут существовать различные мнения, однако виртуализация экономики, безусловно, скажется и на виртуализации финансовой отчетности, этот процесс не должен остаться без внимания специалистов. Полагаем, что данный вопрос изучен недостаточно. Следует также проанализировать вопрос определения и использования вероятностных показателей. Нельзя не уделить внимания единству терминологии

в учетной сфере. Также требует исследования вопрос детализации учетной информации в условиях цифровой экономики, представляющий для этого как никогда ранее широкие возможности. Полагаем, что существуют и другие проблемные вопросы, изучение которых весьма полезно на предварительном этапе решения задачи гармонизации учета, аудита и анализа.

Далее для цели гармонизация учета, анализа и аудита считаем необходимым поставить цель разработки единой учетной концепции. Так как определяющим фактором в состоянии и ближайшем дальнейшем развитии экономики является ее цифровизация, то, на наш взгляд, уместно в название концепции добавить уточнение — в условиях цифровой экономики.

МЕТОДОЛОГИЯ

Рассмотрим только некоторые обозначенные выше проблемные вопросы по исследуемому направлению, хотя различные аспекты этой темы изучаются целым рядом ученых, например Э. С. Дружиловской [2].

Подход к виртуальным операциям

Одним из признаков цифровой экономики является увеличение объемов виртуальных операций. Полагаем, что к ним в учете следует отнести операции, прибыль (убыток) по которым может никогда не воплотиться в приток (отток) денежных средств. В качестве примеров виртуальных операций можно привести следующие операции:

- *переоценка основных средств*. При переоценке объекта основных средств может возникнуть как нереализованный убыток, при этом денежных средств не становится меньше, так и нереализованная прибыль, при этом денежных средств не становится больше и не возникает дебиторская задолженность;
- *создание оценочных обязательств*. Признание оценочных обязательств (в связи с судебными разбирательствами, выходными пособиями, необходимостью ликвидации объекта основных средств при окончании его использования) не влечет за собой изменения денежных потоков;
- *продажа товаров, оказание услуг, строительство*. В области применения МСФО 15 «Выручка по договорам с клиентами» опреде-

ленная виртуальность возникает при распределении сумм признанной выручки по периодам в ситуации продаж, включающих бонусные программы. Часть суммы выручки откладывается до момента окончания действия бонуса или его реализации. Таким образом, поступившие денежные средства не будут равны признанной выручке. Аналогичная ситуация возникает при операциях финансирования, встроенных в операции продажи. Причем финансирование должно быть выделено как в случае его предоставления, так и получения, т.е. полученные авансы необходимо дисконтировать, выделяя элемент финансирования. Эта часть оценивается на основе теории вероятности;

- *снижение стоимости запасов до чистой стоимости реализации.* Нереализованные убытки признаются в отношении запасов согласно МСФО 2 «Запасы»;

- *обесценение стоимости основных средств, нематериальных активов.* Согласно МСФО 36 «Обесценение активов» такие объекты проверяются на обесценение, причем в отношении некоторых такая проверка проводится ежегодно в обязательном порядке;

- *обесценение финансовых активов.* В соответствии с последней редакцией МСФО 9 «Финансовые инструменты» значительно увеличился объем резервов, создаваемых под обесценение финансовых активов. Правила этого стандарта (в редакции 2014 г.) требуют в отношении многих финансовых инструментов признания нереализованных убытков — создания резервов по ожидаемым кредитным убыткам;

- *оценка активов и обязательств, проводимая согласно МСФО* (в соответствии с установленным правилом или разрешенным МСФО выбором учетной политики) по модели оценки (учета) по справедливой стоимости. Применение данной модели всегда приводит к возникновению нереализованных прибылей или убытков.

Основные виртуальные операции можно разделить на ряд групп, выделив операции, приводящие к:

- получению только нереализованных убытков [с подразделением на ситуацию возникновения убытка и ситуацию его возврата; в основном эти операции связаны с образованием резервов (оценочных обязательств)];

- получению нереализованных прибылей либо нереализованных убытков с различной методикой отражения этих прибылей и убытков (такие операции возникают при использовании исторической модели учета);

- получению нереализованных прибылей либо нереализованных убытков с одинаковым отражением этих прибылей и убытков (в основном такие операции возникают при использовании модели оценки по справедливой стоимости);

- непризнанию дохода/расхода, соответствующего полученным денежным средствам или дебиторской задолженности/кредиторской задолженности.

Виртуальные операции также можно разделить по признаку отражения их результата.

В первом случае результат отражается в показателе «Прибыль/убыток за период» (чистая прибыль/убыток) в конце первой части Отчета о совокупном доходе, представляющей собой Отчет о прибылях и убытках.

Во втором случае первично нереализованный убыток показывается аналогично первому случаю, но первичная нереализованная прибыль представляется во второй части Отчета о совокупном доходе «Прочий совокупный доход» и в Отчете о финансовом положении не включается в статью «Нераспределенная прибыль», а входит в отдельную статью какого-либо капитального резерва. Впоследствии при получении результата, противоположного накопленному ранее, сначала происходит компенсация этого накопленного результата, и только после доведения его до нуля начинает действовать правило первичного отражения.

В третьем случае в зависимости от используемой модели виртуальный результат будет отражен либо в конце первой части Отчета о совокупном доходе, т.е. в показателе «Прибыль/убыток за период» — модель учета по справедливой стоимости через прибыль/убыток; либо во второй части Отчета о совокупном доходе «Прочий совокупный доход» — модель учета по справедливой стоимости через «Прочий совокупный доход». Следует отдельно отметить, что последняя модель может предполагать также реклассификацию при окончании операции (т.е. получении реального результата) в первую часть Отчета о совокупном доходе, т.е. перевод суммы

из «Прочего совокупного дохода» в показатель «Прибыль/убыток за период».

Примером четвертого случая может служить область применения МСФО 15. Это касается и описанных выше ситуаций непризнания полученных денежных средств в качестве выручки (признание их в качестве обязательства), а также распределения доходов и расходов между отчетными периодами при отражении операций оказания услуг, строительства.

Таким образом, в учете виртуальные прибыли/убытки находят широкое распространение, и прибыль или убыток какой-либо компании может практически полностью состоять именно из таких виртуальных величин. Все виртуальные показатели должны привлекать особое внимание аудиторов, так как во всех случаях, связанных с ними, велика вероятность невольных бухгалтерских ошибок и умышленных искажений в отчетности. При анализе непосредственно показателя «Прибыль/убыток», а также всех показателей, в которых он участвует, например различных показателей рентабельности, необходимо разделять виртуальные прибыли/убытки и неvirtуальные. Для облегчения анализа, безусловно, и в учете, хотя бы в примечаниях к Отчету о совокупном доходе, должна раскрываться информация о структуре показателя «Прибыль/убыток» в разрезе его виртуальной и неvirtуальной частей. Такой подход намного упростит работу и аудиторов, и аналитиков. Конечно, если сейчас внимательно изучить высококачественную отчетность в соответствии с МСФО какой-либо компании, можно (по выдержкам из учетной политики; описанию бухгалтерских оценок и принятия профессиональных суждений, а также обязательных и дополнительных раскрытий информации к различным статьям отчетов) получить представление о доле виртуальных прибылей/убытков в показателях «Прибыль/убыток за период» и «Нераспределенная прибыль/убыток». Однако затраты на такие пересчеты будут слишком велики. Кроме того, информации для корректного анализа, скорее всего, будет недостаточно.

Область использования вероятностных показателей

Второе, что подлежит изучению для достижения гармонизации учета, анализа и ауди-

та, — наличие величин, рассчитанных с учетом вероятности наступления тех или иных событий. Все случаи, когда сумма определяется как ожидаемое значение, требуют аудиторского внимания и специального подхода при анализе. Количество таких значений неуклонно увеличивается. Вероятностные суммы — это виртуальные суммы, так как именно их реально не будет никогда, но именно они будут отражены в отчетности. Виртуальная величина может и не быть рассчитана как ожидаемое значение с учетом вероятности. Но использование для оценки активов (обязательств) вероятности требуется, например, в ситуациях, которые, как представляется на дату составления отчетности, имеют некоторое количество исходов. Такие ситуации возникают довольно часто при расчете оценочных обязательств (МСФО 37), при признании выручки (МСФО 15), определении ожидаемых кредитных убытков по финансовым инструментам (МСФО 9). Аналитик, анализирующий учетные показатели, должен знать, какие из них были определены как ожидаемые значения и уже несут в себе соответствующие риски. Особенно это значимо, если сам анализ будет проводиться исходя из вероятности наступления каких-то сценариев или рассчитанных от рассматриваемого показателя третьих показателей.

Терминология

Третьим направлением исследования непротиворечивости учета, анализа и аудита является точность терминологии. Бывают случаи, когда единство терминологии нарушается даже в рамках одной области учетной сферы, например внутри учета. Так, достаточно последовательно используются термины «затраты» и «расходы». В анализе данные термины трактуются также иногда достаточно вольно, кроме того, можно встретить и такой термин, как «издержки». Очевидно, что цифровые технологии в подобной ситуации могут дать сбой. На наш взгляд, наиболее удобным подходом для гармонизации учета, аудита и анализа является все-таки применение учетных дефиниций, так как именно учетная информация в дальнейшем аудируется и анализируется. Полагаем, что термин «расходы» следует использовать только

в отношении тех затрат, которые признаются в Отчете о совокупном доходе. Затраты, не являясь элементом отчетности в соответствии с Концептуальными основами МСФО, могут быть признаны либо как расходы, т.е. отнесены в Отчет о совокупном доходе, либо признаны активами, т.е. отнесены в Отчет о финансовом положении. Было бы более правильным отметить термин «издержки» и использовать различные дополнительные виды затрат по мере необходимости. Следует отметить, что в анализе довольно часто не согласуется с учетом и термин «доход» [3], игнорируется факт наличия различных методов амортизации основных средств и нематериальных активов, обязательность минимума ежегодного пересмотра сроков их полезного использования.

Детализация учетной информации

В качестве еще одного (четвертого) направления исследования гармонизации областей учета, по нашему мнению, следует выделить область детализации учетной информации. Весьма важно в ряде случаев, чтобы отчетность была интерактивной, и при запросе пользователем какого-либо показателя одновременно появлялась дополнительная аналитика, запрашиваемая им. Цифровые технологии могут позволить такой вариант интерактивной отчетности, например когда и в ответ на определенное число запросов пользователей автоматически должно возникать требование/рекомендация к компании на представление подобной информации. Причем к числу пользователей учетной информации в данном случае должны быть отнесены и аудиторы, и аналитики (но, безусловно, с разными параметрами их запросов, приводящих к требованию раскрытия информации).

Если рассматривать учет как поставщика информации для дальнейшего получения знаний в результате ее анализа, то, безусловно, область анализа является вершиной пирамиды учетной сферы. В основе этой пирамиды расположен учет, над ним находится аудит, отсекающий не только недостоверную информацию, но также и не имеющую ценности для пользователей, так как в отчетности должна быть представлена только уместная, полезная для них информация, и вер-

шиной является анализ. Знания, которые удается генерировать в результате анализа, не только необходимы для развития отдельных экономических субъектов и экономики в целом, но и должны способствовать дальнейшему развитию учета, аудита и самого анализа. Полагаем, что в условиях цифровой экономики процесс гармонизации учета, аудита и анализа должен ускориться и стать более эффективным. А главное, итоги учета — отчетность, аудита — аудиторское заключение и анализа — знания о компании должны стать доступными пользователям практически в режиме реального времени. Такой запрос со стороны пользователей существует, и его реализация уже не является невозможной благодаря цифровой трансформации.

Единая учетная концепция

Полагаем также, что для дальнейшего развития учетной сферы необходима разработка ее единой учетной концепции, которая позволила бы установить единую терминологию, единую цель, единые принципы и единый путь движения в условиях цифровой экономики. Такая концепция нужна не только для успешной гармонизации. Возникшая потребность в специализатах, одинаково хорошо компетентных в учете, аудите, анализе и цифровых технологиях [1], также, на наш взгляд, должна найти отражение в концепции. Цифровая экономика во многом изменяет и учет, и аудит, и анализ. Внутри учета преобразуются взаимоотношения финансового и управленческого учета. Обязательной составляющей учетной сферы становится и интегрированная отчетность, без которой информация учета уже не может восприниматься как полная и которая необходима также и для повышения качества аудита финансовой отчетности, и ее всестороннего анализа. Целью учетной сферы должно стать создание знаний (информационного ресурса) в отношении как отдельных экономических субъектов, так и их групп, а также иных новых структур и форм их кооперации для всех заинтересованных пользователей. Полагаем целесообразным подчеркнуть, что, хотя наиболее приоритетными пользователями остаются стейкхолдеры, в условиях цифровизации подобные знания необходимы для все большего круга людей.

Важнейшим принципом функционирования учетной сферы должно стать обеспечение информационной безопасности. Этот принцип означает не только то, что необходимо создать и сохранять безопасность учетной среды, но также и то, что цифровизация позволяет повысить безопасность экономики при соблюдении определенных условий: «умные контракты» сделают мир безопасней [10]. Применение «умных контрактов» в финансовом учете и аудите позволит максимально повысить прозрачность данных, упростить аудит [10].

Еще один предлагаемый принцип — непрерывное взаимодействие учетной сферы с другими областями экономики: маркетингом, менеджментом, финансами и т.п. Это вызвано непосредственно цифровизацией, так как она принесла глобальную связанность всего со всем, создающую всеобщее взаимодействие, которого еще не было у человечества [10].

Третий принцип — визуализация знаний, т.е. создание максимально информативного и удобного для пользователя информационного образа отчитывающегося субъекта. На наш взгляд, направления будущих исследований должны иметь непосредственное отношение к этим трем принципам, так как они будут работать на дальнейшее преобразование учетной сферы и самой

цифровой экономики. Учетная сфера, получив импульс для перестройки (обновления) от цифровой экономики, будет оказывать обратное воздействие на цифровизационные процессы, требуя все новые способы и средства повышения скорости обработки и передачи информации, ее визуализации и коммуникации со все большим количеством субъектов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение нельзя не отметить, что у любой из рассмотренных областей учетной сферы может появиться на определенном этапе наиболее пассионарный драйвер развития [7], который создаст стимул для развития других областей. Таким образом, в каждой из областей учетной сферы [учет (финансовый, управленческий и соответствующая отчетность, а также интегральная отчетность), аудит, анализ, данный перечень можно детализировать и продолжать] могут свершаться свои открытия, но только их совместная деятельность (в тесной коммуникативной связи с менеджментом, маркетингом, финансами, психологией, социологией, статистикой и т.п.) и общая цель могут создать адекватные условия для адаптации к дальнейшим кардинальным изменениям в экономике, вызванным ее цифровизацией.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Волкова О.Н. О будущем (бухгалтерского) учета — профессии и академической дисциплины. Аудиторские ведомости. 2017;(5–6):31–42.
2. Дружиловская Э.С. Современные проблемы бухгалтерского учета с точки зрения аналитиков. Международный бухгалтерский учет. 2015;10(352):54–64.
3. Дружиловская Т.Ю., Ромашова С.М. Показатели доходов, расходов и финансовых результатов в учете и отчетности: теоретический и практический аспекты. Международный бухгалтерский учет. 2014;(31):2–11.
4. Зимакова Л.А., Веретенникова Ю.В. Взаимосвязь различных видов учета в условиях информационного пространства экономического субъекта. Современные научные исследования и разработки. 2017;6(14):71–77. URL: http://olimpiks.ru/d/1340546/d/zhurnal_vypusk_no614.pdf (дата обращения: 15.05.2018).
5. Кришталева Т.И., Святковская Е.Ю. Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета. Экономика. Налоги. Право. 2014;(3):138–142.
6. Рожнова О.В. Виртуальная отчетность. Международный бухгалтерский учет. 2014;(14):11–18.
7. Рожнова О.В. Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования. Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2016;(6):28–34.
8. Русиева И.Б. Проблемы интеграции бухгалтерского и налогового учета при упрощенной системе налогообложения. Актуальные проблемы экономики современной России. 2014;(1):282–285.
9. Серебрякова Т.Ю., Бирюкова О.А., Кондрашова О.Р. Институциональные подходы к классификации управленческого учета. Международный бухгалтерский учет. 2018;(3–4):204–212.

10. Смирнов Ф.А. Трансформация мировой финансовой системы: блокчейн, «умные контракты» и внебиржевые деривативы. *Аудитор*. 2017;(6):49–54.
11. Татуева Ф.Б. Практические аспекты интеграции финансового и управленческого учета в сельском хозяйстве. *Успехи современной науки и образования*. 2016;1(10):93–95.
12. Чернышева З.Д., Зимакова Л.А., Киданова Н.Л. Отдельные аспекты создания интегрированной системы финансового и налогового учета в условиях автоматизации. *Экономика и предпринимательство*. 2015;12.3 (65.3):1100–1105.
13. Щипилова Н.Ю. О взаимосвязи систем финансового и управленческого учета корпораций. *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2015(2.1):202–205.

REFERENCES

1. Volkova O.N. On the future of accounting — the profession and academic discipline. *Auditor lists*. 2017;(5–6):31–42. (In Russ.).
2. Druzhilovskaya E.S. Modern problems of accounting from the point of view of analysts. *International accounting*, 2015;10(352):54–64. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu., Romashova S.M. Indicators of income, expenditure and financial results in accounting and reporting: theoretical and practical aspects. *International accounting*. 2014;(31):2–11. (In Russ.).
4. Zimakova L.A., Veretennikova Yu.V. Interrelation of different types of accounting in the information environment of an economic entity. *Modern scientific research and development*. 2017;6(14):71–77. URL: http://olimpiks.ru/d/1340546/d/zhurnal_vypusk_no614.pdf (date of circulation: 15.05.2018). (In Russ.).
5. Krishtaleva T.I., Svyatkovskaya E. Yu. Methodological bases of integration of tax and accounting. *Economy. Taxes. Law*. 2014;(3):138–142. (In Russ.).
6. Rozhnova O.V. Virtual reporting. *International accounting*. 2014;(14):11–18. (In Russ.).
7. Rozhnova O.V. Accounting in the conditions of business modeling. *Herald of the IPB (Journal of Professional Accountants)*. 2016;(6):28–34.
8. Rusieva I.B. Problems of integration of accounting and tax accounting with a simplified system of taxation. *Actual problems of the economy of modern Russia*. 2014;(1):282–285. (In Russ.).
9. Serebryakova T. Yu., Biriukova O.A., Kondrashova O.R. Institutional approaches to the classification of management accounting. *International Accounting*. 2018;(3–4):204–212. (In Russ.).
10. Smirnov F.A. Transformation of the world financial system: blockchain, smart contracts and over-the-counter derivatives. *Auditor*. 2017;(6):49–54.
11. Tatyeva F.B. Practical aspects of integrating financial and management accounting in agriculture. *The successes of modern science and education*. 2016;1(10):93–95. (In Russ.).
12. Chernysheva Z.D., Zimakova L.A., Kidanova N.L. Separate aspects of creating an integrated system of financial and tax accounting in the context of automation. *Economics and Entrepreneurship*. 2015;12.3(65.3):1100–1105. (In Russ.).
13. Shchipilova N. Yu. On the interconnection of financial and management accounting systems of corporations. *Actual problems of the humanities and natural sciences*. 2015;(2.1):202–205. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
orozhnova@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Olga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
orozhnova@fa.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-24-29
UDC 338.2(045)

Innovation as an Element of Strategic Management Accounting

T.S. Hudaib,

Russian Economic University
named after G.V. Plekhanov
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-5130-5774>

ABSTRACT

Strategic management accounts (SMA) is designed to maintain the optimal position of the economic entity in the external environment. Such position is supported through implementation of a set of measures based on the elements and characteristics of SMA which makes it possible to use fully the whole potential of the production system. This system is based on the principles of production efficiency and allows the fluctuations in socio-economic indicators measuring the performance of an economic entity in a certain period of time and in a certain economic zone. A possible way to achieve this effect is to create the company's reproductive circuit, which has an innovative basis. The reproduction circuit is a set of conditions aimed at the continuous implementation of reproductive processes in relation to the resource potential of an economic entity, which allows and stimulates the introduction in its production process a number of innovation technologies to get additional effect in accordance with the requirements of intensification.

The reproduction circuit is divided into external and internal. The former forms a set of external stimulation actions, and the latter is focused on the use of inducing action of information and technological nature, as well as an internal mechanism of the enterprise.

Consolidation of the external and internal reproduction circuit determines the efficiency of each production unit of the economic entity, taking into account the speed of its adaptation to the new operating conditions by different parameters.

Elements and characteristics of SMA are those functions that make SMA uniquely different from other forms of accounting (management accounting and financial accounting). This article represents the relevance of the analysis of innovations, as one of the elements of SMA.

Keywords: strategic management accounting (SMA); innovations; reproduction circuit; elements of strategic management accounting; management accounting; the concept of strategic management accounting; technical innovations; organizational innovations

Citation: Hudaib T.S. Innovation as an element of strategic management accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2018;5(3):24-29. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-24-29

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-24-29
УДК 338.2(045)

Инновации как элемент стратегического управленческого учета

Т.С. Хдейб,

РЭУ им. Г.В. Плеханова,

Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-5130-5774>

АННОТАЦИЯ

Стратегический управленческий учет предполагает поддержание оптимального положения хозяйствующего субъекта во внешней среде. Такое положение поддерживается посредством реализации комплекса мероприятий, базирующихся на элементах и характеристиках стратегического управленческого учета, позволяющих наиболее полно и точно использовать потенциал производственной системы, основанный на принципах эффективности производства продукции, который допускает колебания социально-экономических показателей деятельности хозяйствующего субъекта в определенный промежуток времени и в определенной экономической зоне. Достижение указанного эффекта возможно посредством сформированного вокруг компании воспроизводственного контура, имеющего инновационную основу. Под воспроизводственным контуром понимается совокупность условий, направленных на непрерывное осуществление воспроизводственных процессов в отношении ресурсного потенциала хозяйствующего субъекта, а также допускающих и стимулирующих внедрение в широкую практику технологий производства его продукции, которые обеспечивают получение дополнительного эффекта в соответствии с требованиями интенсификации на инновационной основе.

В статье рассматривается дифференциация воспроизводственного контура на внешний и внутренний, где первый формирует совокупность комплекса действий внешнего стимулирования, а внутренний ориентирован на использование побуждающего действия информационного и технологического характера, а также внутрихозяйственного механизма. Консолидация внешнего и внутреннего воспроизводственного контура определяет эффективность функционирования каждой производственной единицы хозяйствующего субъекта с учетом уровня ее скорости к адаптации по различным параметрам к новым условиям функционирования.

Элементами и характеристиками стратегического управленческого учета являются те функции, которые отличают его от других форм бухгалтерского учета (управленческий и финансовый учет). Настоящая статья показывает актуальность анализа инноваций как один из элементов стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет; инновации; воспроизводственный контур; элементы стратегического управленческого учета; управленческий учет; концепция стратегического управленческого учета; технические инновации; организационные инновации

Для цитирования: Хдейб Т.С. Инновации как элемент стратегического управленческого учета. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):24-29. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-24-29

Before discussing the elements of strategic management accounting it's worth having a look at the very category of strategic management accounting. During the recent decades this category has been considered from different viewpoints.

One scientific approach describes strategic management accounting as a certain form of "dealing with a society" which managers use to communicate with external environment" [17].

Another approach defines strategic management accounting as an internal instrument of information processing which is used by the management of an entity to make managerial decisions and planning [20].

The third viewpoint considers strategic management accounting as a contingent process which is a function of prevailing circumstances. Combining the best from these approaches and taking into the account the positions of both professional accountancy bodies and professional accountants themselves we may deduce that strategic management accounting is a hybrid of internal communication and the process of external communication. It meets the requirements of both internal and external users of an entity.

According to official terminology of CIMA (Certified Institute of Management Accountants) strategic management accounting is a form of management accounting, which focuses on the information about the factors external to the entity and also on non financial and external information [15].

Though there is no generally accepted understanding about what strategic management accounting is there exist certain provisions in academic literature on strategic management accounting which single out peculiarities, qualities, features and elements which mustn't be absent in not a single process in order to be able to refer to the set of such processes as unified process of strategic management accounting.

Strategic management accounting regards a company as an integrated part of global market and as an interface between a supplier and a customer through supply chain. Traditional management accounting nowadays has gone through the process of evolution and transformed into strategic management accounting. Strategic management accounting is based on the analysis of external factors which con-

tribute to the value added to the company and also influence cost of production. Furthermore strategic management accounting makes the analysis of economic events related to an entity deeper and larger using not only quantitative but also qualitative data thus ensuring long term strategic understanding of the management. Strategic management accounting allows the company to identify its strengths and weaknesses to improve its competitiveness and market position.

Nowadays strategic management accounting is a reliable instrument which can be used by businesses of different legal forms. Thus strategic management accounting is not just a direction in the accounting policy of management bodies based on the received information but rather a complex branch of management accounting aimed to making long term decisions that are based on a thorough analysis of external business environment of an entity. Strategic management accounting should provide for the purpose of a business.

According to a great researcher in the sphere of management and one of the founders of empirical school professor P. Drucker there is only one justified definition of the purpose of any business — to create a consumer ... a consumer creates the basis or a business and defines its existence ... as the purpose of any entity is to create a consumer any entity has only two main functions and these functions are marketing and innovations [12]. Hence innovations are a key element of strategic management accounting. The problem is to understand what should be included in the category of innovation as an element of strategic management accounting. The notion of innovation is identical to the word "novelty" which appeared in the Russian language in the 18th century. We may find the definitions of the word "innovation" both in dictionaries and academic literature. For example, a dictionary of modern notions and terms defines the category of innovation as:

- investment in economy providing the change in generations of equipment and technologies;
- new equipment and technologies resulting from achievements of scientific and technical progress;
- development of new ideas, creation of new theories and models, their practical realization;
- unique political programs [3, p. 201].

When applied to businesses innovations are not only the factor forcing businesses to search for new impact forms and methods but also a way of equipping the very process of management with a new content to make it more up-to-date and strategic.

As the second function of business innovation can be described as provision of cheaper services and services of higher quality. For a business it is not enough just to produce any goods or services. It must supply more qualitative and cheaper products to the market. An entity should not necessarily become a large one, but it must by all means become better and more competitive.

These are the reasons why for an entity innovation cannot be considered a function separate from marketing. Taken together they constitute a key element of strategic management. Innovations for an entity are not limited by a particular technology or a study of a certain process. They embrace the whole business, all its functions and activities. Innovations in an entity may be of any kind. It can be something new in design, product, distribution channels, price, a new service for a customer, new direction in operating a business or management methods.

In marketing a category of innovation is mostly applied to product-related new breaks downs or trends. As a result marketing literature is mainly focused on improving a product [11]. However market focus includes not only product improvement but also some management aspects. This approach divides innovations in an entity into two types: product innovations and management (organization) innovations [1].

Technical innovations are about products, services and technological processes. They are connected with main activity of an entity and belong to production costs. Management innovations should include changes in organization structure and administration of an entity and indirectly are operational costs.

We may conclude that both types of innovations are the elements of strategic management accounting, which is explained by a complex content of such a category as strategic management accounting.

Strategic management of innovations is the beginning of a new system, procedures, structure and applications within the company having a direct impact on its productivity and competitiveness.

Innovations are an important element of management system because they are related to busi-

ness efficiency. This is proved by multiple academic studies [10] the results of which undoubtedly show a close link between innovations and productivity.

Moreover, some researchers, for example, Philip Kotler, turned to the reports of entities on their profit from innovative activity in order to track the dynamics of using innovations and the importance of such processes for business, and accordingly, to support the hypothesis of P. Drucker that innovations represent one of the two most important functions of business.

The results of his research allowed Ph. Kotler to come to a conclusion that currently innovations are becoming not only a factor of growth but also an increasingly important means of survival under conditions of enhanced competition and environmental uncertainty [16].

A bit later in 1994 Sleiter and Narver published a paper where they also ask a question about what innovations in an entity are and also what the relationship between innovations and strategic management accounting is. In their paper Sleiter and Narver propose to consider innovations as "one of the main element to create value" which controls the relationship between market orientation and productivity and is a part of strategic management accounting.

Earlier before the introduction of the category of strategic management accounting by academics innovations had been regarded in the context of strategic planning and management. For example such economists as G. Zaltman, P. Duncan and G. Holbek consider implementations of innovations after collecting intelligence and making decisions to be "a means of choice to achieve business target (strategic) indicators" [21]. The position of these authors can be now applied to the analyze the elements of strategic management accounting.

Viewing strategic management accounting as a complex system for identifying the target indicators of competitiveness of an entity in accordance with the chosen strategy (these indicators should be evaluated, analyzed and monitored at all stages of the strategy implementation under conditions of both stable and unstable environment) we may conclude that one of such indicators is innovations both technical and organizational. Accordingly innovations are crucial and integrant element of strategic management accounting.

REFERENCES

1. Volyinkina M.V. Innovation legislation of Russia. M.: Aspect Press; 2015. (In Russ.).
2. Vikhansky O.S., Naumov A.I. Management. Textbook. 5th ed. ster. Moscow: Magistr: INFRA-M; 2014, 576 p. (In Russ.).
3. Bunimovich N.T. Brief Dictionary of modern notions and terms. Makarenko V.A., ed. 3 ed. Moscow: Republic; 2014, p. 20. (In Russ.).
4. Petrov V.V. Strategic manangement. Saratov: SGТУ; 2004. 388 p. (In Russ.).
5. Prigogin A.I. Innovations: stimulus and obstacles (Social problems of innovating). M.; 1989:271. (In Russ.).
6. Rayan B. Strategic accounting for a manager. Mikrukov V.A., ed. Transl. from English. Moscow: Publishing unity "Audit" Publishing unity "UNITY"; 1998. 183 p. (In Russ.).
7. Yakunov N.S. legal interpretation of a category of innovation: notion, types. Law and Economic. 2016;(1):59–65. (In Russ.).
8. Yansen F. Time of innovation. Transl. from English. Moscow: INFRA-M; 2014. P. 4. (In Russ.).
9. Damanpour Fariborz. The Adoption of Technological, Administrative, and Ancillary Innovations: Impact of Organizational Factors. Journal of Management. 13(4):675–88. DOI: 10.1177/014920638701300408
10. Daft R.L. A Dual-Core Model of Organizational Innovation. Academy of Management Journal, 21(2):193–210. DOI: 10.2307/255754
11. Drucker, Peter F. The Practice of Management. New York: Harper and Row Publishers. DOI: 10.1080/05775132.1954.11468040
12. Grønhaug Kjell, Geir Kaufmann Innovation: A Cross-Disciplinary Perspective. Oslo, Norway: Norwegian University Press, 1988. DOI: 10.1016/0048–7333(89)90013–9
13. Hull F.M. and J. Hage, Organizing for Innovations: Beyond Bums and Stalker's Organic Type, Sociology, 16 (November):564–77. DOI: 10.1177/0038038582016004006
14. Hoffjan A., Wompener A. Heinrich Comparative Analysis of Strategic Management Accounting. Schmalenbach Business Review. 2006;(58):234–258. URL: <http://ssrn.com/abstract=917586>. DOI: 10.1007/bf03396733
15. Kotler Ph. Marketing Management: Analysis, Planning. Implementation, and Control, 7th cd. Englewood Cliffs. NJ: Prentice-Hall; 1991.
16. Langfield-Smith K. Strategic Management accounting: how far have we come in 25 years? Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2008;21(2). DOI: 10.1108/09513570810854400
17. Roslender R., Hart S. J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. Crit. Perspect. Account. 2002;13(2):255–277. DOI: 10.1006/cpac.2001.0477
18. Roslender R., Hart S. J. Marketing and Management Interfaces in the Enactment of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Investigation. CIMA Publications, London; 2002. DOI: 10.1006/cpac.2001.0477
19. Ward K. Accounting for marketing strategies. In: Management Accounting Handbook. Drury C., ed. Butterworth-Heinemann, London; 1992.
20. Zaltman G., Duncan R., Holbek J. Innovations and Organizations. New York: John Wiley & Sons; 1973. DOI: 10.2307/2393906

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Волынкина М.В. Инновационное законодательство России. М.: Аспект Пресс; 2015.
2. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: учебник, 5-е изд. стереотипн. М.: Магистр: ИНФРА-М; 2014. 576 с.
3. Бунимович Н.Т. Краткий словарь современных понятий и терминов. Макаренко В.А., ред. 3-е изд. М.: Республика; 2014. 201 с.
4. Петров В.В. Стратегическое управление. Саратов: СГТУ; 2004. 388 с.
5. Пригожин А.И. Нововведения: стимулы и препятствия (социальные проблемы инновации). М.; 1989:271.

6. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. Микрюков В.А., ред. Пер. с англ. М.: «Аудит» Издательское объединение «ЮНИТИ»; 1998. 183 с.
7. Якунов Н. С. Правовая интерпретация категории инновации: понятие, виды. Право и экономика. 2016;(1):59–65.
8. Янсен Ф. Эпоха инноваций. Пер. с англ. М.: ИНФРА-М; 2014. с. 4.
9. Damanpour Fariborz. The Adoption of Technological, Administrative, and Ancillary Innovations: Impact of Organizational Factors. Journal of Management. 13(4):675–88. DOI: 10.1177/014920638701300408
10. Daft R.L. A Dual-Core Model of Organizational Innovation. Academy of Management Journal. 21(2):193–210. DOI: 10.2307/255754
11. Drucker P.F. The Practice of Management. New York: Harper and Row Publishers. DOI: 10.1080/05775132.1954.11468040
12. Grønhaug Kjell, Geir Kaufmann. Innovation: A Cross-Disciplinary Perspective. Oslo, Norway: Norwegian University Press; 1988. DOI: 10.1016/0048–7333(89)90013–9
13. Hull F.M., Hage J. Organizing for Innovations: Beyond Bums and Stalker’s Organic Type. Sociology. 16(November):564–77. DOI: 10.1177/0038038582016004006
14. Hoffjan A., Wompener A. Heinrich Comparative Analysis of Strategic Management Accounting. Schmalenbach Business Review. 2006;(58):234–258. URL: <http://ssrn.com/abstract=917586>. DOI: 10.1007/bf03396733
15. Kotler Ph. Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation, and Control, 7th cd. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall; 1991.
16. Langfield-Smith K. Strategic Management accounting: how far have we come in 25 years? Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2008;21(2). DOI: 10.1108/09513570810854400
17. Roslender R., Hart S.J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. Crit. Perspect. Account. 2002;13(2):255–277. DOI: 10.1006/cpac.2001.0477
18. Roslender R., Hart, S.J. Marketing and Management Interfaces in the Enactment of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Investigation. CIMA Publications, London; 2002. DOI: 10.1006/cpac.2001.0477
19. Ward K. Accounting for marketing strategies. In: Management Accounting Handbook. Drury C., ed. Butterworth-Heinemann, London; 1992.
20. Zaltman G., Duncan R., Holbek J. Innovations and Organizations. New York: John Wiley & Sons; 1973. DOI: 10.2307/2393906

ABOUT THE AUTHOR

Tarek Said Hudaib — Post graduate student of Federal State Budget Educational Institution of Higher Education Russian Economic University named after G. V. Plekhanov, Moscow, Russia
Tareq_hudaib@hotmail.com

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Тарек Сауд Хдейб — аспирант, РЭУ им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия
Tareq_hudaib@hotmail.com

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-30-39

УДК 657(045)

JEL M40

Две ключевые задачи бухгалтерского учета

С.В. Колчугин,

Новосибирский государственный университет
экономики и управления – НИНХ,
Новосибирск, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются две основные задачи бухгалтерского учета, которые в конце XIX в. были сформулированы итальянским профессором Винченцо Джитти, а именно создание научно обоснованной теории и разработка методов бухгалтерского учета, соответствующих потребностям современных предприятий. Отмечается, что на современном этапе развития бухгалтерского учета данные задачи не потеряли своей актуальности. Несмотря на все предпринимаемые попытки, общепризнанной научной теории бухгалтерского учета до сих пор нет, а существующие методы не соответствуют потребностям организаций, созданных в форме крупных интегрированных структур. Проведенное исследование показало, что на сегодняшний день в экономике Российской Федерации значительную долю занимают организации, осуществляющие финансово-хозяйственную деятельность через дочерние и зависимые общества. На организации с разветвленной интегрированной структурой, которая включает в себя дочерние и зависимые общества, а также аффилированные лица, приходится не менее 37% совокупного выпуска российских организаций (общая выручка организаций) и существенная доля капитализации российских организаций. Автором аргументированно отстаивается позиция, согласно которой существующие методы консолидации, предусмотренные международными стандартами финансовой отчетности, находятся вне методологии бухгалтерского учета, что, в свою очередь, актуализирует проблему разработки методологии консолидированного учета.

Ключевые слова: интегрированные корпоративные структуры; международные стандарты финансовой отчетности; методология бухгалтерского учета; теория бухгалтерского учета; история бухгалтерского учета; консолидированная финансовая отчетность; консолидированный финансовый учет; бухгалтерский финансовый учет

Для цитирования: Колчугин С.В. Две ключевые задачи бухгалтерского учета. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):30-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-30-39

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-30-39
UDC 657(045)
JEL M40

Two Key Tasks of Accounting

S.V. Kolchugin,

Novosibirsk State University of Economics and Management,
Novosibirsk, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

ABSTRACT

In the article, two main tasks of accounting are considered, which were formulated by Italian professor Vincenzo Giitti at the end of the nineteenth century, namely, the task of creating a scientifically sound accounting theory, and the task of developing accounting methods that meet the needs of modern enterprises. It is noted that at the present stage of development of accounting, these tasks have not lost their relevance. Despite all the attempts made, the generally recognized scientific theory of accounting has not yet been created, and the existing methods of accounting do not correspond to the needs of organizations created in the form of large integrated structures. The conducted research has shown that presently in the economy of the Russian Federation the significant share is occupied by the organizations carrying out financial and economic activity through affiliated and dependent societies. Organizations with a branched, integrated structure that includes subsidiaries and affiliates, as well as affiliated persons, account for at least 37% of the aggregate output of Russian organizations (total revenue of organizations) and a significant share of the capitalization of Russian organizations. The author argues that the existing consolidation methods provided for by international financial reporting standards are outside the accounting methodology, which, in turn, actualizes the problem of developing consolidated accounting methodology.

Keywords: integrated corporate structures; International Financial Reporting Standards; methodology of accounting; accounting theory; history of accounting; consolidated financial statements; consolidated financial accounting; bookkeeping financial accounting

Citation: Kolchugin S.V. Two key tasks of accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):30-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-30-39

ВВЕДЕНИЕ

В конце XIX в. итальянский профессор счетоводства Винченцо Джитти произнес речь по случаю раздачи наград в Королевском техническом институте Джермано Соммельера в Турине, в которой подчеркнул две ключевые задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом: «Нашему веку выпали на долю две важные задачи: одна — практическая — установление в крупных предприятиях счетоводства, способного удовлетворять новым потребностям; другая — теоретическая — установление научных принципов, выводящих счетоводство из эмпирической области и окончательно направляющих его на

путь прогресса» [1, с. 376]. Позднее аналогичные задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом, отмечал редактор и издатель журнала «Счетоводство» А.М. Вольф (1854–1920) в статье «Бухгалтерия» энциклопедического словаря Брокгауза и Ефрона¹.

Вторая ключевая задача бухгалтерского учета — построение научной теории — остается актуальной с конца XIX в., когда только предпринимались первые попытки обоснования его научного ста-

¹ См. [2, с. 119]. Стоит отметить, что А.М. Вольфу была известна речь Винченцо Джитти, так как она была опубликована в журнале «Счетоводство» [1, с. 339–341; 2, с. 376–377].

туса. На современном этапе коренное изменение социально-экономических условий в конце XX в. и «смена поколений» в российском научном сообществе вновь актуализировали данную дискуссию в России. Как отмечал Я. В. Соколов (1938–2010) в своей статье с характерным названием «Бухгалтерский учет: кризис основ» [3], «...в том, что есть кризис, согласятся все» [3, с. 60]. В ведущих российских журналах публикуются статьи, в которых отечественные ученые констатируют аномалии существующей теории бухгалтерского учета и подчеркивают необходимость разработки экономически содержательной теории учета [4, 5], с позиций философии науки доказывают научный статус бухгалтерского учета [6], предлагают возможные пути преодоления существующего кризиса [7, 8]. Но, несмотря на все предпринимаемые попытки, проблема обоснования научного статуса бухгалтерского учета не теряет своей актуальности.

Рассмотрим первую ключевую задачу бухгалтерского учета, которую выделяли классики, а именно «установление в крупных предприятиях бухгалтерии, способной удовлетворять новым потребностям» [1, с. 376] или в более общей формулировке — соответствие существующей методологии бухгалтерского учета потребностям крупных предприятий.

МЕТОДЫ

На начало 2015 г. в Российской Федерации зарегистрированы 4886 тыс. предприятий и организаций, из них 4212,2 тыс. — в частной собственности, 332,7 тыс. — в государственной и муниципальной собственности и 34,3 тыс. — в смешанной российской собственности [9, с. 315].

По данным анализа крупнейших компаний России, проведенного аналитическим центром «Эксперт» по итогам 2015 г., 43,6% совокупного выпуска российских предприятий и организаций, или 61 400 млрд руб., приходится на долю 400 крупнейших компаний². Причем, как отмечают аналитики АЦ «Эксперт», на 40 крупнейших компаний России приходится 26% совокупного

выпуска, а на первые 200 крупнейших компаний — 38,8% совокупного выпуска. По уровню концентрации совокупной выручки российских предприятий и организаций за последние 10 лет показатели практически не изменились. К наиболее концентрированным отраслям российской экономики относятся нефтяная и нефтегазовая отрасли (совокупная доля в объеме реализации таких компаний, как ПАО «Газпром», ПАО НК «ЛУКОЙЛ», ПАО НК «Роснефть» и ПАО «Сургутнефтегаз», составляет 36,6% совокупного выпуска), на втором месте идет банковский сектор. По показателю прибыли ситуация аналогична — на 40 крупнейших компаний России приходится 40% прибыли всех средних и крупных предприятий и организаций³. В десятку крупнейших компаний России по объему реализованной продукции входят: ПАО «Газпром» (5,85 трлн руб.), ПАО НК «ЛУКОЙЛ» (5,17 трлн руб.), ПАО НК «Роснефть» (4,12 трлн руб.), ПАО «Сбербанк» (2,66 трлн руб.), АО «Российские железные дороги» (1,51 трлн руб.), ПАО «Банк ВТБ» (1,2 трлн руб.), ПАО «Сургутнефтегаз» (1 трлн руб.), ПАО «Магнит» (0,95 трлн руб.), ПАО «Транснефть» (0,8 трлн руб.), ООО «ИКС 5 Финанс» (Х5 RetailGroup) (0,8 трлн руб.)⁴.

Совокупный объем реализации крупнейших 400 компаний в 2015 г. (в стратифицированном виде) представлен в табл. 1.

Из приведенных данных следует, что из 400 компаний, на которые приходится 43,6% российской экономики, семь крупнейших генерируют 35% совокупных доходов, или 21,5 трлн руб. На первые 19 компаний приходится 48% совокупного объема реализации 400 компаний, а на первые 107 компаний — 78%. Особого внимания заслуживает тот факт, что на оставшиеся 293 компа-

² Ермак С., Заякин С. Эксперт-400. Итоги 2015 г. Очень медленный караван. URL: <http://www.acexpert.ru/analytics/ratings/ekspert-400-itogi-2015-goda.html> (дата обращения: 23.06.2017).

³ Ермак С., Заякин С. Эксперт-400. Итоги 2015 г. Очень медленный караван. URL: <http://www.acexpert.ru/analytics/ratings/ekspert-400-itogi-2015-goda.html> (дата обращения: 23.06.2017).

⁴ В список десяти крупнейших компаний по объему выручки, по рейтингу российского бизнеса РБК 500, входят государственные корпорации «Ростех» и «Росатом». При построении рейтинга «Эксперт 400» авторы не включали в рейтинг компании, «...характер деятельности которых не вполне прозрачен, холдинговая структура которых не ведет к образованию значимого объема добавленной стоимости». Возможно, данные компании не попали в рейтинг «Эксперт 400» по указанным причинам.

Таблица 1 / Table 1

**Совокупный объем реализации крупнейших 400 компаний в 2015 г. /
Total volume of sales of the largest 400 companies in 2015**

Стратификация крупнейших компаний по объему реализации, млн руб.	Число компаний	Совокупный объем реализации, млн руб.
Максимальный объем реализации (1 000 001 и выше)	7	21 526 376
Средний объем реализации (от 500 001 до 1 000 000)	12	8 066 036
Низкий объем реализации (от 100 001 до 500 000)	88	18 105 967
Минимальный объем реализации (до 100 000)	293	13 706 843
Итого	400	61 405 222

Источник / Source: разработано автором / invented by the author.

нии приходится только 22% совокупного объема реализации 400 компаний.

На 01.08.2016 г. совокупная капитализация 200 крупнейших российских компаний, размещающих свои ценные бумаги на Московской бирже, составила 33,4 трлн руб.⁵ По уровню капитализации в тройку лидеров вошли такие компании, как ПАО НК «Роснефть» с капитализацией в 3,45 трлн руб., ПАО «Газпром» — 3,24 трлн руб. и ПАО «Сбербанк» — 2,99 трлн руб. Как отмечают авторы исследования «Капитализация-200. Итоги 2015 г. Бычий год», на первые 10 крупнейших компаний России приходится практически 60% совокупной капитализации 200 крупнейших компаний, на первые 20–77,5% соответственно⁶. В десятку крупнейших российских компаний по рыночной стоимости, кроме указанной тройки лидеров, входят ПАО НК «ЛУКОЙЛ» (2,45 трлн руб.), ПАО «Новатэк» (1,99 трлн руб.), ПАО ГМК «Норильский никель» (1,53 трлн руб.), ООО «УК РосАгро» (1,28 трлн руб.), АО «Сургутнефтегаз» (1,098 трлн руб.), ПАО «Магнит» (0,98 трлн руб.), ПАО «Полюс» («Полюс Золото») (0,89 трлн руб.).

Совокупный объем капитализации 200 крупнейших компаний на 1 января 2016 г. (в стратифицированном виде) представлен в табл. 2.

⁵ Ермак С., Заякин С. Капитализация-200. Итоги 2015 г. Бычий год. URL: <http://www.acexpert.ru/analytics/ratings/kapitalizaciya-200-itogi-2015-goda.html> (дата обращения: 23.06.2017).

⁶ Там же.

На 8 крупнейших компаний России приходятся 54% совокупного объема капитализации 200 крупнейших компаний, на 18–75% совокупной рыночной стоимости, а на 41 компанию — 93% совокупного объема капитализации 200 крупнейших компаний России. На оставшиеся 159 компаний приходится только 7% рыночной стоимости 200 крупнейших компаний.

Организационная структура крупнейших компаний России, на которые приходится значительная доля совокупного выпуска и рыночной капитализации российских предприятий, представлена в табл. 3.

Таким образом, можно констатировать, что в экономике Российской Федерации значительную долю занимают организации, осуществляющие финансово-хозяйственную деятельность через дочерние и зависимые общества. На организации с разветвленной интегрированной структурой, которая включает в себя дочерние и зависимые общества, а также аффилированных лиц, приходится не менее 37% совокупного выпуска (общая выручка организаций) и существенная доля капитализации российских организаций.

Наличие в экономике страны крупных интегрированных структур актуализирует проблему адаптации методологии бухгалтерского учета к потребностям данных организаций. Дело в том, что классическая методология бухгалтерского учета, ориентированная на потребности обосо-

Таблица 2 / Table 2

Совокупный объем капитализации 200 крупнейших компаний на 01.08.2016 г. /

Total capitalization of 200 largest companies as of August 1, 2016

Стратификация крупнейших компаний по объему капитализации, млн руб.	Число компаний	Рыночная стоимость (капитализация), млн руб.
Максимальный объем капитализации (1 000 001 и выше)	8	18 033 243
Средний объем капитализации (от 500 001 до 1 000 000)	10	7 017 822
Низкий объем капитализации (от 100 001 до 500 000)	23	5 866 435
Минимальный объем капитализации (до 100 000)	159	2 510 858
Итого	200	33 428 358

Источник / Source: разработано автором / invented by the author.

бленного предприятия, неприменима для крупных интегрированных структур, включающих десятки и даже сотни юридически обособленных организаций.

Одним из первых в России, кто обратил внимание на данную проблему, был А. П. Рудановский (1863–1931). Изучая актуальные для своего времени проблемы методологии бухгалтерского учета и связанные с данными проблемами причины вуалирования и фальсификации бухгалтерского баланса, он отмечал *необходимость исключения внутригрупповых оборотов при ведении бухгалтерского учета* в интегрированных корпоративных структурах (тресты, объединение трестов и т.д.). Рассматривая «решающее уравнение теории балансового учета» (Актив + Пассив + Бюджет = 0), автор задается вопросом о применимости существующей теории и практики бухгалтерского учета к информационным потребностям крупных интегрированных корпоративных структур («сложных объединений», в терминологии А. П. Рудановского), таких как трест, объединение трестов и т.д.: «Это простейшее уравнение всегда возможно, если баланс хозяйства рассматривать без отношения к балансам других хозяйств, как баланс автономного хозяйства. Но насколько правильно допущение такой простейшей зависимости между активом, пассивом и бюджетом в сложных объединениях, каковы тресты и объединения самых трестов в государственном масштабе, это — вопрос» [10,

с. 116]. А. П. Рудановский приходит к выводу, что до определенного момента существующая система бухгалтерского учета может применяться и в крупных интегрированных корпоративных структурах, при этом ошибки методологического характера будут аккумулироваться и в определенный момент приобретут критическое значение. В этом случае существующая методология бухгалтерского учета не позволит отразить реальное хозяйственное положение крупных интегрированных корпоративных структур и сформировать достоверную финансовую отчетность. Ученый отмечает: «...неточность этого первого приближения может сказаться лишь с течением времени, при накоплении тех отклонений, которые по этой формуле остаются без учета и, вполне возможно, накапливаясь, дают такое отклонение, которым нельзя пренебрегать даже в целях практического упрощения учета» [10, с. 116]. Далее автор обозначает возможные пути преодоления методологического кризиса: «Если опыт подтвердит это, то придется искать путей более совершенных, чем те, которые даются в формах регистрации по двойной системе, иначе самые важнейшие явления хозяйственных отношений, вытекающие из их взаимоотношения, т.е. явления их коллективного взаимодействия друг на друга, могут оставаться без учета. Некоторые признаки этого есть уже и сейчас в необходимости исключения взаимных расчетов объединяемых хозяйств, как бы сложны они ни были, игнорируя их в свод-

Таблица 3 / Table 3

**Структура крупнейших компаний Российской Федерации* /
Structure of the largest companies of the Russian Federation**

Компания	Число дочерних, зависимых и ассоциированных компаний	Число аффилированных лиц
ПАО «Газпром»	220 дочерних и зависимых компаний, в том числе 117 компаний с долей владения более 50%, 92 компании с долей владения от 20 до 50% включительно (ассоциированные компании), 22 компании с долей владения менее 20%	1732 физических и юридических лиц
ПАО НК «ЛУКОЙЛ»	59 дочерних и зависимых компаний, в том числе 51 компания с долей владения более 50%, 6 компаний с долей владения от 20 до 50% включительно (ассоциированные компании), 2 компании с долей владения менее 20%	424 физических и юридических лиц
ПАО НК «Роснефть»	112 дочерних и зависимых компаний	695 физических и юридических лиц
ПАО «Сбербанк»	48 дочерних и зависимых компаний**, в том числе 36 компаний с долей владения более 50%, 5 компаний с долей владения от 20 до 50% включительно (ассоциированные компании) и 7 компаний с долей владения до 20%**	443 физических и юридических лиц
АО «Российские железные дороги»	231 дочерняя и зависимая компания, в том числе 168 компаний с долей владения более 50%, 50 компаний с долей владения от 20 до 50% включительно (ассоциированные компании) и 13 компаний с долей владения до 20%***	403 физических и юридических лиц
ПАО «Банк ВТБ»	48 дочерних и зависимых компаний*, в том числе 36 компаний с долей владения более 50%, 3 компании с долей владения от 20 до 50% включительно (ассоциированные компании) и 9 компаний с долей владения до 20%***	447 физических и юридических лиц
ПАО «Сургутнефтегаз»	20 дочерних и зависимых компаний*, в том числе 10 компаний с долей владения более 50%, 1 компания с долей владения 24% (ассоциированная компания) и 7 компаний с долей владения до 20%***	34 физических и юридических лиц
ПАО «Магнит»	14 дочерних и зависимых компаний, входящих в группу**	98 физических и юридических лиц
ПАО «Транснефть»	62 дочерние и зависимые компании, входящие в группу**, а также 9 ассоциированных компаний	134 физических и юридических лиц
X5 Retail Group	15 дочерних и зависимых компаний, входящих в группу**	168 физических и юридических лиц****

* Данные актуальны на начало декабря 2016 г. Списки аффилированных лиц актуальны на 30 сентября 2016 г, если в таблице не указано иное.

** По доле владения в капитале компании или процентная доля принадлежащих головной компании акций.

*** По данным рейтинга РБК 500 на декабрь 2016 г. (сайт <http://www.rbc.ru>).

**** По данным компании на 30.06.2016.

ном балансе» [10, с. 116]. В данном месте стоит лишь с сожалением отметить: несмотря на то, что в работах А.П. Рудановского идея о необходимости составления консолидированной финансовой отчетности для интегрированных корпоративных структур была в общей форме озвучена еще в 1928 г.,⁷ в России данная идея нашла свое практическое воплощение только в XXI в. и только через заимствование «передового зарубежного опыта».

Разберем существующую методологию бухгалтерского учета, ориентированную на информационные потребности крупных интегрированных структур, а именно правила составления консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

На сегодняшний день порядок составления консолидированной финансовой отчетности регламентируется МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»⁸, МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях». В части бухгалтерского учета инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия действует МСФО (IAS) «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», а в части учета совместной деятельности — МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство». Рассмотрим процедуры проведения консолидации

на примере формирования консолидированного отчета о финансовом положении.

В связи с разным порядком проведения консолидации следует различать первичную (консолидацию дочерней организации, контроль над которой материнская организация получила в текущем отчетном периоде) и повторную (т.е. консолидацию, которая проводится в отчетных периодах, следующих за отчетным периодом, в котором к материнской организации перешел контроль над дочерней организацией).

Первичная консолидация материнской и дочерней организаций состоит из следующих основных методов:

1. Расчет стоимости чистых активов дочерней организации на дату получения контроля над дочерней организацией.
2. Расчет стоимости приобретенной деловой репутации (гудвилла) дочерней организации.
3. Расчет стоимости неконтролирующей доли участия в активах дочерней организации.
4. Расчет финансового результата группы компаний.
5. Расчет резерва переоценки группы компаний.
6. Исключение из отчета о финансовом положении материнской организации стоимости инвестиции в дочернюю организацию.
7. Составление консолидированного отчета о финансовом положении путем построчного суммирования активов обязательств материнской организации с аналогичными статьями ее дочерней организации.

Повторная консолидация материнской и дочерней организаций включает следующие основные методы:

1. Расчет стоимости чистых активов дочерней организации на дату составления отчета о финансовом положении.
2. Расчет суммы обесценения деловой репутации (гудвилла) дочерней организации на дату составления консолидированного отчета о финансовом положении. Проводится корректировка стоимости деловой репутации (гудвилла) дочерней организации на сумму обесценения.
3. Рассчитывается изменение неконтролирующей доли участия. Изменение неконтролирующей доли участия на дату составления отчета о финансовом положении равно изменению чи-

⁷ «Теория балансового учета» разрабатывалась автором гораздо раньше. По признанию А.П. Рудановского, теория балансового учета разрабатывалась им еще до революции 1917 г. (была написана приблизительно в 1915 г.): «Эта часть теории учета — «Теория счетной оценки баланса» также давно — десять лет тому назад — уже была написана, но предполагается к изданию лишь теперь, так как надо было дать время для того, чтобы в сознание счетоводов проникла и усвоилась ими идея учета хозяйства как исчисления баланса, тогда как до сего времени представления большинства счетоводов о задачах учета ограничиваются разработкой приемов регистрации натуральных оценок, что дает баланс с довольно произвольными оценками» [11, с. XIV].

⁸ Здесь и далее см. приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (с изм. от 11.07.2016).

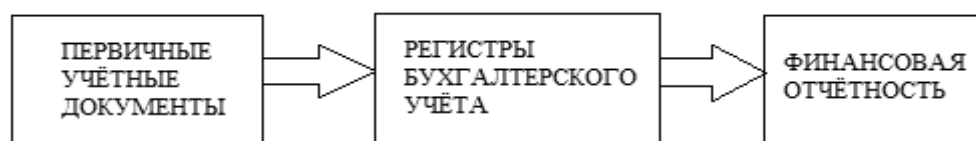


Рис. 1 / Fig. 1. Процедура бухгалтерского учета / Procedure of accounting

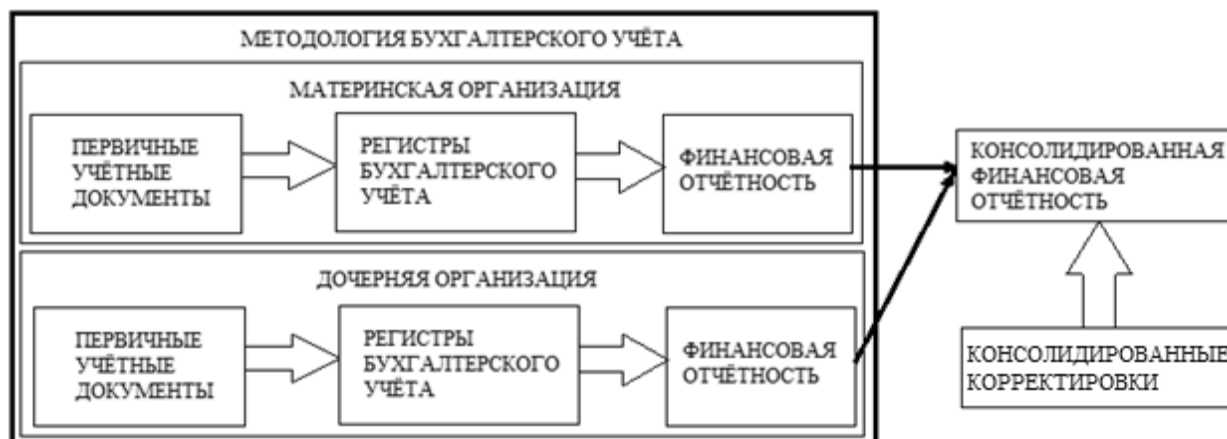


Рис. 2 / Fig. 2. Процесс составления консолидированной финансовой отчетности / The process of preparation of consolidated financial statements

стных активов дочерней организации с даты приобретения до отчетной даты, приходящемуся на долю меньшинства (неконтролирующую долю).

4. Исключаются внутригрупповые обороты между материнской и дочерней организациями (финансовый результат, возникающий в результате отражения внутригрупповых операций также полностью исключается).

5. Расчет финансового результата группы компаний.

6. Расчет резерва переоценки группы компаний.

7. Исключение из отчета о финансовом положении материнской организации стоимости инвестиции в дочернюю организацию.

8. Составление консолидированного отчета о финансовом положении путем построчного суммирования активов обязательств материнской организации с аналогичными статьями ее дочерней организации.

Особенностью современного процесса консолидации является то, что **при проведении данной процедуры находятся вне методологии бухгалтерского учета**. Все показатели консолидированного отчета о финансовом положении,

как и консолидированной финансовой отчетности в целом, рассчитываются без применения счетов бухгалтерского учета, а сама финансовая отчетность формируется без применения регистров бухгалтерского учета.

Стандартная учетная процедура представлена на рис. 1.

По стандартной учетной процедуре данные, полученные из первичных учетных документов (или полученные в результате проведения инвентаризации), с помощью двойной записи группируются на счетах бухгалтерского учета. В рамках системы бухгалтерского учета формируются регистры, основой которых является информация, полученная по бухгалтерским счетам. На основе регистров бухгалтерского учета формируется финансовая отчетность предприятия.

Иным образом обстоит дело при формировании консолидированной финансовой отчетности. Процесс составления консолидированной финансовой отчетности представлен на рис. 2.

Консолидация данных материнской и дочерней организаций проводится на уровне финансовой отчетности. Так, согласно

подпункту «а» пункта В86 приложения В «Руководство по применению» международного стандарта финансовой отчетности (IFRS 10) «Консолидированная финансовая отчетность»: «В консолидированной финансовой отчетности: (а) производится объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков материнской организации с аналогичными статьями ее дочерних организаций»⁹. Таким образом, из МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» следует, что ее составление проводится на уровне **статей** финансовой отчетности, а не на уровне счетов бухгалтерского учета.

Аналогичным образом обстоит дело с другими методами консолидации. Одной из наиболее трудоемких консолидационных корректировок является исключение внутригрупповых оборотов между материнской и дочерней организациями при повторной консолидации. Необходимость исключения внутригрупповых оборотов предусмотрена п. «с» пункта В86 приложения В «Руководство по применению» Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS 10) «Консолидированная финансовая отчетность»: «(с) полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки, относящиеся к операциям между организациями группы (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью)»¹⁰. Данная консолидационная корректировка также проводится вне методологии бухгалтерского учета. При составлении консо-

лидированной отчетности бухгалтер «вручную» идентифицирует хозяйственные операции, проводимые между материнской и дочерней организацией. Затем, когда все внутригрупповые операции определены, анализируется их влияние на показатели финансовой отчетности (какой показатель финансовой отчетности завышен или занижен в результате проведения внутригрупповых операций), после чего проводят соответствующую корректировку статей финансовой отчетности. Предпринимавшиеся попытки включения процедуры элиминации внутригрупповых оборотов в рамки методологии бухгалтерского учета (например, отражение внутригрупповых расчетов на счетах-экранах) не увенчались успехом.

ВЫВОДЫ

Таким образом, несмотря на значительную долю в экономике России организаций, осуществляющих хозяйственную деятельность через дочерние и зависимые организации, методы консолидации, используемые при составлении консолидированной финансовой отчетности, находятся вне методологии бухгалтерского учета. Данное обстоятельство актуализирует классическую проблему бухгалтерского учета, а именно проблему соответствия существующей методологии бухгалтерского учета потребностям крупных предприятий. Применительно к современному этапу развития бухгалтерского учета актуальной проблемой является проблема разработки методологии консолидированного учета.

В конце XIX в. были сформулированы две фундаментальные задачи бухгалтерского учета, а именно создание научно обоснованной теории бухгалтерского учета и разработка методологии бухгалтерского учета, соответствующей потребностям современных предприятий. На сегодняшний день можно с уверенностью констатировать, что указанные основные задачи бухгалтерского учета не потеряли своей актуальности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Джитти В. Прошлое и будущее счетоводства. Счетоводство. 1890;31–32:339–341;35–36:376–377.
2. Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь. Т. 5. СПб.: Буны — Вальтер; 1891. 468 с.

⁹ Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (с изм. от 11.07.2016).

¹⁰ Там же.

3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: кризис основ. Финансы и бизнес. 2005;3:54–61.
4. Цыганков К.Ю. В защиту пользователей бухгалтерской отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2017;4(418):226–242. DOI:10.24891/ia.20.4.226
5. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский баланс и бухгалтерская мысль: от Луки Пачоли до наших дней. Международный бухгалтерский учет. 2017;6(420):308–320. DOI: 10.24891/ia.20.6.308.
6. Ковалев В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции. Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. 2013;2:90–112.
7. Санникова И. Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? Международный бухгалтерский учет. 2008;4(112):25–29.
8. Баранов П.П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: pro et contra. Международный бухгалтерский учет. 2017;1 (415):16–34. DOI: 10.24891/ia.20.1.16
9. Российский статистический ежегодник. 2015. М.: Росстат; 2015. 728 с.
10. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. М.: МАКИЗ; 1928. 177 с.
11. Рудановский А.П. Теория учета: Дебет и кредит как метод учета баланса. М.: МАКИЗ; 1925. 299 с.

REFERENCES

1. Jitty V. Past and future of Bookkeeping. The Bookkeeping. 1890;31–32:339–341;35–36:376–377. (In Russ.).
2. Brockhaus F. A., Efron I. A. Encyclopedic dictionary Vol. 5. St. Petersburg: Buny — Walter; 1891. 468 p. (In Russ.).
3. Sokolov Ya. V. Accounting: the crisis of the foundations. Finance and business. 2005; 3: 54–61. (In Russ.).
4. Tsygankov K. Yu. In the protection of users of financial statements. International accounting. 2017;4(418):226–242. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.4.226
5. Tsygankov K. Yu. Accounting balance and accounting thought: from Luke Pacioli to the present day. International Accounting. 2017;6(420):308–320. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.6.308
6. Kovalev V. V. Is an accounting a science: the retrospective of views and trends. Bulletin of St. Petersburg University (Series 5 Economics). 2013;2:90–112. (In Russ.).
7. Sannikova I. N. Is it possible to overcome the crisis of accounting theory? International Accounting. 2008;4(112):25–29. (In Russ.).
8. Baranov P. P. Creative accounting in the context of the concept of a reliable and conscientious view: pro et contra. International Accounting. 2017;1(415):16–34. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.1.16
9. Russian Statistical Yearbook. 2015. Moscow: Rosstat; 2015. 728 p. (In Russ.).
10. Rudanovsky A. P. The theory of balance sheet. Evaluation as the purpose of balance sheet. Countable calculus. Moscow: MAKIZ; 1928. 177 p. (In Russ.).
11. Rudanovsky A. P. Accounting theory: Debit and credit as a method of accounting for balance. Moscow: MAKIZ; 1925. 299 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Колчугин Сергей Владимирович — кандидат экономических наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления — «НИНХ», Новосибирск, Россия
s.kolchugin@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Sergey V. Kolchugin — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
s.kolchugin@mail.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53

УДК 336.717(045)

JEL C12, C51, L66, M21

Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки

О.В. Ефимова,Финансовый университет,
Москва, Россия<https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>

АННОТАЦИЯ

В последние десятилетия во всем мире идет активный процесс развития нефинансовой отчетности, формируются ее законодательное регулирование и стандартизация. В России одобрена и утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации Концепция развития публичной нефинансовой отчетности. Реализация поставленных в ней задач требует активного диалога всех заинтересованных сторон. К настоящему времени в России сложилась группа компаний — лидеров в области подготовки отчетов об устойчивом развитии. Однако большинству российских компаний еще предстоит осваивать принципы, методы и технику подготовки такой отчетности. Данная статья адресована прежде всего тем организациям, находящимся в процессе сбора информации и осмысления задач, которые им будет необходимо решить в первоочередном плане.

В процессе подготовки статьи был проведен анализ требований и рекомендаций наиболее известных и широко используемых в мире стандартов устойчивого развития GRI (Global Reporting Initiative), интегрированной отчетности IR (Integrating Reporting), а также американских стандартов в области устойчивого развития (Sustainability Accounting Standards Board Standards, SAS B Standards). В качестве эмпирической базы анализа были использованы зарегистрированные на сайте Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) публичные нефинансовые отчеты российских компаний.

В статье предлагается последовательность процедур и действий по подготовке корпоративного отчета об устойчивом развитии и даны рекомендации по реализации каждого этапа. Рекомендуется рассматривать процесс подготовки такого отчета как инвестиционный проект, к которому может быть применена стандартная техника управления проектами и сетевого планирования. Показано, что инвестиции в разработку отчета об устойчивом развитии должны приносить отдачу и решать различные стратегические задачи, среди которых весьма существенными являются продвижение бренда организации и управление ее репутационными рисками за счет своевременного взаимодействия с заинтересованными сторонами. Наличие качественной информации об устойчивом развитии становится важным фактором, влияющим на бизнес-решения, в частности при выборе поставщика при закупках, и является потенциальным конкурентным преимуществом. Это приводит к тому, что отчетность об устойчивом развитии все в большей мере превращается в стратегический инструмент управления процессом создания стоимости и осуществления корпоративных коммуникаций.

Ключевые слова: публичная нефинансовая отчетность; отчет об устойчивом развитии; заинтересованные стороны; раскрытие информации; ключевые показатели эффективности

Для цитирования: Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):40-53. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53
UDC 336.717(045)
JEL C12, C51, L66, M21

Forming Reports on Sustainable Development: Stages and Procedures

O.V. Efimova,

Financial University,
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>

ABSTRACT

In recent decades, worldwide active development of non-financial reporting is underway, its legislative regulation and standardization are being formed. In Russia, the Concept of the Public Non-Financial Reporting Development was approved by the Government of the Russian Federation. Realization of the tasks set in the Concept requires an active communication between all stakeholders.

By now, in Russia there is a group of the companies-leaders in the field of making reports on sustainable development. However, most Russian companies still need to master the principles, methods and techniques for preparing such reports. This article is primarily addressed to those organizations that are currently in the process of collecting information and understanding the tasks to address in the first place.

The article is based on the result of analyzing the requirements and recommendations of the most widely used standards on sustainable development reporting (GRI – Global Reporting Initiative), integrated reporting (IR – Integrating Reporting), and US standards for sustainable development reporting (Sustainability Accounting Standards Board Standards or SASB Standards). Public non-financial reports registered on the website of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs (RSPP) form the empirical basis for the analysis.

The paper proposes a sequence of procedures and actions to prepare a corporate report on sustainable development and provides recommendations for the implementation of each stage. It is recommended to consider the process of preparing such a report as an investment project, to which a standard technique of project management and network planning can be applied. It is shown that investments in the development of a report on sustainable development should bring returns and solve various strategic tasks, such as promotion of the organization brand and reputational risk management through interaction with interested parties. The availability of quality information on sustainable development for interested users is becoming an important factor affecting business decisions, such as choosing supplier in procurement, and can be considered as a potential competitive advantage. This leads to the fact that sustainable development reporting is increasingly becoming a strategic tool for managing the value creation process and implementing corporate communications.

Keywords: public non-financial reporting; report on Sustainable Development; stakeholders; disclosure; key performance indicators

Citation: Efimova O.V. Forming reports on sustainable development: Stages and procedures. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):40-53. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53

ВВЕДЕНИЕ

Активно развивается процесс законодательного регулирования и стандартизации нефинансовой отчетности, появляются и совершенствуются руководства и методические рекомендации [3]. Директива ЕС по нефинансовой отчетности 2014/95/UE от 22.10.2014, подчеркивающая необходимость и обязательность формирования информации о факторах устойчивого развития и связанных с ними рисках с целью повышения доверия заинтересованных сторон, к настоящему времени внедрена в национальное законодательство многих стран ЕС. Важно подчеркнуть, что к декабрю 2017 г. все государства — члены ЕС включили положения Директивы в свое национальное законодательство, учитывая при этом специфические для конкретного государства требования, позволяющие странам интерпретировать Директиву в соответствии с местными условиями. Специфика национальных требований коснулась, в частности, вопросов понимания того, какой тип и размер компаний должны представлять информацию в соответствии с Директивой, а также сферы их деятельности.

Соответственно этому во всем мире неуклонно увеличивается число компаний, формирующих и представляющих заинтересованным пользователям информацию нефинансового характера, при этом качество раскрытия такой информации растет год от года, что подтверждается многочисленными исследованиями и опросами заинтересованных сторон [4, 5].

Процесс развития нефинансовой отчетности наблюдается и в России [6, 9]. В настоящее время в нашей стране одобрена и утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, которая в качестве основных задач предусматривает повышение информационной прозрачности результатов деятельности компаний на общество и окружающую среду; содействие укреплению репутации российских организаций и повышению доверия к их деловой активности в Российской Федерации и за ее пределами; систематизацию процесса внедрения публичной нефинансовой отчет-

ности в управленческую практику российских организаций; повышение осведомленности широкого круга лиц о международных стандартах в сфере социальной ответственности, устойчивого развития и публичной нефинансовой отчетности¹. Реализация поставленных задач требует активного диалога всех заинтересованных сторон [6].

МЕТОДЫ

Существуют различные подходы, которые могут быть использованы для подготовки информации нефинансового характера, необходимой для представления заинтересованным пользователям [2, 7]. Наиболее полные сведения о том, сколько компаний в России выпускают нефинансовые отчеты и какие подходы ими используются для их составления, содержатся в Национальном регистре корпоративных нефинансовых отчетов и Библиотеке корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП)². Реестр компаний, выпускающих нефинансовые отчеты, включает отчеты в области устойчивого развития, социальные, экологические, интегрированные и отраслевые отчеты. В настоящее время в Библиотеке нефинансовых отчетов зарегистрированы отчеты 166 организаций, выпущенных начиная с 2000 г., в том числе 26 отраслевых, 73 экологических, 310 социальных, 276 отчетов в области устойчивого развития и 140 интегрированных отчетов, всего 825³. Как показывает анализ статистики подготовки нефинансовой отчетности российскими организациями, можно видеть однозначную тенденцию к росту числа компаний, представивших такие отчеты, и, что еще более важно, с учетом результатов исследований состава и содержания отчетов, регулярно проводимых рейтинговыми агентствами и консалтинговыми компаниями, следует отметить повышение качества их подготовки и представления.

¹ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности.

² URL: <http://www.rspp.ru> (дата обращения: 12.02.2018).

³ URL: <http://www.rspp.ru/simplepage/475> (дата обращения: 12.02.2018).

Помимо указанных форматов, следует отметить годовые отчеты компаний, в которых в свободной форме отражаются показатели, характеризующие социальные и экологические аспекты деятельности.

Принимая во внимание наличие большого числа международных и национальных стандартов корпоративной отчетности, формирующих требования по раскрытию различных аспектов устойчивого развития⁴, выделим наиболее известные и широко используемые: стандарты устойчивого развития GRI (Global Reporting Initiative) и концептуальные основы интегрированной отчетности IR (Integrating Reporting). Кроме того, учитывая тенденции развития отчетности компаний-эмитентов с учетом усиления внимания к факторам устойчивого развития, следует указать практику разработки американских стандартов в области устойчивого развития (Sustainability Accounting Standards Board Standards, SASB Standards), регламентирующих требования по раскрытию информации компаниями, акции которых котируются на американской бирже; специальные инициативы, такие как проект по раскрытию информации по выбросам (Carbon Disclosure Project, CDP) и отраслевые руководящие принципы раскрытий, например в энергетике.

Хотя эти руководящие принципы различаются в отношении требований к раскрытию информации, все они предназначены для обеспечения системного подхода к подготовке отчетности в области устойчивого развития. Аналитические возможности данных стандартов рассмотрены в работах [7, 8]. Можно заключить, что при наличии общих подходов рассматриваемые стандарты имеют достаточно много отличий, касающихся как целевой аудитории, так и требований к содержанию раскрываемой информации, учету отраслевых особенностей и других важных аспектов, что необходимо учитывать при выборе руководящих основ для разработки корпоративной отчетности.

К настоящему времени сложилась группа российских компаний — лидеров в области

подготовки отчетов об устойчивом развитии, накопивших достаточный опыт раскрытия информации нефинансового характера в корпоративной отчетности⁵, что подтверждается индексами корпоративной устойчивости, ответственности и открытости, ежегодно формируемыми Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП) начиная с 2014 г. Для комплексной оценки крупнейших российских компаний на основе их публичной отчетности (годовых отчетов и отчетов в области устойчивого развития) составляются два взаимосвязанных индекса — «Ответственность и открытость» и «Вектор устойчивого развития»⁶.

Однако большинству российских компаний еще предстоит осваивать принципы, методы и технику подготовки такой отчетности, что вытекает, в частности, из принятой Правительством Российской Федерации Концепции развития публичной нефинансовой отчетности. Для организаций, находящихся пока в процессе сбора информации и осмысления задач, которые им будет необходимо решить в первоочередном плане, можно рекомендовать последовательность процедур подготовки и реализации инвестиционного проекта по разработке отчетности, комплексно отражающей цели и усилия в области устойчивого развития, представленную на *рис. 1*. Рассмотрим каждый из указанных этапов.

1. Анализ и обоснование приоритетов в области устойчивости и их интеграция в стратегию организации. Цель данного раздела — представить четкую картину деятельности компании и показать, как ее бизнес-стратегия интегрирует факторы устойчивого развития в свои программы и действия. Данный раздел весьма важен, поскольку в нем должны найти отражение общее видение и стратегия организации на кратко-, средне- и долгосрочную перспективу с учетом экономических, экологических и социальных факторов и их последствий; стратегические приоритеты и ключевые темы, а также заявление лица, принимающего решения (например, генерального директора),

⁴ URL: <https://www.blackrock.com/corporate/en/literature/whitepaper/viewpoint-exploring-esg-a-practitioners-perspective-june-2016.pdf>.

⁵ URL: <http://pcpp.pф/simplepage/472>.

⁶ Там же.

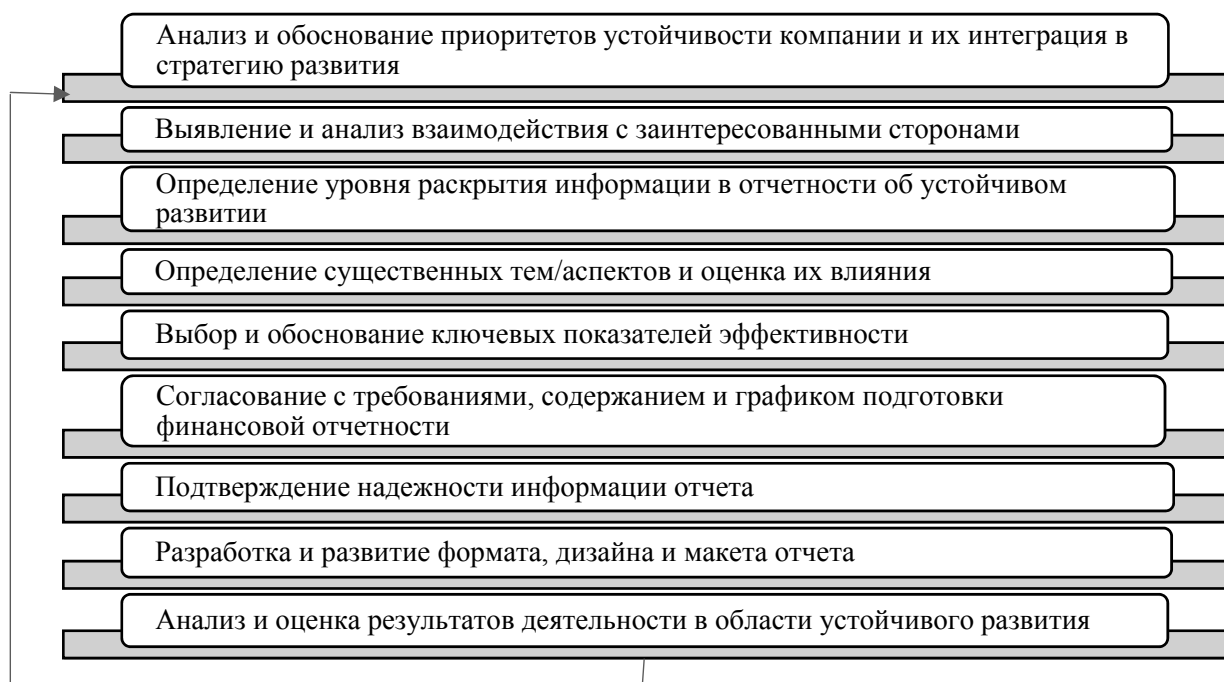


Рис. 1 / Fig. 1. Этапы и процедуры разработки отчета об устойчивом развитии в организации / Stages and procedures for making a report on sustainable development in an organization

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

о значимости проблем в области устойчивого развития для организации ее стратегии по обеспечению устойчивости. Чрезвычайно важно отразить тот факт, что принципы устойчивости интегрированы в корпоративную стратегию организации, а цели, задачи и действия по ее реализации согласованы. В разделе также должна быть представлена организационная карта, определены лица и комитеты, ответственные за реализацию инициатив в области устойчивого развития.

Кроме того, в данном разделе отчитывающейся организации целесообразно представить следующую информацию:

- основные задачи в области устойчивого развития с указанием периода их реализации, описание бизнес-процессов для решения данных задач и соответствующих изменений; выводы о прогрессе в решении этих вопросов и достигнутой результативности;
- ключевые события, достижения и проблемы в течение отчетного периода; влияние тенденций, рисков и возможностей устойчивого развития на финансовые результаты (финансовую эффективность) организации;

- характеристика наиболее важных рисков и возможностей организации, вытекающих из факторов устойчивого развития (экономических, социальных, экологических); описание механизмов управления этими рисками и возможностями, информирование о том, как организация интегрирует данные риски в общую систему управления финансовыми и нефинансовыми рисками.

Раскрытие такой информации позволяет представить заинтересованным пользователям сбалансированную картину, включая сведения о рисках и проблемах наряду с историей успехов организации и будущих возможностях.

2. Выявление и анализ взаимодействия с заинтересованными сторонами. Ключевые факторы долгосрочной устойчивости любой организации формируются с участием широкого круга заинтересованных сторон, или стейкхолдеров. Стейкхолдеры — любая группа или отдельное лицо, которые могут влиять на организацию и ее деятельность либо испытывают на себе ее воздействие. Круг тех, кто воздействует, и тех, на кого анализируемая

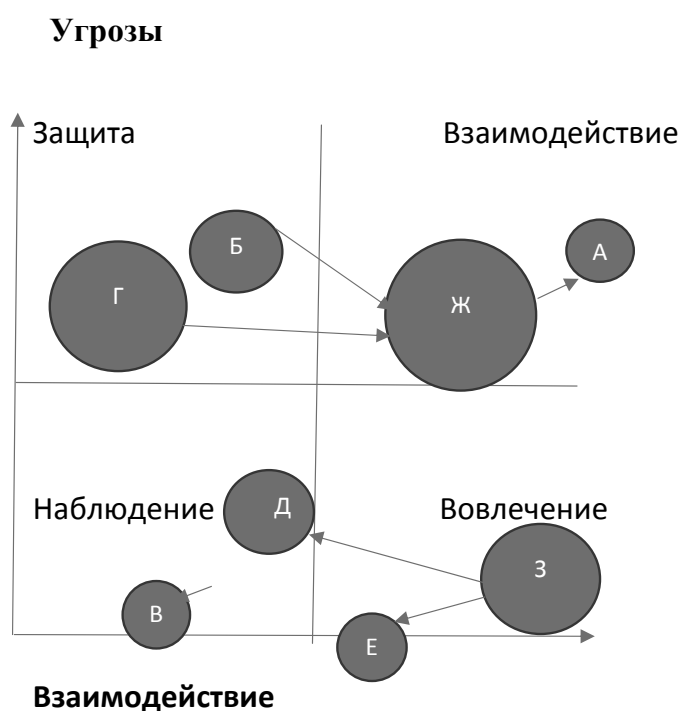


Рис. 2 / Fig. 2. Анализ заинтересованных сторон / Analysis of stakeholders

Источник / Source: составлено на основе [9] / made on the basis of [9].

компания оказывает влияние, зависит от отрасли, географии, непосредственно выбранной стратегии, приоритетов менеджмента. В этой связи можно утверждать, что не существует единого состава заинтересованных сторон для всех организаций, но даже для одной компании он будет изменяться во времени. Кроме того, новая стратегия и изменения в бизнес-среде, возможно, приведут к появлению новых групп стейкхолдеров, а также изменению в расстановке их значимости [2].

Для разработки внутрикорпоративного подхода к выявлению ключевых групп заинтересованных сторон и разработки на этой основе корпоративного отчета могут быть использованы определения и критерии, рекомендованные международным стандартом AA1000SES «Стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами». Данные критерии позволяют выявить наиболее значимые для организации заинтересованные стороны с позиции степени их влияния на деятельность компании, а также с точки зрения непосредственного воздействия компании на них. Этому, в свою очередь, должны предшествовать анализ заинтересо-

ванных сторон, оценка их влияния, выявление требований и ожиданий.

Результатом анализа является карта заинтересованных сторон, которая может стать важным стратегическим инструментом для разработки политики взаимодействия с основными группами стейкхолдеров. Существуют различные подходы к проведению такого анализа и представлению его результатов (табличные, графические, аналитические). На рис. 2 отражен один из возможных подходов к анализу, основанный на графическом представлении значимости отдельных стейкхолдеров (или их групп) и характера взаимодействия на конкретные проекты (если данная техника используется в проектном анализе) или деятельность компании в целом. По результатам анализа разрабатываются стратегии взаимоотношений с заинтересованными сторонами: «Вовлечение», «Взаимодействие», «Наблюдение» и «Защита».

А, Б, В и т.д. — анализируемые заинтересованные стороны с учетом их значимости для организации. Построенная в результате анализа матрица может быть использована при определении целевой аудитории корпора-

тивной отчетности, поскольку она позволяет выделить те группы заинтересованных сторон, которые могут быть признаны приоритетными [10]. На основании этого следует раскрыть информацию о том, что организация делает для взаимодействия с каждой группой и как планирует учитывать их предложения в своей деятельности. Кроме того, хорошей практикой является информирование заинтересованных сторон об уже предпринятых мерах и достигнутых результатах, вытекающих из полученных от них предложений. При этом обращение генерального директора и/или других лиц, принимающих решения, должно четко указывать, что организация открыта для обратной связи с заинтересованными сторонами, хорошо информирована о существующих потребностях и готова к взаимодействию.

3. Определение уровня раскрытия информации в отчетности об устойчивом развитии. После выявления определения ключевых заинтересованных сторон и анализа их информационных потребностей необходимо найти способ осуществления информационного диалога. На данном этапе организация должна определиться с выбором конкретных руководящих принципов подготовки корпоративной отчетности и содержащихся в ней обязательных раскрытий. Большинство руководящих принципов публичной нефинансовой отчетности являются гибкими. Так, стандарты GRI предоставляют возможность двух типов раскрытия: «Основного» (Core option), когда раскрытие информации осуществляется по избранному числу высокоприоритетных тем/аспектов исходя из требований необходимых раскрытий в соответствии со стандартами GRI (основной вариант), или «Всестороннего» (Comprehensive option), т.е. предполагающего раскрытие по всем темам/аспектам. Дополнительные показатели отчетности, которые связаны с отраслевыми особенностями и спецификой деятельности самой организации, должны быть раскрыты и представлены с учетом выделенных приоритетных тем.

Поскольку большинство компаний имеют ограниченный бюджет и возможности для разработки отчетности об устойчивом развитии, может быть целесообразным рассмотреть по-

этапный подход, при котором разработчики активно взаимодействуют с заинтересованными лицами и в течение двух- или трехлетнего периода поэтапно разрабатывают желаемый формат отчета.

4. Определение существенных для организации тем/аспектов и оценка их воздействия на работу компании, ее продукцию, услуги и взаимоотношения с заинтересованными сторонами. Согласно стандартам GRI организация должна представить разъяснение подхода к определению приоритетности выбора тем, которым она руководствовалась при подготовке отчета об устойчивом развитии.

Для того чтобы определить приоритеты и обосновать выбор существенных тем внутри отчитывающейся организации и за ее пределами, для их раскрытия в отчете об устойчивом развитии необходимо предварительно проанализировать области деятельности, которые касаются таких сфер ее воздействия, как окружающая среда, сотрудники, контрагенты, сообщества. При выборе существенных (приоритетных) тем для рассмотрения целесообразно воспользоваться руководством GRI (последними версиями) с учетом отраслевой специфики и профиля организации.

Предварительно выбранные темы должны быть оценены с точки зрения их значимости для стратегии конкретной организации и ее бизнес-процессов, с одной стороны, и требований ключевых заинтересованных сторон, с другой, с целью соотнесения финансовых целей компании (прибыль, отдача на вложенный капитал) с наиболее значимыми для стейкхолдеров нефинансовыми результатами ее деятельности.

Процесс верификации значимости конкретной темы или аспекта для ее включения в карту существенных тем должен учитывать следующие требования:

- соответствовать видению руководства компании и ее стратегии;
- отражать ожидания стейкхолдеров;
- найти отражение в содержании отчета и его оглавлении;
- организации следует быть последовательной в выборе существенных тем; изменение их приоритетности должно поясняться.

На практике обычно составляется предварительный перечень тем; путем анкетирования или опросов заинтересованных сторон проводится их градация на высоко-, средне- и низкоприоритетные, что позволяет составить карту (перечень) наиболее существенных тем, которая затем представляется на рассмотрение высшего менеджмента компании и заинтересованным сторонам; на основе полученных замечаний и предложений в предварительный перечень существенных тем вносятся корректировки и составляется итоговая карта (перечень) существенных аспектов, которая в дальнейшем будет уточняться и актуализироваться с учетом новой информации и меняющейся ситуации.

Отобрав существенные темы (аспекты), организация должна представить пояснения к обоснованию своего выбора, а именно указать, почему данная тема признана существенной, описать политику в области менеджмента и то, как организация управляет этими существенными аспектами и связанными с ними воздействиями. Важно учитывать, что в случае признания какого-либо аспекта деятельности существенным в организации должны быть разработаны подходы в области менеджмента по управлению соответствующим воздействием как внутри компании, так и за ее пределами в зависимости от того, каковы границы этого воздействия.

5. Выбор и обоснование ключевых показателей эффективности. После определения существенных тем организация должна разработать систему ключевых показателей эффективности (KPI), которые соответствуют каждому из обозначенных аспектов [2]. Результаты разработки системы показателей могут быть представлены в виде таблицы, фрагмент которой приведен в *табл. 1⁷*.

При разработке системы ключевых показателей эффективности используются количественные и качественные индикаторы. Количественные показатели устойчивого развития, в свою очередь, могут быть финансовыми и нефинансовыми. К количественным нефинансовым относятся, например, такие показатели, как

количество созданных рабочих мест, численность работников, которые прошли или пройдут переподготовку, повысят квалификацию, получат новую профессию, сокращение числа рабочих мест с тяжелыми, вредными и опасными условиями труда, профессиональных заболеваний и производственного травматизма, объем выбросов, сбросов и отходов. Примерами стоимостных (финансовых) показателей являются капитальные затраты и текущие расходы организации, связанные с природоохранной деятельностью, и соответствующие монетарные выгоды от них, например, в результате роста выручки от продажи сертифицированной экологичной продукции, создания новых брендов, роста энергоэффективности, сокращения выплат за сверхнормативные сбросы, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, штрафов по искам за нарушение природоохранного законодательства и др. Использование количественных показателей позволяет проводить их сравнительный анализ в динамике, а также с аналогичными показателями других компаний (в последнем случае их целесообразно преобразовать в относительные характеристики).

Качественные показатели устойчивого развития используются для оценки степени достижения конкретного результата, например при оценке качества жизни, уровня удовлетворенности персонала, соответствия продукции мировому научно-техническому уровню и т.д., а также для анализа нефинансовых рисков, включая регулятивные, операционные, социальные, экологические, репутационные и др. Качественные показатели устойчивого развития, тем не менее, могут быть также выражены количественно с использованием условных единиц (баллов, коэффициентов, индексов и рейтингов).

Как показывают многочисленные исследования и результаты анкетирования заинтересованных сторон, в частности представителей инвестиционного сообщества, большинство опрошенных респондентов, подчеркивая значимость нефинансовой информации для принятия решений, отмечают недостаточно высокое качество ее раскрытия. Все это делает необходимым, с одной стороны, повышение информативности

⁷ При составлении данной таблицы были использованы стандарты GRI-2016.

Таблица 1 / Table 1

Пример разработки ключевых показателей эффективности (KPI) с учетом существенных аспектов устойчивого развития / An example of developing key performance indicators taking into account the significant aspects of sustainable development

Существенные аспекты (темы) / Significant aspects (issues)	Требования раскрытия согласно GRI / GRI Disclosure requirements	Ключевые показатели эффективности (KPI) / Key Performance indicators
Экономическая эффективность	GRI-201–1 Созданная и распределенная экономическая стоимость	1. Созданная прямая экономическая стоимость: доходы организации. 2. Распределение экономической стоимости: эксплуатационные расходы, заработная плата и иные начисления работникам, платежи поставщикам капитала, платежи в бюджет и иным вовлеченным сторонам. 3. Чистая (нераспределенная) экономическая стоимость: доходы организации за вычетом эксплуатационных расходов, заработной платы и иных начислений работникам, платежей поставщикам капитала, платежей в бюджет и иным вовлеченным сторонам
Цепочка поставок. Закупки	GRI-204–1 Доля закупок у местных поставщиков в общем объеме закупок	Процент закупок у местных поставщиков
Цепочка поставок. Экологическая оценка поставщиков	GRI-308–1 Поставщики, которые были оценены с применением экологических критериев	Процент новых поставщиков, к отбору которых были применены экологические критерии
Управление персоналом	GRI-401–1 Принятые новые сотрудники и текучесть кадров	А) Общее количество и количество новых сотрудников, принятых в течение отчетного периода, в том числе по возрастным группам, гендерным признакам, регионам (в случае если организация имеет региональную структуру). Б) Уровень текучести кадров за отчетный период, в том числе по возрастным группам, гендерным признакам, регионам

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

раскрываемых в корпоративной отчетности сведений о ключевых аспектах устойчивости, а с другой, разработку механизма вовлечения заинтересованных сторон в процесс подготовки, обсуждения и общественного заверения нефинансовых отчетов.

Среди рекомендаций для раскрытия информации о ключевых показателях в области устойчивого развития стоит выделить следующие:

- наличие стандартного формата для представления информации, что облегчило бы пользователям навигацию по отчету при анализе показателей;

- прозрачность и понятность для пользователей используемых обозначений и содержания показателей;

- стабильность применяемых показателей и методики их расчета от периода к периоду в целях обеспечения сопоставимости данных отчитывающейся компании в динамике, а также сравнимости показателей компаний одной отрасли. Соблюдение данного требования существенно повысит полезность информации отчетов для заинтересованных пользователей, которым для анализа необходима динамика, характеризующая прогресс организации в до-

стижении поставленных целей и задач в области устойчивого развития;

- использование средств визуализации — таблиц, диаграмм, графиков, фотографий, которые могут наглядно представить усилия организации и их результаты в достижении поставленных целей.

6. Согласование с требованиями, содержанием и графиком подготовки финансовой отчетности. При разработке корпоративного отчета важно обеспечить общность подходов к раскрытию информации и показать взаимосвязь финансовых данных с показателями устойчивого развития. Оба типа отчетов организации: финансовый и нефинансовый не должны дублировать друг друга, но им следует быть взаимодополняющими.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность и отчеты об устойчивом развитии содержат взаимосвязанную информацию. Чрезвычайно важно, чтобы данная информация не была противоречивой. Например, если организация в отчете об устойчивом развитии отражает информацию об осуществляемых природоохранных мероприятиях, это должно быть согласовано с информацией, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности⁸. В противном случае доверие к такой отчетности будет подорвано.

Есть и более глубокие связи финансовых и нефинансовых отчетов, поскольку инвестиции в долгосрочное развитие должны быть обеспечены соответствующими источниками финансирования. Внешнему пользователю, прежде всего инвестору, анализирующему информацию, должно быть понятно, имеет ли организация реальные финансовые возможности для реализации заявленных в нефинансовой отчетности планов и мероприятий.

Отдельную проблему представляют сроки подготовки и выпуска финансовой и нефинансовой отчетности. Даже если организации выпускают нефинансовые отчеты ежегодно, сроки их представления могут существенно

отличаться от отчетных дат подготовки финансовой отчетности; кроме того, ряд компаний предоставляют нефинансовые отчеты с периодичностью в два года или еще реже. Это не позволяет заинтересованным пользователям, прежде всего инвесторам, своевременно интегрировать финансовую и нефинансовую информацию, что необходимо для принятия решений. Разумеется, идеальной является ситуация, при которой сроки подготовки обоих отчетов совпадают или являются близкими. Однако на практике в формировании обоих отчетов зачастую задействована одна и та же команда сотрудников, что создает проблему их чрезмерной загрузки, которая, в свою очередь, может привести к снижению качества подготовки отчетности. Чтобы сбалансировать время и ресурсы, к процессу подготовки обоих отчетов может быть применена стандартная техника управления проектами и сетевого планирования, включая методы оптимизации ресурсов, реализуемые, в частности, в прикладном пакете Microsoft Project.

Как показывают многочисленные исследования в области оценки полезности нефинансовой корпоративной отчетности для заинтересованных сторон, прежде всего провайдеров финансового капитала [5], все они в составе наиболее значимой информации выделяют сведения о рисках устойчивого развития, которые относятся к числу наиболее значимых стратегических рисков организации. Сведения о ключевых рисках должны раскрывать организации в финансовой отчетности, что предусмотрено Международными стандартами финансовой отчетности, в частности МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», введенным в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н. Согласно письму Министерства финансов Российской Федерации № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» с целью формирования полного представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности в годовой бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты сведения о потенциально существенных рисках хозяй-

⁸ В частности, рекомендации по раскрытию информации об экологической деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся в письме Минфина РФ № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».

ственной деятельности, которым подвержена организация. При этом риски рекомендуется группировать по следующим видам: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные и др.⁹.

Как следует из приведенного перечня, большинство из указанных рисков относится к рискам устойчивого развития. С целью обеспечения сопоставимости информации, а также устранения ее дублирования в обоих видах отчетности организации следует выбрать предпочтительный формат и способ раскрытия сведений о рисках в финансовой и нефинансовой отчетности, причинах их возникновения, разработанном механизме управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления и оценки). Было бы целесообразно показать, что благодаря инициативам в области устойчивого развития организация смогла выявить, оценить и обеспечить управление рисками, сведения о которых были представлены в годовой бухгалтерской отчетности.

7. Подтверждение надежности информации отчета. Важнейшим требованием к отчетности любого типа со стороны заинтересованных сторон является надежность и достоверность информации. С этой целью компании используют такие виды внешней независимой проверки публичной нефинансовой отчетности, как заверение профессионального аудитора (аудиторской организации), а также общественное заверение. В свою очередь, общественное заверение у российских организаций обычно представлено заключением Совета по нефинансовой отчетности РСПП и заключением по результатам общественных диалогов.

В утвержденной Концепции развития публичной нефинансовой отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу вопросам независимой внешней оценки публичной нефинансовой отчетности (ПНО) и ее различным формам посвящен отдельный раздел. В Концепции определены задачи проверки, оценки и заверения ПНО, к которым, в частности, относятся: подтверждение до-

стоверности, актуальности, существенности и полноты раскрываемой информации; оценка соответствия требованиям стандартов и руководств; повышение эффективности процессов сбора и консолидации информации в рамках подготовки нефинансовой отчетности; получение рекомендаций и др.

Проверке, оценке и заверению в рамках реализации поставленных задач могут подвергаться: отчет / часть отчета / отдельные показатели в составе отчета; информационные системы, процедуры и процессы, связанные с подготовкой ПНО; программы, проекты и инициативы, связанные с деятельностью организации в области социальной ответственности с точки зрения их отражения в ПНО.

Документально оформленные заключения и рекомендации, полученные в ходе проведения независимой внешней оценки, могут использоваться организацией как для внутрикорпоративных целей, так и для улучшения процесса коммуникаций с заинтересованными сторонами. Текст заключения без изменений рекомендуется представить в отчете и (или) на сайте организации.

В значительной мере доверие к представленной в нефинансовом отчете информации повышает его общественное признание: участие и победы в проводимых ежегодных конкурсах на лучший корпоративный отчет, а также рейтингах¹⁰.

8. Разработка и развитие формата, дизайна и макета отчета. В целях обеспечения своевременного и качественного корпоративного отчета в компании должен быть решен вопрос об ответственных лицах за подготовку отчета об устойчивом развитии и их подчиненности высшему руководству, а также организации процессов сбора, хранения и анализа информации с учетом растущих требований к IT-технологиям.

Работа над подготовкой и совершенствованием нефинансового отчета должна проводиться на постоянной основе, поскольку постоянно меняющаяся внешняя среда и связанные с этим требования заинтересованных сторон, а также

⁹ «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» № ПЗ-9/2012.

¹⁰ URL: <http://www.rspp.ru/simplepage/890> (дата обращения: 12.02.2018).

Таблица 2 / Table 2

**Анализ результатов достижения поставленных целей в области устойчивого развития
(фрагмент) / Analysis of achieving the sustainable development goals (fragment)**

Проект «Энергоэффективность» / Project Energy efficiency	
Цели/индикаторы	Оптимизация потребления энергоресурсов
Результаты текущего периода	Снижено потребление тепловой энергии на ...% и электроэнергии на ...% по отношению к предыдущему (базовому) периоду
Влияние	Снижение затрат, рост прибыли, повышение эффективности деятельности
Проект «Формирование и сохранение среды социального согласия в регионах присутствия»	
Цели/индикаторы	Развитие социальной инфраструктуры регионов присутствия
Результаты текущего периода	Привлечение частных инвестиций. Рост числа проектов поддержки малого бизнеса на территориях присутствия
Влияние	Поддержание экологической безопасности и социальной приемлемости в регионах присутствия

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

внутренние задачи организации требуют уточнения раскрываемой в отчете информации с точки зрения ее актуальности и полезности для пользователей. Наличие конструктивной обратной связи, организованной на постоянной основе, анализ отзывов и совершенствование отчета с учетом требований его пользователей позволит использовать отчет об устойчивом развитии для создания более прочных отношений с заинтересованными сторонами.

Организации могут использовать различные способы продвижения отчета для более широкой аудитории: прямая отправка партнерам и иным заинтересованным сторонам, размещение на собственном сайте, партнерство с отраслевыми ассоциациями в целях содействия продвижению бренда, размещение на сайтах профессиональных организаций, участие в рейтингах и индексах, встречи и обсуждения отчета с заинтересованными сторонами, размещение пресс-релизов в социальных сетях.

9. Анализ и оценка результатов деятельности в области устойчивого развития. В от-

чете об устойчивом развитии должны найти отражение результаты анализа достигнутого прогресса в области устойчивого развития исходя из намеченных целей и задач с указанием на возникшие проблемы в их решении. Результаты анализа деятельности организации в области устойчивого развития могут быть использованы в целях совершенствования стратегического управления, поскольку они позволяют дать оценку эффективности предпринимаемых мер, идентифицировать ключевые риски и возможности и осуществлять взаимодействие с основными заинтересованными сторонами, в том числе в областях, которые ранее не считались приоритетными.

Наряду с аналитическими таблицами и графиками, отражающими динамику важнейших показателей устойчивости, в отчете должна быть представлена оценка результативности (степени достижения запланированных результатов) в отношении тех задач и мероприятий, которые были предусмотрены стратегией организации и планами на отчетный период

(ряд лет для долгосрочных проектов). Пример раскрытия результатов анализа мероприятий (проектов) в области устойчивого развития организации представлен в *табл. 2*.

Дополняющим вариантом представления результатов деятельности организации может быть таблица, отражающая, с одной стороны, требования заинтересованных сторон (в разрезе выбранных ключевых стейкхолдеров), а с другой — результаты выполнения их требований за отчетный период или периоды.

Важно обратить внимание на то, что результаты анализа не должны исчерпываться констатацией динамики определенных показателей в области УР что, разумеется, само по себе также важно. Необходимо отразить влияние достигнутых результатов на финансовую эффективность деятельности организации, включая показатели прибыли, рентабельности и, возможно, стоимости акций, что отражает требования акционеров, а также удовлетворение требований иных вовлеченных сторон.

ВЫВОДЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

В заключение отметим, что, хотя информация отчета об устойчивом развитии ориентирована прежде всего на внешних пользователей, процесс его подготовки может рассматриваться в качестве важного инструмента решения стратегических задач самой организации: совершенствования системы риск-менеджмента; развития практики корпоративного управления, в том числе экологической и социальной деятельностью; организации

конструктивного диалога и взаимодействия с заинтересованными сторонами.

Возможность проинформировать заинтересованные стороны о том, что целенаправленная программа устойчивого развития позволяет ей решать стратегические и тактические задачи и добиваться результатов, например повышения конкурентоспособности продукции, эффективности затрат и др., может стать инструментом управления репутационными рисками организации.

Формирование публичной нефинансовой отчетности, учитывающей лучший опыт и требования международных стандартов, является относительно новым вызовом для многих российских организаций, что создает неизбежные проблемы на практике. Для их решения необходимы накопление, обобщение и обмен опытом в формате, доступном широкому кругу заинтересованных сторон: в виде специализированных обзоров и публикаций в профессиональных журналах; организации встреч, открытых диалогов, вебинаров и иных мероприятий по обмену опытом и его обсуждению.

К числу наиболее актуальных вопросов, требующих своей разработки, следует отнести проблемы согласования раскрытий финансовой и нефинансовой отчетности; стандартизации требований к формированию данных нефинансовой отчетности для обеспечения их сопоставимости и сравнимости; разработку кейсов и практических примеров для формирования «лучшей практики» подготовки нефинансовой отчетности с учетом требований заинтересованных сторон.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Robert W. Kates, Thomas M. Parris, Anthony A. Leiserowitz. What Is Sustainable Development? Goals, Indicators, Values, and Practice. Issue of Environment: Science and Policy for Sustainable Development. 2005;47(3):8–21.
2. Бариленко В. И., Ефимова О. В., Никифорова Е. В. и др. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития экономических субъектов. Монография. Ефимова О. В., ред. М.: RUScience; 2015. 160 с.
3. Measuring Sustainability Disclosure: Ranking the World's Stock Exchanges. Corporate Knights Capital, Aviva; 2016.
4. KPIs for ESG: a Guideline for the Integration of ESG into Financial Analyses and Corporate Valuation. The European Federation of Financial Analysts Societies, EFFAS and Society of Investment Professionals in Germany. DVFA; 2014.
5. Addressing financial reporting complexity: Investor Perspectives. Separate Private Company Accounting and Beyond. CFA Institute; 2015.

6. Алтухов К. В., Коротецкий И. В., Барсола И. С. Интегрированная отчетность: преодоление разрыва между содержанием корпоративной отчетности и ожиданиями инвесторов. *Аудиторские ведомости*. 2014;(12):24–31.
7. Мельник М. В., Когденко В. Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(10):2–15.
8. Savage G. T., Nix T. W., Whitehead C., Blair I. D. Strategies for assessing and managing organizational stakeholders. *Academy of Management Executive*, Texas Tech University; 1991;(5):2.
9. Ефимова О. В. Нефинансовая отчетность в России: возможности и перспективы развития. *Аудиторские ведомости*; 2017;(9):30–39.
10. Ефимова О. В. Корпоративная отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами. *Аудиторские ведомости*. 2015;(9):43–54.

REFERENCES

1. Robert W. Kates, Thomas M. Parris, and Anthony A. Leiserowitz. What Is Sustainable Development? Goals, Indicators, Values, and Practice. *Issue of Environment: Science and Policy for Sustainable Development*. 2005;47(3):8–21.
2. Barilenko V. I., Efimova O. V., Nikiforova E. V. Analytical validation and monitoring the industrial capital modernization programs in the real sector of the Russian economy. Moscow: RUScience; 2016. 160 p. (In Russ.).
3. Measuring Sustainability Disclosure: Ranking the World's Stock Exchanges. Corporate Knights Capital, Aviva; 2016.
4. KPIs for ESG: a Guideline for the Integration of ESG into Financial Analyses and Corporate Valuation. The European Federation of Financial Analysts Societies, EFFAS and Society of Investment Professionals in Germany. DVFA; 2014.
5. Addressing financial reporting complexity: Investor Perspectives. Separate Private Company Accounting and Beyond. CFA Institute; 2015.
6. Altuhov K. V., Korotetskiy I. V., Barsola I. S. Integrated reporting: bridging the gap between corporate reporting content and investor expectations. *Audit Jornal*. 2014;(12):24–31. (In Russ.).
7. Melnik M. B., Kogdenko V. G. Integrated Reporting: issues of forming and analysis. *International accounting*. 2014;(10):2–15. (In Russ.).
8. Savage G. T., Nix T. W., Whitehead C., Blair I. D. Strategies for assessing and managing organizational stakeholders. *Academy of Management Executive*, Texas Tech University; 1991;5:2.
9. Efimova O. V. Non-financial reporting in Russia: opportunities and prospects for development. *Audit reports*. 2017;(9):30–39. (In Russ.).
10. Efimova O. V. Corporate reporting as a way of stakeholder interaction. *Audit reports*. 2015;(9):43–54. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Ольга Владимировна Ефимова — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
oefimova@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Olga V. Efimova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
oefimova@fa.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-54-61

УДК 657.37(045)

JEL M40, M41

Зарубежный опыт составления интегрированной отчетности

Н.В. Малиновская,

Российский университет дружбы народов;

Финансовый университет,

Москва, Россия

<http://orcid.org/0000-0001-8153-2233>

АННОТАЦИЯ

Концепция развития нефинансовой отчетности, утвержденная в мае прошлого года распоряжением Правительства Российской Федерации, определяет в качестве одного из возможных видов нефинансовой отчетности интегрированный отчет. Однако в России не накоплен опыт составления данного вида публичной отчетности, учитывая, что сама концепция интегрированной отчетности формализовалась в виде Международных основ интегрированной отчетности сравнительно недавно — в декабре 2013 г. В этой связи изучение зарубежного опыта раскрытия информации по структурным элементам интегрированной отчетности весьма актуально и является предметом исследования статьи.

Цель исследования — выявить лучшие практики раскрытия информации в интегрированных отчетах по основным проблемным аспектам и предложить их для использования в управленческой практике российскими экономическими субъектами. Анализ зарубежного опыта раскрытия информации проведен по данным интегрированных отчетов компаний ЮАР за 2012–2014 гг., которые попали в 2013–2015 гг. в топ-10 листинговых компаний ежегодного рейтинга компании Ernst & Young Global Limited «Совершенство в интегрированной отчетности». В исследовании использован теоретико-эмпирический метод, бенчмаркинг. С целью повышения осведомленности составителей отчетности и заинтересованных сторон о лучших практиках, которые наработаны в мире в сфере интегрированной отчетности, представлены возможные подходы к раскрытию информации о взаимодействии с заинтересованными сторонами, достижении стратегических целей, концепции создания ценности и бизнес-модели. Эти подходы могут быть использованы российскими экономическими субъектами при внедрении ими данной инновационной модели отчетности.

Представленные в статье лучшие практики раскрытия информации по отдельным структурным элементам интегрированной отчетности могут способствовать ускорению внедрения интегрированной отчетности в управленческую практику российских экономических субъектов, улучшению качества раскрытия информации.

Ключевые слова: интегрированная отчетность; взаимодействие с заинтересованными сторонами; бизнес-модель; стратегическая панель результативности; кодекс корпоративного управления (Кинг IV); Международные основы интегрированной отчетности; опыт южноафриканских компаний; виды капитала; годовые отчеты

Для цитирования: Малиновская Н.В. Зарубежный опыт составления интегрированной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):54-61. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-54-61

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-54-61
UDC 657.37(045)
JEL M40, M41

Foreign Experience in the Preparation of Integrated Reporting

N.V. Malinovskaya,

Peoples' Friendship University of Russia,
Financial University,
Moscow, Russia
<http://orcid.org/0000-0001-8153-2233>

ABSTRACT

The concept of non-financial reporting development, approved in May last year by the decree of the Government of the Russian Federation, defines an integrated report as one of the possible types of non-financial reporting. However, Russia does not have experience in compiling this type of public reporting, considering that the very concept of integrated reporting was formalized in the form of International Integrated Reporting Basics relatively recently – in December 2013. In this regard, the study of foreign experience in disclosing information regarding the structural elements of integrated reporting is relevant and is the subject of the article research.

The goal of the research is to identify the best practices of information disclosure in integrated reports concerning the main problematic aspects and to propose them for use in management practice by Russian economic entities. The analysis of foreign experience of information disclosure was conducted according to the data of integrated reports of South African companies for 2012–2014, which got in the top 10 listed companies of the annual rating of Ernst & Young Global Limited “Improvement in the integrated reporting” in 2013–2015. The research uses a theoretical-empirical method, benchmarking. In order to raise the awareness of the reporters and stakeholders about the best practices that have been developed around the world in the area of integrated reporting, the possible approaches to disclosing information on interaction with stakeholders, on the achievement of strategic goals, on the concept of value creation and the business model are presented. These approaches can be used by Russian economic entities when they introduce this innovative reporting model.

The best practices of disclosing information on certain structural elements of the integrated reporting presented in the article can help accelerate the implementation of integrated reporting in the management practice of Russian economic entities, as well as improve the quality of information disclosure.

Keywords: integrated reporting; interaction with stakeholders; business model; strategic performance panel; Code of Corporate Governance (King IV); International framework for integrated reporting; experience of South African companies; types of capital; annual reports

Citation: Malinovskaya N.V. Foreign experience in the preparation of integrated reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2018;5(3):54-61. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-54-61

ВВЕДЕНИЕ

Южноафриканские компании выбраны в качестве объекта исследования не случайно. Следует отметить, что впервые интегрированная отчетность стала составляться именно в Южно-Африканской Республике. Йоханнесбургская фондовая биржа в феврале 2010 г. ввела обязательное требование, согласно которому листинговые компании, акции которых включены в котировальный список биржи, обязаны представлять интегрированную отчетность за финансовый год начиная с 1 марта 2010 г. или после указанной даты. При составлении и представлении интегрированной отчетности южноафриканские компании были обязаны соблюдать требования, сформулированные в Кодексе корпоративного управления («Кинг-III»). Этот документ разработан Комитетом по корпоративному управлению¹. В нем разработчики попытались в сбалансированной форме адаптировать западные модели управления к африканским национальным особенностям ведения бизнеса, в основе которых лежат основополагающие принципы национальной этики, такие как корпоративная ответственность; лидерство; устойчивое развитие.

Принцип корпоративной ответственности базируется на положении, что каждая компания оказывает воздействие (позитивное и негативное) на экономику общества. В этой связи она обязана посредством годовых интегрированных отчетов информировать общество о своих намерениях увеличить позитивные факторы и снизить или устранить негативные факторы своей деятельности в предстоящем году.

Принцип лидерства основывается на тезисе, что стремление занять лидирующие позиции в бизнесе может стать источником эффективного управления, позволит сохранить и развить такие этические ценности, как ответственность, честность, открытость.

¹ Комитет по корпоративному управлению был создан в 1993 г. Институтом директоров Южной Африки (Institute of Directors in Southern Africa, IoDSA) для исследования роли советов директоров южноафриканских фирм. Его возглавил Мервин Кинг, именем которого и был назван комитет. Комитет Кинга разработал Кодекс корпоративного управления, первая версия («Кинг I») стала применяться с 01.01.1994 г., третья версия «Кинг III» — с 01.03.2010 г. — при переходе на интегрированную отчетность.

Принцип устойчивого развития определяется как фундамент преобразования принципов организационного управления, при этом «устойчивое развитие рассматривается как основной моральный и экономический императив XXI века, для соединения потенциала природы, общества и бизнеса»².

Кодекс «Кинг III» рассматривает компании как активную часть более масштабной системы (бизнес-среды), деятельность которых должна согласовываться с целевыми установками государственной программы социально-экономического развития коренного африканского населения — устойчивым развитием, эффективностью, экономической безопасностью.

Для разработки директивных указаний по подготовке интегрированной отчетности для представления на Йоханнесбургской фондовой бирже, отвечающей принципам, определенным в кодексе «Кинг III», в июне 2010 г. был учрежден Комитет по интегрированной отчетности ЮАР, главой которого был избран профессор Мервин Кинг.

С 2017 г. южноафриканские компании обязаны применять четвертую версию «Кинг IV», основное отличие которой от предыдущей состоит в замене принципа «применяй или объясняй» на принцип «применяй и объясняй». Это означает, что если раньше руководящие органы компании должны были представлять интегрированную отчетность или объяснять, почему они не могут раскрыть ту или иную информацию, то теперь органы, наделенные управленческими функциями, обязаны не только раскрывать свой подход к внедрению интегрированной отчетности, но и объяснять, как это помогает руководству достичь результатов.

Для ускорения процесса внедрения интегрированной отчетности в управленческую практику российских экономических субъектов, вызванного необходимостью реализации национальной Концепции развития нефинансовой отчетности, в статье представлены результаты анализа зарубежного опыта раскрытия информации на примере южноафриканских компаний.

² Организационная структура и особенности корпоративного управления Банка развития Южной Африки. История создания ВЭБ. Банк развития. URL: www.veb.ru/common/upload/files/veb/analytics/stru/201312.pdf (дата обращения: 21.01.2018).

Результаты анализа российского опыта раскрытия информации по некоторым проблемным вопросам интегрированной отчетности представлены в работах автора [1–4], а также Э.С. Борониной [5], Р.П. Булыги [6], С.Н. Гришкиной и В.П. Сидневой [7], Е.Н. Домбровской [8]. Предложения по раскрытию информации в интегрированной отчетности о бизнес-модели, видах капитала имеются в работах М.А. Вахрушиной [9], О.В. Ефимовой [10], В.Г. Когденко и М.В. Мельник [11], Е.И. Костюковой и А.Н. Бобрышева [12], Н.А. Лохановой [13], В.Ф. Максимовой и Р.В. Кузиной [14], Н.В. Малиновской [15], О.О. Осадча [16], Л.И. Хоружей и Н.Ю. Трясциной [17] и др.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Перечень обследованных компаний представлен в *таблице*. В составе его компании, чьи интегрированные отчеты за 2012–2014 гг. вошли в 2013–2015 гг. в топ-10 рейтинга «Совершенство в интегрированной отчетности», ежегодно составляемого ведущей глобальной аудиторской компанией Ernst & Young Global Limited³.

Следует отметить, что если в 2012 г. объем интегрированных отчетов южноафриканских компаний в среднем составлял 172 цента, в 2013 г. он снизился до 159 центов, а начиная с 2014 г. по настоящее время его средний объем колеблется в пределах 150 центов. Поскольку анализировались интегрированные отчеты лидеров в этой области, неудивительно, что информация в отчетах четко и логично структурирована, представлена в краткой форме, с акцентом на существенные вопросы, и в то же время раскрывая практически все аспекты, значимые для заинтересованных сторон.

³ Ernst&Young Global Limited исследуются интегрированные отчеты компаний из Южной Африки, входящие в топ-100 листинговых компаний Йоханнесбургской фондовой биржи и топ-10 государственных компаний. Цель исследования — поощрение передового опыта в качественной интегрированной отчетности для инвесторов и других заинтересованных сторон. Победителю присуждается премия «Совершенство в интегрированной отчетности». На компании топ-100 приходилось более 90% совокупной рыночной капитализации фондовой биржи Йоханнесбурга в 2012 г. и более 94% — в 2014 г. В настоящее время на них приходится более 95% совокупной рыночной капитализации Йоханнесбургской фондовой биржи.

Финансовая информация в основном представлена в агрегированном виде. Заинтересованным пользователям предлагается получить более подробную информацию о финансовых показателях в годовой финансовой отчетности, а о нефинансовых показателях — в корпоративной социальной отчетности. С этой целью в интегрированных отчетах даны перекрестные ссылки.

Поскольку Международные основы интегрированной отчетности требуют от составителей указания на их использование при подготовке интегрированного отчета, а также признания ответственности за обеспечение целостности представленного отчета лицами, наделенными управленческими функциями, многие южноафриканские компании в своих отчетах за 2014 г. указали на их соответствие Международным основам интегрированной отчетности. Однако при этом некоторые компании не назвали свои отчеты интегрированными, продолжая называть их просто годовыми. Это связано, на наш взгляд, прежде всего с тем, что данные компании листингуются на Лондонской фондовой бирже, где концепция интегрированной отчетности, в отличие от ЮАР, не так широко применяется. В качестве примера можно привести Anglo American plc — ведущую мировую диверсифицированную горнодобывающую компанию, владеющую 85% акций компании DeBeers (ведущей мировой алмазной компании), чей отчет назван годовым⁴, но в 2015 г. вошел в топ-10 рейтинга, так как основополагающие принципы интегрированной отчетности в нем в действительности реализованы.

Одним из оригинальных способов представления информации, позволяющим взаимоувязать основные структурные элементы интегрированной отчетности, является так называемая панель результативности, которую применили в своих отчетах компании Gold Fields и Liberty Holdings, работающие в совершенно разных отраслях.

Компания Gold Fields⁵ — мировой лидер в золотодобывающей промышленности, рас-

⁴ Anglo American plc Annual Report 2014. URL: <http://www.angloamerican.com/~media/Files/A/Anglo-American-PLC-V2/report-builder-2014/annual-report/aa-ar14-interactive-final.pdf> (дата обращения: 14.02.2018).

⁵ Integrated Annual Review 2012 Gold Fields. С. 54–55. URL: https://www.goldfields.co.za/reports/annual_report_2012/pdf/integrated.pdf (дата обращения: 14.02.2018).

Таблица / Table

Южноафриканские компании, вошедшие в топ-10 рейтинга, составленного компанией Ernst & Young / South African companies that included in the top 10 of the rating compiled by Ernst & Young

Место / Location	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	GoldFieldsLtd	RoyalBafokengPlatinumLtd	LibertyHoldingsLtd
2	TruworhtsInternationalLtd	StandardBankGroupLtd	AngloAmericanplc
3	StandardBankGroupLtd	SasolLtd	BarclaysAfricaGroupLtd
4	RoyalBafokengPlatinumLtd	TruworhtsInternationalLtd	SasolLtd
5	SasolLtd	GoldFieldsLtd	MTN GroupLtd
6	VodacomGroupLtd	AspenPharmacareHoldingsLtd	Redefine Properties Ltd
7	IllovoSugarLtd	KumbalronOreLtd	StandardBankGroupLtd
8	NedbankGroupLtd	LibertyHoldingsLtd	TruworhtsInternationalLtd
9	ExxaroResourcesLtd	ClicksGroupLtd	GoldFieldsLtd
10	LibertyHoldingsLtd	ExxaroResourcesLtd	KumbalronOreLtd

Источник / Source: составлено автором / composed by the author.

крывая информацию о взаимодействии с заинтересованными сторонами, представила «стратегическую панель результативности», соединив стратегические задачи, риски и возможности для ключевых заинтересованных сторон, ключевые показатели результативности, перспективы на будущее, а также отразив их взаимосвязь с вознаграждением топ-менеджмента в разрезе каждой из стратегических задач.

Компания Liberty Holdings — лидер в области финансовых услуг (страхование жизни и здоровья, управление инвестициями, оказывает услуги в 16 странах африканского континента) представила «панель результативности», отразив на ней в разрезе заинтересованных сторон фактические и целевые уровни показателей за отчетный год. На панели в виде сигнала световогофора отмечено, достигнуты целевые значения или нет, а также указаны целевые значения показателей на следующий год⁶. Кроме того, компания представила результаты самооценки степени достижения своих стратегических

целей за прошедший год. Интересен подход Liberty Holdings и в описании концепции создания ценности. Отметив, что партнерские отношения со стейкхолдерами позволяют устойчиво генерировать ценность, Liberty Holdings в разрезе каждой из заинтересованных сторон раскрывает информацию о том, как создается ценность для заинтересованной стороны и для компании. Таким образом, весь интегрированный отчет Liberty Holdings выстроен вокруг ее ключевых заинтересованных сторон, которыми являются инвесторы, клиенты, персонал, регуляторы и сообщество, их законных потребностей и интересов. Вероятно, это обусловлено тем, что согласно рекомендациям «Кинг III» интегрированный отчет нацелен на все заинтересованные стороны, в то время как согласно Международным основам интегрированной отчетности он предназначен в первую очередь поставщикам финансового капитала.

В интегрированном отчете Truworhts International Ltd⁷ — одной из ведущих розничных сетей модной одежды и аксессуаров в Южной

⁶ Liberty Holdings Limited Integrated report 2013. С. 38. URL: http://apps.liberty.co.za/AnnualResults2013/pdf/16Apr/Liberty_IAR_New_16Apr.pdf (дата обращения: 14.02.2018).

⁷ Integrated report 2014 Truworhts International. URL: <https://www.truworhts.co.za/assets/investor/2014> (дата обращения: 17.02.2018).

Африке — особое внимание сосредоточено на раскрытии информации в разрезе стратегических задач компании, важнейшими из которых являются управление рисками моды, максимизация эффективности цепочки поставок, управление рисками кредитования, позиционирование в качестве наилучшего работодателя. При этом по каждой стратегической задаче раскрывается информация о целях и планах на отчетный год, их выполнении, целевых показателях и их фактических значениях, а также основных рисках и стратегии их снижения на предстоящий год.

Оригинальный подход к раскрытию информации о бизнес-модели в интегрированном отчете предложен международной интегрированной энергетической и химической компанией Sasol. Сначала в разделе «Наша система показателей создания ценности»⁸ раскрывается информация о шести видах капитала. При этом по каждому из видов капитала представлена следующая информация: значимость и содержание определенного вида капитала; ключевые показатели для характеристики его как входного ресурса, необходимого для осуществления процесса создания ценности; показатели, характеризующие результаты воздействия на определенный вид капитала; виды деятельности, осуществляемые для оказания воздействия на определенный вид капитала. Затем представлена цепочка создания ценности, соединяющая разведку и добычу природного газа и угля с процессами их переработки и производимыми компанией продуктами, включая отходы. Цепочка создания ценности взаимосвязана с факторами, лежащими в основе ее устойчивости, в управление которыми Sasol инвестирует значительные средства. Такими факторами для компании являются управление экологическим воздействием деятельности компании, здоровьем, безопасностью и многогранностью персонала, сохранение технологического преимущества.

Royal Bafokeng Platinum — горнодобывающая компания металлов платиновой группы — при раскрытии информации о бизнес-модели при-

менила подход, предложенный Международными основами интегрированной отчетности, представив информацию о ключевых входных ресурсах, основных видах коммерческой деятельности, а также основных продуктах и результатах⁹. Результаты деятельности компании представлены за пятилетний период. Очень подробно раскрыта и удачно представлена информация о действующей в компании системе управления рисками, включающей три линии обороны, ее взаимосвязи с корпоративной культурой и стратегией развития компании. Особое внимание уделено определению риска аппетита компании и мерам по его сдерживанию. Отчет хорошо сбалансирован, равное внимание уделяется успехам и неудачам.

ВЫВОДЫ

По результатам проведенного исследования сделан вывод: интегрированные отчеты постоянно совершенствуются. Возрастает связность представления информации за счет применения перекрестных ссылок, устранения дублирования информации. Улучшается описание бизнес-моделей, при этом компании все чаще используют подход к представлению бизнес-модели, рекомендуемый Международным советом по интегрированной отчетности. Во многих отчетах прослеживается четкая связь между стратегией, существенными вопросами, ключевыми показателями результативности и рисками. Инвесторы получают более целостное представление о способности компании создавать ценности на протяжении времени. Интегрированные отчеты переводят компании на гораздо более высокий уровень информационной прозрачности и подотчетности.

Передовой опыт раскрытия информации в интегрированных отчетах южноафриканских компаний может быть использован российскими компаниями при переходе на формирование данного вида отчетности, что позволит ускорить процесс внедрения интегрированной отчетности в России.

⁸ SASOL. Annual integrated report 30 June 2014. URL: <http://www.sasol.co.za/sites/sasol/files/Sasol%20AIR%202014%20complete.pdf> (дата обращения: 19.02.2018).

⁹ Royal Bafokeng Platinum Integrated report 2014. URL: <http://www.bafokengplatinum.co.za/pdf/annual-reports/ar-2014-new.pdf> (дата обращения: 18.02.2018).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: практика составления. Монография. М.: РУДН; 2016. 206 с.
2. Малиновская Н.В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2016;15:17–30.
3. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: взаимодействие с заинтересованными сторонами. Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Мат. Междунар. науч.-практ. конф. (Иркутск, 17 апреля 2015 г.). Иркутск: Изд-во БГУЭП; 2015:25–30.
4. Вахрушина М.А., ред. Бухгалтерский учет в современных бизнес-структурах. Монография. М.: Финансовый университет; 2017. 228 с.
5. Боронина Э.С. Опыт подготовки интегрированного отчета организацией российской системы высшего образования. Международный бухгалтерский учет. 2018;21(1):65–85. DOI:10.24891/ia.21.1.65
6. Булыга Р.П. Концепция формирования публичной отчетности вузов. Вестник Финансового университета. 2015;6:156–170.
7. Домбровская Е.Н. Состояние и перспективы развития нефинансовой отчетности в России (по материалам крупнейших государственных компаний). Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2015;5:138–146.
8. Вахрушина М.А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений. Учет. Анализ. Аудит. 2016;1:78–89.
9. Гришкина С.Н., Сиднева В.П. Современное состояние и направления совершенствования отчетности в области устойчивого развития аграрного бизнеса. Управленческий учет. 2016;1:79–86.
10. Ефимова О.В. Матричный подход к формированию и раскрытию информации о ресурсах в интегрированной отчетности организации. Аудиторские ведомости. 2017;3:23–34.
11. Костюкова Е.И., Бобрышев А.Н. Концепция информационного обеспечения формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта в системе управленческого учета. История, состояние и перспективы развития агроэкономической науки и образования. Мат. междунар. научно-практ. конф. (Воронеж, 3–4 июня 2016 г.). Воронеж: Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I; 2016:99–105.
12. Когденко В.Г., Мельник М.В. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста. Региональная экономика: теория и практика. 2018;16(1):38–57.
13. Лоханова Н.А. Состав показателей интегрированной корпоративной отчетности — возможный подход к структуризации. Современные проблемы науки и образования. 2012;6:456.
14. Максимова В.Ф., Кузіна Р.В. Деякі питання формування складу фінансових і нефінансових показників в інтегрованої звітності. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. 2015;2(1):243–249.
15. Малиновская Н.В. Бизнес-модель медицинского бюджетного учреждения как основа интегрированной отчетности. Бухучет в здравоохранении. 2016;4:8–14.
16. Осадча О.О. Обліково-аналітичне забезпечення соціального капіталу в сучасних економічних умовах. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. 2016;1:31–38.
17. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации об устойчивом развитии в интегрированной отчетности предприятий АПК. Бухучет в сельском хозяйстве. 2017;4:58–69.

REFERENCES

1. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: practice of preparation: monograph. Moscow: PFUR Publ.; 2016. 206 p. (In Russ.).
2. Malinovskaya N.V. Analysis of corporate reporting of Russian companies for compliance with the integrated reporting principles. International Accounting. 2016;15:17–30. (In Russ.).

3. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: stakeholder relationships. In: Current state and prospects of development of accounting, economic analysis and audit. Proc. Int. Sci. Pr. Conf. (Irkutsk, April 17, 2015). Irkutsk: BSUEL Publ.; 2015:25–30. (In Russ.).
4. Vakhrushina M.A., ed. The accounting in the modern business structures. Monograph. Moscow: Financial University Publ.; 2016. 228 p. (In Russ.).
5. Boronina E.S. Experience in Integrated Report Preparation by the Organization of the Russian Higher Education System. *International Accounting*. 2018;21(2):65–85. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.21.1.65
6. Bulyga R.P. A concept of the Russian Higher Educational Institutions public reporting. 2015;6:156–170. (In Russ.).
7. Dombrovskaya E.N. The status and development prospects of non-financial reporting in Russia (information of the largest state companies). *Vestnik Adygei state University. Series 5: Economics*. 2015;5:138–146. (In Russ.).
8. Vakhrushina M.A. Management accounting as a modern accounting paradigm of the budgetary institutions. *Accounting. Analysis. Audit*. 2016;1:78–89. (In Russ.).
9. Grishkina S.N., Sidneva V.P. Current status and directions of improvement of reporting in the field of sustainable development of agricultural business. *Managerial accounting*. 2016;1:79–86. (In Russ.).
10. Efimova O.V. Matrix approach to formation and information disclosure of resources in integrated reporting. *Audit Journal*. 2017;3:23–34. (In Russ.).
11. Kostyukova E.I., Bobryshev A.N. The concept of information support of the formation and implementation of the business model of an economic entity in the management accounting system. History, condition and prospects of development of agro-economic science and education. Proc. Int. Sci. Pr. Conf. (Voronezh, 03–04 June 2016). Voronezh: Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great Publ.; 2016:99–105. (In Russ.).
12. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Modern trends in business analysis: studying the company's ecosystem, reviewing the business model's information content, evaluating growth opportunities. *Regional economy: theory and practice*. 2018;16(1):38–57. (In Russ.).
13. Lokhanova N.A. The composition of indicators of integrated corporate reporting as a possible approach to structuring. *Modern Problems of Science and Education*. 2012;6:456. (In Russ.).
14. Maximova V., Kuzina R. Certain issues concerning formation of financial and non-financial indicators in integrated reporting. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University. Economics*. 2015;2(1):243–249. (In Ukr.).
15. Malinovskaya N.V. The business model of medical budgetary institution as the basis of integrated reporting. *Accounting in healthcare*. 2016;4:8–14. (In Russ.).
16. Osadcha A.A. Accounting and analytical support of social capital in modern economic conditions. *Bulletin of Zhytomyr state technological University. Series: economic science*. 2016;1:31–38. (In Ukr.).
17. Khoruzhii L.I., Tryastsina N. Yu. The generation of information about sustainable development in integrated reporting of agro-industrial enterprises. *The journal of accounting in agriculture*. 2017;4:58–69. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Наталья Владимировна Малиновская — доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и статистики, Российский университет дружбы народов; доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
nvmali@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Natal'ya V. Malinovskaya — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Department of Accounting, Auditing and statistics, Peoples' Friendship University of Russia; Associate Professor of Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
nvmali@mail.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-62-71
УДК 657.019(045)
JEL M41

Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов

Т.Ю. Дружиловская,

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>

Э.С. Дружиловская,

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

АННОТАЦИЯ

Целью статьи является исследование проблем сближения учета инвестиционной недвижимости в системах российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Актуальность вопроса обусловлена возрастанием роли таких объектов в деятельности российских организаций. Методология исследования включает в себя критический анализ современного регулирования вопросов учета инвестиционной недвижимости в системах РСБУ и МСФО. В статье использовались такие методы, как анализ и синтез, сравнение, метод аналогий, метод группировки, системный подход, логический подход. В результате исследований выявлены расхождение в понятийном аппарате, связанном с учетом инвестиционной недвижимости, в различных отечественных бухгалтерских нормативных документах, несоответствие трактовки понятия «инвестиционная недвижимость» в российских и международных стандартах финансовой отчетности, отличия в методологии первоначальной и последующей оценки инвестиционной недвижимости в РСБУ и МСФО. При этом в статье исследованы регламентации всех подсистем отечественных и международных стандартов финансовой отчетности. К подсистемам российских стандартов бухгалтерского учета отнесены нормативные документы организаций государственного и негосударственного секторов. К последним, в свою очередь, отнесены нормативные документы по бухгалтерскому учету финансовых и нефинансовых организаций. При анализе нормативных документов по бухгалтерскому учету финансовых организаций отдельно рассмотрены документы для кредитных и некредитных организаций. В качестве подсистем МСФО рассмотрены международные стандарты финансовой отчетности общественного (МСФО ОС) и необщественного секторов. Авторами дан критический анализ обоснованности регламентаций российских и международных стандартов финансовой отчетности в отношении учета инвестиционной недвижимости. Обоснованы перспективы дальнейшего сближения регламентаций по учету инвестиционной недвижимости в системах МСФО и РСБУ.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость; российские и международные стандарты; первоначальная оценка; последующая оценка; негосударственный сектор; государственный сектор; нефинансовые организации; некредитные финансовые организации; кредитные организации

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):62-71. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-62-71

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-62-71
UDC 657.01(045)
JEL M41

Problems of Harmonizing Investment Property Accounting According to Russian and International Standards

T.U. Druzhilovskaya,

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,
Nizhny Novgorod, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>

E.S. Druzhilovskaya,

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,
Nizhny Novgorod, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

ABSTRACT

The purpose of this article is to study the problems of convergence of investment property accounting in Russian and international financial reporting standards. The relevance of the question is due to the increasing role of such objects in the activities of Russian organizations. The research methodology includes the critical analysis of regulating modern investment property accounting in Russian and international financial reporting standards. This article uses such methods as analysis and synthesis, comparison, method of analogies, method of groupings, systems approach and logical approach. The study reveals discrepancies in the conceptual apparatus connected to investment property accounting; in various Russian regulatory documents; in interpretation of the notion of investment property in Russian GAAP and IFRS along with the differences in the investment property valuation methodology in Russian and international financial reporting standards.

This article investigated the regulation of all Russian and International financial reporting standards subsystems. Russian accounting standards subsystems are the regulatory documents of organizations belonging to public and private sectors. The latter includes the normative documents of financial and non-financial organizations. When analyzing the regulatory documents on accounting in financial organizations the documents of credit and non-credit institutions were considered separately. As international standards subsystems were considered International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and International Financial Reporting Standards for private sector. The authors give the critical analysis of the validity of the investment property accounting regulations in Russian and international financial reporting standards. The authors substantiate the prospects of the further convergence of the investment property accounting rules in Russian and international financial reporting standards.

Keywords: investment property; Russian and International standards; initial valuation; subsequent valuation; non-public sector; public sector; non-financial institutions; non-credit financial institutions; credit institutions

Citation: Druzhilovskaya T.U., Druzhilovskaya E.S. Problems of harmonizing investment property accounting according to Russian and international standards. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):62-71. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-62-71

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность гармонизации учета инвестиционной недвижимости связана с возрастанием ее использования в практике российских организаций и недостаточной разработанностью нормативного регулирования данных вопросов. Научные публикации на данную тему [1–14] демонстрируют дискуссионность многих подходов к учету инвестиционной недвижимости. Цель настоящей статьи состоит в исследовании наиболее значимых проблем в этой области. Задача исследования — анализ степени сближения учета инвестиционной недвижимости в системах российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

МЕТОДЫ

Исследования охватывали проблемные аспекты учета инвестиционной недвижимости в организациях различных сфер деятельности и секторов экономики. Методами исследования являлись такие, как метод аналогий, метод группировки, анализ, синтез, сравнение, системный и логический подходы. Источниками информации являлись российские и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Представим результаты проведенных исследований. Следует признать, что понятие инвестиционной недвижимости пришло в российский учет из МСФО. Согласно МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 к инвестиционной недвижимости относятся земля и здания (или их части), удерживаемые с целью получения арендных платежей или выгоды от прироста их стоимости (но не для использования в производстве или поставке товаров либо услуг или в административных целях, или продажи в ходе обычной деятельности). В этом принципиальное отличие инвестиционной недвижимости от недвижимости, относящейся к основным средствам.

В системе российских бухгалтерских стандартов применение понятия «инвестиционная недвижимость» принципиально отличается

в зависимости от того, какую сферу деятельности отечественных организаций данные стандарты регламентируют. Так, для нефинансовых организаций негосударственного сектора в стандартах бухгалтерского учета не вводится понятие «инвестиционная недвижимость». Для финансовых негосударственных организаций вводятся достаточно близкие к инвестиционной недвижимости понятия. Так, для кредитных финансовых организаций (положение ЦБ РФ № 448-П) применяется понятие «недвижимость, временно не используемая в основной деятельности», а для некредитных финансовых организаций (положение ЦБ РФ № 492-П) — «инвестиционное имущество». Для организаций государственного сектора (ФС БУ «Основные средства») вводится понятие, полностью совпадающее с используемым в системе МСФО, — «инвестиционная недвижимость». Приведенное разночтение в терминологии, используемой в системе РСБУ для организаций различных сфер деятельности, является, на наш взгляд, результатом недостаточной урегулированности понятийного аппарата, применяемого в различных подсистемах РСБУ. Для сравнения отметим, что в системе МСФО и для необщественного [МСФО (IAS) 40], и для общественного сектора (МСФО ОС 16) применяется одно и то же понятие — «инвестиционная недвижимость».

Рассмотрим содержание групп объектов, относящихся к перечисленным выше группировкам в системе РСБУ.

Если говорить о нефинансовых организациях негосударственного сектора, то наиболее близкими инвестиционной недвижимости объектами являются доходные вложения в материальные ценности. Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению к доходным вложениям в материальные ценности относятся вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода. В ПБУ 6/01 указывается, что основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату

во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Из приведенных регламентаций можно сделать следующие выводы. Регламентация ПБУ 6/01, по сути, трактует доходные вложения в материальные ценности как часть основных средств. Это принципиально отличает данную регламентацию от международной: согласно МСФО основные средства и инвестиционная недвижимость качественно разные объекты: одни используются в производстве, поставке товаров, услуг, в административных целях, при продаже в ходе обычной деятельности, а другие для таких видов деятельности не используются. Существенно отличается от состава инвестиционной недвижимости в МСФО и состав доходных вложений в РСБУ. Согласно МСФО (IAS) 40 к инвестиционной недвижимости относятся только земля, здание и часть здания. В соответствии с российским Планом счетов к доходным вложениям относятся еще и оборудование, и другие материальные ценности, предоставляемые организацией другим лицам за плату во временное пользование. Таким образом, российский перечень объектов, сдаваемых в аренду и отражаемых в отчетности отдельно от остальных основных средств, шире, чем перечень объектов, сдаваемых в аренду и относящихся к инвестиционной недвижимости в МСФО. Однако следует учесть, что к инвестиционной недвижимости в международных стандартах относятся не только объекты, сдаваемые в аренду, но еще и удерживаемые с целью получения выгоды от прироста их стоимости. Такой цели использования доходных вложений в материальные ценности российские стандарты не предусматривают.

Рассмотрим состав «недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности» кредитных финансовых организаций. Согласно положению ЦБ РФ № 448-П в ее состав входят земельные участки, здания либо части здания, предназначенные для получения арендных платежей, а также для получения доходов от прироста их стоимости, но не для использования в качестве средств труда при оказании

услуг, в административных целях, в целях обеспечения безопасности, защиты окружающей среды. Нельзя не признать, что, несмотря на отличие в названии указанной группы объектов от названия «инвестиционная недвижимость», содержание ее идентично составу инвестиционной недвижимости в системе МСФО.

Идентичен составу инвестиционной недвижимости и состав инвестиционного имущества, регламентированного в системе РСБУ для некредитных финансовых организаций. Согласно положению ЦБ РФ № 492-П в состав инвестиционного имущества входят земельные участки, здания, части здания, предназначенные для получения арендных платежей и доходов от прироста их стоимости этого имущества, но не для использования в качестве средств труда при оказании услуг, в административных или управленческих целях, в целях обеспечения безопасности, защиты окружающей среды. Обратим также внимание на то, что состав «инвестиционного имущества» для некредитных финансовых организаций полностью идентичен составу «недвижимости, временно не используемой в основной деятельности» для кредитных финансовых организаций. В связи с этим возникает вопрос о причине различия их названий.

Для российских организаций государственного сектора предусмотрено использование понятия, полностью совпадающего с применяемым в МСФО понятием «инвестиционная недвижимость». При этом согласно ФС БУ «Основные средства» в состав данных объектов организаций госсектора входят объекты как недвижимости, так и движимого имущества, находящиеся во владении организации с целью получения арендной платы и увеличения стоимости недвижимого имущества, но не предназначенные для выполнения возложенных на организацию государственных и муниципальных полномочий и осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд и продажи. Таким образом, несмотря на совпадение названия объектов инвестиционной недвижимости в МСФО и ФСБУ «Основные средства», состав их отличается в связи с отношением к инвестиционной недвижимости в российском стандарте

еще и движимого имущества. Обратим также внимание на нелогичность именования группы объектов, в состав которых входит движимое имущество, термином «недвижимое имущество».

Представим оценку произведенного сравнения квалификации объектов, относящихся и не относящихся к инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов.

Группировка объектов учета преследует цель отдельного отражения в отчетности групп объектов, имеющих качественно различное экономическое содержание, а также цель объединения тех объектов, к учету которых будут предъявлены различные требования. Так и в отношении объектов инвестиционной недвижимости ставится цель отделить их от идентичных по физическим свойствам объектов основных средств. Качественной особенностью основных средств является предназначение их для использования в собственной деятельности организации: производственной, торговой, связанной с выполнением работ или оказанием услуг. В отличие от этого, качественной особенностью инвестиционной недвижимости является то, что она принадлежит организации, но не используется для собственных нужд. Если данная недвижимость сдается в аренду, то ее использование для собственных нужд осуществляется уже не арендодателем, а арендатором. И для арендодателя вся ценность данного имущества заключается в возможности обеспечивать доходы от арендных платежей. Выгода от инвестиционного имущества может быть и не только в связи с его сдачей в аренду, но и в том случае, если это имущество не используется вообще, но стоимость его возрастает с течением времени. Это означает потенциальную возможность извлечь выгоду из продажи этого имущества в будущем по цене, значительно превышающей цену покупки.

Если следовать приведенной логике разделения объектов основных средств и инвестиционной недвижимости, то возникает вопрос: почему в системе МСФО к инвестиционной недвижимости относится только недвижимое имущество? Чем по специфике своего исполь-

зования отличается сданное в аренду недвижимое имущество от сданного в аренду движимого имущества? И разве выгоду от увеличения стоимости можно получить только в отношении земли и зданий (или их частей)? Например, организация может вложить денежные средства в произведения искусства современных еще недостаточно известных авторов с ожиданием в перспективе возрастания интереса к их творчеству. А вложения средств в драгоценные металлы? Все это не относится к недвижимости, но обладает всеми свойствами, характерными для качественных особенностей инвестиционной недвижимости. Конечно, российский учет должен приближаться к системе МСФО, но и сама международная система не может не подлежать критическому анализу. В этом отношении включение в систему российских бухгалтерских стандартов в группу объектов, которые должны обособленно отражаться в отчетности отдельно от основных средств (как бы эта группа ни называлась), еще и объектов движимого имущества, нам представляется более логичным, чем трактовка данной группировки в системе МСФО.

Рассмотрим вопросы оценки объектов инвестиционной недвижимости в МСФО и их аналогов в системе российских стандартов.

Разграничение в системе международных стандартов группы объектов инвестиционной недвижимости и объектов недвижимости, относящихся к основным средствам, обуславливает различный подход к их оценке. Согласно МСФО (IAS) 16 и МСФО ОС 17 в первоначальную стоимость объекта основных средств включаются цена его покупки, все затраты, относящиеся к доставке и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации, а также расчетная оценка затрат на демонтаж объекта и восстановление занимаемого им участка в случае наличия соответствующих обязательств у организации. В соответствии с МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости включает цену ее покупки и любые затраты, непосредственно относящиеся к приобретению. Сравнение представленных формулировок показывает отличие в отношении включения в первоначальную

стоимость инвестиционной и неинвестиционной недвижимости вышеназванных затрат на демонтаж и восстановление участка. Согласно МСФО (IAS) 16 и МСФО ОС 17 такие затраты будут включены в первоначальную стоимость основных средств, а МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 не содержат аналогичного требования в отношении инвестиционной недвижимости. И вновь, на наш взгляд, имеется нелогичность в системе международных стандартов. Почему в первоначальную стоимость недвижимости, которая используется для собственных нужд организации, следует включать затраты на демонтаж и восстановление территории, а в том случае, если такая недвижимость будет сдана в аренду, в ее первоначальную стоимость такие затраты не будут включены?

Если говорить о регламентации первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости в системе российских бухгалтерских стандартов, то следует признать ее недостаточно разработанной. Такие правила отсутствуют для недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, негосударственных кредитных организаций. Не представлены отдельные требования к первоначальной оценке доходных вложений в материальные ценности для нефинансовых негосударственных организаций. Для остальных российских организаций регламентации формирования первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости близки к правилам МСФО (IAS) 40 (для некредитных финансовых организаций негосударственного сектора) и к требованиям МСФО ОС 16 (для организаций государственного сектора).

Проанализируем подходы к последующей оценке инвестиционной недвижимости.

В системе международных стандартов правила последующей оценки инвестиционной недвижимости принципиально отличаются от правил последующей оценки основных средств. Согласно МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 организация может выбрать в качестве последующей оценки инвестиционной недвижимости модель учета по справедливой стоимости либо модель учета по первоначальной стоимости. При этом в случае выбора модели учета по первоначальной стоимости организация должна

оценивать все свои объекты инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями соответственно МСФО (IAS) 16 и МСФО ОС 17 для этой модели. В случае же выбора организацией модели последующей оценки инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости такая оценка осуществляется согласно МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 напрямую по указанной стоимости без вычета накопленной амортизации и убытков от обесценения. Обратим внимание, что для объектов основных средств в случае выбора модели их последующей оценки по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16 и МСФО ОС 17 такая стоимость определяется как справедливая стоимость на дату переоценки за вычетом последующих накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Сравнивая две последние регламентации (модели переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16 и в МСФО (IAS) 40, а также в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 16), можно сделать вывод, что МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 указывают на непосредственное использование справедливой стоимости для последующей оценки инвестиционной недвижимости, а МСФО (IAS) 16 и МСФО ОС 17 требуют вычитать из справедливой стоимости основных средств амортизацию и убытки от обесценения. И вновь, на наш взгляд, указанное различие не продиктовано разницей в экономической сущности объектов недвижимости, относящихся к инвестиционной недвижимости и основным средствам. При этом, полагаем, что отражение согласно МСФО (IAS) 40 и МСФО ОС 16 переоцененных объектов по справедливой стоимости дает более объективную их оценку, чем использование модели МСФО (IAS) 16 и МСФО ОС 17, при которой из этой уже и так наиболее объективной оценки вычитаются амортизация и убытки от обесценения.

Обратимся к системе российских нормативных документов по бухгалтерскому учету. Следует отметить, что в указанной системе для нефинансовых негосударственных организаций и организаций государственного сектора в настоящее время не представлены отдельные регламентации по последующей оценке объектов инвестиционной недвижимости.

Таблица / Table

**Требования к учету инвестиционной недвижимости в РСБУ и в МСФО /
Requirements for accounting of investment property in RAS and IFRS**

Признак сравнения / Feature for comparison	Сходство / Similarity	Различие / Difference
1. Применение термина «инвестиционная недвижимость»	Применение в МСФО и в РСБУ (для отдельных групп организаций) термина «инвестиционная недвижимость»	Термин «инвестиционная недвижимость» в МСФО применяется по отношению к любой организации, а в РСБУ – для отдельных групп организаций
2. Состав объектов, относящихся к инвестиционной недвижимости	Включение в инвестиционную недвижимость земли, зданий, частей зданий, предназначенных для сдачи в аренду	В системе РСБУ в состав инвестиционной недвижимости может входить и движимое имущество (для отдельных групп организаций). Отсутствие в составе инвестиционной недвижимости для отдельных групп российских организаций, объектов, предназначенных для извлечения выгоды из прироста их стоимости
3. Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости	Включение в первоначальную стоимость затрат на приобретение объекта	Отсутствие для отдельных групп российских организаций требования применения справедливой стоимости к оценке инвестиционной недвижимости
4. Последующая оценка инвестиционной недвижимости	Применение двух моделей последующей оценки. Аналогия подхода к последующей оценке по первоначальной стоимости в МСФО и в РСБУ для отдельных групп организаций	Отличие в применении последующей модели оценки инвестиционной недвижимости по переоцененной стоимости для отдельных групп российских организаций. Отсутствие для некоторых групп отечественных организаций регламентаций по применению справедливой стоимости для последующей оценки инвестиционной недвижимости

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Для перечисленных организаций требования к такой оценке включены в соответствующие нормативные документы, устанавливающие правила учета основных средств: ПБУ 6/01 (для нефинансовых негосударственных организаций) и ФСБУ «Основные средства» (для организаций государственного сектора).

Согласно ПБУ 6/01 последующая оценка до-ходных вложений в материальные ценности может определяться путем пересчета их первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости и суммы амортизации, начисленной за время использования объекта. Такая

модель близка к применяемой в МСФО (IAS) 16 модели учета по переоцененной стоимости. Разница будет при этом в том, что в системе российских стандартов для организаций, не относящихся к организациям госсектора, пока еще не введено требование учета обесценения активов. Таким образом, для нефинансовых негосударственных российских организаций модель последующей оценки инвестиционной недвижимости по переоцененной стоимости не будет соответствовать регламентациям по последующей оценке инвестиционной недвижимости в МСФО (IAS) 40.

Для российских организаций государственного сектора в связи с принятием федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций госсектора «Основные средства» введено требование учета обесценения основных средств при формировании их последующей оценки. Поскольку инвестиционная недвижимость таких организаций трактуется данным федеральным стандартом как часть основных средств, последующая оценка объектов инвестиционной недвижимости будет определяться так же, как и для основных средств. Иными словами, последующей оценкой инвестиционной недвижимости будет ее балансовая стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При этом под балансовой стоимостью в стандарте понимается первоначальная стоимость актива с учетом ее изменений. К последним относится в том числе переоценка. Следует также отметить, что согласно вышеназванному стандарту объект, предназначенный для отчуждения не в пользу организаций государственного сектора, отражается в бухгалтерском учете по справедливой стоимости. Таким образом, несмотря на сближение с регламентациями международных стандартов в отношении введения учета обесценения объектов инвестиционной недвижимости, федеральный стандарт сохраняет подход к последующей оценке инвестиционной недвижимости, не предназначенной для отчуждения не в пользу организаций госсектора, близких к регламентациям МСФО ОС 17 [а следовательно, и МСФО (IAS) 16], а не МСФО ОС 16 [а следовательно, и МСФО (IAS) 40].

Для остальных отечественных организаций требования к формированию последующей оценки объектов инвестиционной недвижимости близки к регламентациям МСФО (IAS) 40.

В системе российских бухгалтерских стандартов проблема гармонизации оценки инвестиционной недвижимости с регламентациями МСФО сопряжена и с введением в систему РСБУ оценки по справедливой стоимости. До сих пор такая оценка не применяется для нефинансовых организаций, не относящихся к государственному сектору. Уже отсутствие применения справедливой стоимости не позволит приблизить последующую оценку объ-

ектов инвестиционной недвижимости таких организаций к регламентациям МСФО (IAS) 40, требующим непосредственного использования справедливой стоимости для такой оценки.

Для российских финансовых организаций и организаций госсектора оценка по справедливой стоимости введена. Вместе с тем в системе РСБУ пока отсутствует аналог международного стандарта МСФО (IFRS) 13, в связи с чем остается открытым вопрос о методике определения величины справедливой стоимости объектов в конкретных ситуациях. Так, в положениях ЦБ РФ № 492-П для некредитных финансовых организаций и № 448-П для кредитных финансовых организаций в отношении методики оценки справедливой стоимости дается лишь ссылка на МСФО (IFRS) 13. В федеральном стандарте бухгалтерского учета государственного сектора не приводятся не только правила определения справедливой стоимости, но не дается и ссылка на какой-либо другой стандарт, содержащий регламентации по расчету данной стоимости.

В *таблице* приведено сравнение методики учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов на современном этапе.

ВЫВОДЫ

Проведенные исследования показывают, что последние нормативные документы, принятые в системе РСБУ, имеют явную тенденцию на усиление сближения с регламентациями МСФО. Вместе с тем данные нововведения не устраняют полностью отличия в учете инвестиционной недвижимости российских организаций от регламентаций МСФО. Полагаем, что дальнейшее развитие отечественной системы бухгалтерского учета позволит решить данную проблему. Выскажем мнение и о том, что сами международные стандарты в отношении учета инвестиционной недвижимости не являются в полной мере гармоничными и сбалансированными на сегодняшний день. Это говорит о необходимости принятия взвешенных решений относительно степени сближения регламентаций по учету инвестиционной недвижимости в системах РСБУ и МСФО.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гетьман В. Г., Гришкина С. Н., Рожнова О. В., Сафонова И. В., Сиднева В. П. Методология и зарубежная практика учета инвестиционной собственности. М.: Русайнс; 2014. 124 с.
2. Вахрушина М. А., Бородин О. А. Проблемы первоначальной оценки инвестиционной недвижимости: сравнительный анализ принципов МСФО и РПБУ. Международный бухгалтерский учет. 2012;23:2–12.
3. Дружиловская Э. С. Инвестиционные активы как новый учетный объект и правила его оценки в российском и международном учете. Международный бухгалтерский учет. 2014;39(333):15–29.
4. Кабанец Н. С., Одинцова Т. М. Инвестиционная недвижимость: сущность, особенности учета и оценки в российской практике и по МСФО. Экономика и управление: теория и практика. 2016;2(1):63–71.
5. Крятова Л. А., Эзопова-Сорокина О. С. Особенности учета основных средств и инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями МСФО. Российский экономический интернет-журнал. 2017;2:21.
6. Куликова Л. И. Признание и оценка инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Международный бухгалтерский учет. 2012;9:2–7.
7. Мельник М. В., Муравицкая Н. К., Герасимова Е. Б. Бухгалтерский учет и анализ. М.: КноРус; 2015. 356 с.
8. Мизиковский Е. А., Дружиловская Т. Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов. Нижний Новгород: Изд-во ННГУ; 2013. 336 с.
9. Пономарева С. В., Мерзлякова Н. А. Инструменты расчета, оценки и моделирования инвестиционного имущества промышленного предприятия в соответствии с международными стандартами. Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2017;6(49):98–102.
10. Рожнова О. В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств. Международный бухгалтерский учет. 2013;23:2–8.
11. Хусенова С. Х. Инвестиционная недвижимость: требования российских правил и МСФО к представлению информации в финансовой отчетности. Студент. Аспирант. Исследователь. 2016;11(17):78–87.
12. Яковлева Л. Я. Финансовая отчетность по операциям с инвестиционной недвижимостью. Инновационное развитие экономики. 2016;5(35):202–206.
13. Bandyopadhyay S. P., Chen C., Wolfe M. The predictive ability of investment property fair value adjustment under IFRS and the role of accounting conservatism. Advances in Accounting. 2017;38:1–14.
14. Kulikova L. I., Samitova A. R., Aletkin P. A. Investment Property Measurement at Fair Value in the Financial Statements. Mediterranean Journal of Social Sciences. 2015;6(1):401–405.

REFERENCES

1. Get'man V.G., Grishkina S. N., Rozhnova O. V., Safonova I. V., Sidneva V. P. Methodology and foreign practice of investment property accounting. Moscow: Rusyns; 2014. 124 p. (In Russ.).
2. Vahrushina M. A., Borodin O. A. Initial assessment of investment property: a comparative analysis of the IFRS principles and the Russian accounting principles. International Accounting. 2012;23:2–12. (In Russ.).
3. Druzhilovsky E. S. Investment assets as a new accounting object and its assessment in Russian and international accounting. International Accounting. 2014;39(333):15–29. (In Russ.).
4. Kabanets N. S., Odintsova T. M. Investment properties: nature, peculiarities of accounting and evaluation in the Russian practice and according to the IFRS. Economics and Management: Theory and Practice. 2016;2(1):63–71. (In Russ.).
5. Kretova L. A., Aesop-Sorokina O. S. Peculiarities of accounting of fixed assets and investment property in accordance with the requirements of IFRS. Russian Economic Internet magazine. 2017;2:21. (In Russ.).

6. Kulikova L. I. Recognition and measurement of investment property in accordance with IFRS (IAS) 40. International Accounting. 2012;9:2–7. (In Russ.).
7. Mel'nik M.V., Muravitskaya N. K., Gerasimova E. B. Accounting and analysis. Moscow: KnoRus Company; 2015. 356 p. (In Russ.).
8. Mizikovskiy E. A., Druzhilovskaya T. U. Methodology of formation of financial statements in compliance with Russian and international standards. Nizhny Novgorod: Publishing House UNN; 2013. 336 p. (In Russ.).
9. Ponomareva S. V., Merzlyakova N. A. Tools for calculation, evaluation and simulation of investment of the assets of industrial enterprises in accordance with international standards. Competitiveness in the Global World: Economics, Science, Technology. 2017;6(49):98–102. (In Russ.).
10. Rozhnova O. V. Topical issues of fair value measurement of assets and liabilities. International Accounting. 2013;23:2–8. (In Russ.).
11. Hasenova S. H. Investment property: the requirements of the Russian regulations and the IFRS to presenting information in financial reporting. Student. Post-graduate Student. Researcher. 2016;11(17):78–87. (In Russ.).
12. Yakovleva L. Y. Financial reporting of transactions with investment property. Innovative Development of the Economy. 2016;5(35):202–206. (In Russ.).
13. Bandyopadhyay S. P., Chen C., Wolfe M. The predictive ability of investment property fair value adjustments under the IFRS and the role of accounting conservatism. Advances in Accounting. 2017;38:1–14.
14. Kulikova L. I., Samitova A. R., Aletkin P. A. Investment Property Measurement at Fair Value in the Financial Statements. Mediterranean Journal of Social Sciences. 2015; 6(1):401–405.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Дружиловская Татьяна Юрьевна — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Дружиловская Эмилия Сергеевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
druzhilovskaya@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tatyana U. Druzhilovskaya — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Emilia S. Druzhilovskaya — Can. Sci. (Econ.), Assistant Professor in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
druzhilovskaya@yandex.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81
УДК 657(045)
JEL M41

Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития

М.А. Вахрушина,

Финансовый университет,
Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>

АННОТАЦИЯ

Предметом данной статьи являются процессы стандартизации управленческого учета. Ее цель состоит в обосновании необходимости стандартизации управленческого учета как начального этапа становления его институциональной среды и выработке путей решения указанной проблемы.

Для достижения поставленной цели в представленной статье проанализированы российские и зарубежные научные публикации, посвященные проблемам стандартизации учетной системы, критически оценена действующая практика в области стандартизации управленческого учета. В процессе исследования использовались методы логического и экспертного анализа.

Определены негативные последствия отсутствия институционального регулирования управленческого учета в России, как для дальнейшего развития его теории, так и практического продвижения. Особо отмечено отрицательное воздействие сложившейся ситуации на образовательный процесс. Выявлена назревшая потребность в стандартизации российского управленческого учета как первого этапа становления института его институционального регулирования. Особое внимание уделено возможным направлениям стандартизации управленческого учета в сфере государственного сектора, а также разработке профессионального стандарта «Специалист по управленческому учету».

Сделан вывод о необходимости проведения стандартизации управленческого учета на двух уровнях — макроэкономическом, предусматривающем разработку стандартов, учитывающих специфику различных секторов экономики, и на уровне микроэкономики, что означает разработку внутрифирменных стандартов и регламентов непосредственно хозяйствующими субъектами с учетом стандартов первого уровня.

Ключевые слова: институциональное регулирование учета; управленческий учет; стандартизация; сектор государственного управления; профессиональный стандарт; специалист по управленческому учету

Для цитирования: Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):72-81. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81
UDC 657(045)
JELM 41

Standardization of Russian Management Accounting as a Condition for its Further Development

М.А. Vakhrushina,
Financial University,
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>

ABSTRACT

The subject of this article is the multitude of processes of management accounting standardization. Its goal is to justify the need for standardization of management accounting as an initial stage in the development of its institutional environment and working out ways to solve this problem.

To achieve this goal, the present article analyzes Russian and foreign scientific publications which are devoted to the problems of standardization of the accounting system, and critically assesses the current practice in the field of standardization of management accounting. In the process of research, the methods of logical and expert analysis were used.

The article outlines the negative consequences of the lack of institutional regulation of management accounting in Russia – both for the further development of its theory and for practical advancement. The negative impact of the current situation on the educational process was especially noted.

The urgent need for standardization of Russian management accounting as the first stage of the institution of its institutional regulation has been revealed. Particular attention is paid to possible directions of standardization of management accounting in the public sector, as well as the development of a professional standard «Managerial Accounting Specialist».

The conclusion is made on the need to standardize management accounting at two levels – macroeconomic, which involves developing standards that take into account the specifics of different sectors of the economy, and at the level of microeconomics, which means the development of internal standards and regulations directly by business entities, taking into account the first-level standards.

Keywords: institutional regulation of accounting; Management Accounting; standardization; sector of public administration; professional standard; managerial accounting specialist

Citation: Vakhrushina M.A. Standardization of russian management accounting as a condition for its further development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72-81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81

ВВЕДЕНИЕ

Впервые об управленческом учете российские специалисты узнали в 1988 г. в связи с началом реализации проекта ТАСИС «Реформа бухгалтерского учета II». С этого момента в научной среде велись дискуссии о целесообразности выделения управленческого учета как самостоятельной учетной подсистемы. Единое мнение о необходимости такого выделения сформировалось к 2005 г., что означало его признание научным сообществом России. Таким образом, в 2015 г. исполнилось 20 лет с начала становления управленческого учета в России при полном отсутствии его институционального регулирования.

Столь юный возраст российского управленческого учета связан с тем, что к рыночным преобразованиям наша страна подошла лишь в конце прошлого столетия. Очевидно, по этой причине в России до сих пор отсутствует какая-либо профессиональная организация, занимающаяся проблемами управленческого учета, в том числе его стандартизацией.

МЕТОДОЛОГИЯ

В экономически развитых странах, напротив, управленческий учет имеет долгую историю. В этих странах созданы и на протяжении многих десятилетий успешно функционируют специально созданные профессиональные организации, деятельность которых направлена на развитие управленческого учета. Так, в США это Институт управленческих бухгалтеров (ICMA — The Institute of Certified Management Accountants), в Великобритании — общество бухгалтеров — специалистов по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA), в Австралии — Центр подготовки специалистов по управленческому учету (MACOE).

Исторически сложилось так, что особую активность в области развития управленческого учета и его стандартизации в последние годы демонстрируют профессиональные организации США и Великобритании. Институт управленческого учета США (IMA) почти 35 лет разрабатывает и публикует положения (рекомендации) по управленческому учету (Statement on management accounting, SMA). В настоящее время разработаны более 60 таких рекомендаций, от базовых, определяющих цели управленческого учета и словаря управленческого учета до основ отчетной информации для ме-

неджеров. Данные положения не являются обязательными для применения, но они обобщают лучшие из имеющейся практики. Использование стандартизированных и проверенных бизнесом подходов к постановке системы управленческого учета многократно повышает эффективность принятия решений.

Британский институт стандартов (British Standards Institute) при поддержке CIMA опубликовал стандарт управленческого учета PAS 1919. Базируясь на Международных принципах управленческого учета, он вступил в силу 31 марта 2016 г. Стандарт рассматривает стратегическое планирование деятельности организаций в качестве ключевого направления управленческого учета. Ключевыми принципами управленческого учета при этом названы:

- коммуникации (которые обеспечивают наилучшую точку зрения на решение вопросов и принятие решений);
- информация (пересмотр и анализ прошлых, настоящих и будущих управленческих решений);
- влияние на создаваемую стоимость (что означает понимание стратегии организации и ее бизнес-модели);
- ответственное руководство (которое создает доверие и балансирует краткосрочные коммерческие интересы с долгосрочными интересами стейкхолдеров).

Реализация указанных принципов гарантирует стейкхолдерам устойчивое развитие бизнеса. Стандарт является универсальным, поскольку применять его могут организации любых размеров и любых видов деятельности.

Зарубежные профессиональные организации развивают методологию управленческого учета, определяют требования к уровню квалификации специалистов, работающих в этой области, сертифицируют их, формируя тем самым институциональную учетную среду.

Настаивая на необходимости регулирования учетных процессов, зарубежные ученые ведут активный научный поиск оптимальных подходов к его организации. Так, на позитивное влияние институциональной среды на отдельные факторы конкурентоспособности национальной экономики указывают в своих работах Р. Болл, А. Робин, С. Ву [1, 2]. Возрастание роли учетной стандартизации на управленческие процессы в условиях глобаль-

ных кризисных явлений подчеркивается в работе Г. Кзебфалви [3]. Самостоятельным направлением исследований зарубежных ученых стало влияние международной стандартизации управленческого учета на развитие бизнеса [4].

В российской научной среде также активно обсуждаются проблемы институционального регулирования российской учетной системы. К примеру, проблемы государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, а также корпоративной отчетности поднимаются в работах С.Н. Поленовой [5], М.В. Львовой и Н.В. Воскресенской [6], Р.Г. Каспиной [7]. В области регулирования управленческого учета исследования ведут К.Ю. Котова, А.В. Лукиных [8], Н.В. Кулиш, В.В. Горох [9] и другие российские ученые.

На практике при развитой системе регулирования российского бухгалтерского учета до сих пор отсутствует институциональное регулирование управленческого учета. Попытка его создания была предпринята в 2002 г., когда при Министерстве экономического развития РФ был образован экспертно-консультативный совет, миссия которого состояла в разработке и осуществлении программы развития управленческого учета на российских предприятиях, а также в создании оптимальных условий для формирования профессионального сообщества в сфере управленческого учета и методологической базы его организации и ведения.

В числе задач, подлежащих решению советом, значились:

- разработка программы развития системы управленческого учета на российских предприятиях;
- координация работы по формированию методологической базы ведения и организации управленческого учета;
- разработка предложений и рекомендаций по увязке системы управленческого учета с системой налогового и финансового видов учета;
- подготовка предложений по содействию в формировании профессии в области управленческого учета;
- осуществление предварительной экспертизы нормативных правовых актов¹.

Обращает на себя внимание последняя из перечисленных задач. Возможно, планируемые к разработке нормативные акты в том числе предполагали стандартизацию управленческого учета.

Однако экспертно-консультативный совет сумел подготовить лишь один документ — Методические рекомендации по вопросам управленческого учета, после чего его деятельность была прекращена.

Несмотря на отсутствие институционального регулирования, российский управленческий учет развивался. Отечественными специалистами накоплены глубокие теоретические знания и практический опыт в области управленческого учета. При этом учебная и специальная экономическая литература до сих пор отличается терминологическим разночтением. Авторы разных учебников используют различную терминологию при описании одинаковых показателей. К примеру, разница между выручкой и переменными расходами в учебниках В.Б. Ивашкевича и М.А. Вахрушиной названа «маржинальным доходом», в учебном пособии под ред. Е.И. Костюковой — «маржинальной прибылью». В переводной учебной литературе (авторы Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр) для обозначения этого показателя используется термин «контрибуция».

Отношение маржинального дохода к выручке в книге Т. Скоуна названо «коэффициентом выручки», в учебнике М.А. Вахрушиной — нормой маржинального дохода, в учебном пособии под ред. Е.И. Костюковой — «маржинальностью изделия». Приведенными примерами перечень терминологических разночтений не ограничивается.

Несмотря на более чем двадцатилетнюю историю российского управленческого учета, до сих пор ведутся научные дискуссии в отношении самой дефиниции «управленческий учет», отсутствует единая система взглядов на стратегический управленческий учет, на характер взаимосвязи управленческого учета с контроллингом. Вышеизложенное позволяет заключить: дальнейшее развитие отечественного управленческого учета требует стандартизации.

В переводе с английского «стандарт» (standard) означает «норма», «образец», «мерило», норма-

¹ Положение об экспертно-консультативном совете по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. Утверждено приказом Минэко-

номразвития России от 11.03.2002 № 63. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=671284#05060503052378922> (дата обращения: 01.03.2018).

тивно-технический документ по стандартизации, устанавливающий комплекс норм, требований, правил к объекту стандартизации и утвержденный компетентным органом². Разработка регламентов, носящих рекомендательный характер, с одной стороны, будет способствовать дальнейшему развитию теоретических основ управленческого учета и повышению качества образовательного процесса.

С другой стороны, стандартизация управленческого учета активизирует процессы его практического распространения.

В годы плановой экономики государство определяло подходы к организации учета, планирования и калькулирования себестоимости продукции, являющихся важнейшими блоками современного управленческого учета. Например, в 1970 г. Государственным плановым комитетом, Государственным комитетом цен Совета Министров СССР и Министерством финансов СССР были разработаны и утверждены Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях³. Были разработаны и успешно применялись на практике методические указания и инструкции, учитывающие специфику деятельности отдельных промышленных предприятий.

В качестве примера приведем Инструкцию по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на ювелирных предприятиях (утв. приказом Роскомдрагмета от 10.09.1996 № 131)⁴, Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии (утв. Роскомметаллургией 07.12.1993)⁵; Инструкцию по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях (утв. прика-

зом Министерства топлива и энергетики РФ от 17.11.1998 № 371)⁶.

Указанные документы, пользуясь современной терминологией, сегодня можно было бы определить как национальные стандарты управленческого учета. Однако с момента утверждения подобных инструкций целевая установка, форма собственности, бизнес-процессы в отраслях существенно видоизменились, произошли коренные преобразования в их бизнес-моделях. Очевидно, что разработанные ранее регламенты не могут эффективно применяться современными организациями, что свидетельствует о необходимости создания современных стандартов управленческого учета. Указанная проблема поднимается в работах ряда российских ученых.

По нашему мнению, стандартизация управленческого учета должна запустить процесс формирования его институционального регулирования. На необходимость стандартизации управленческого учета указывают в своих работах Н.Т. Лабынцев, Е.А. Шароватова, Т.В. Макаренко [10]. Трактую стандартизацию как способ отграничения ресурса управленческого учета от бухгалтерского (финансового) учета, ученые предлагают проводить ее по следующим направлениям: сущность управленческого учета; объекты управленческого учета и раскрытие их экономической сущности; принципы классификации затрат организации; методы учета затрат и калькулирования себестоимости; методы формирования внутренней управленческой отчетности [11].

Локальные проблемы стандартизации управленческого учета исследуются в трудах Т.В. Макаренко (в части стандартизации учета активов организации) [12], Е.А. Шароватовой (в части стандартизации учета заготовительной деятельности) [13], В.Г. Воронина, Н.В. Васиной (в части управления качеством на ремонтных предприятиях) [14], О.В. Козловой (в части стандартизации учета затрат)⁷, Д.В. Бога-

² Большая советская энциклопедия. Кн. 1. М.: Советская энциклопедия, 1976; 24:411.

³ URL: <http://pravo.levonevsky.org/baza/soviet/sss5012.htm> (дата обращения: 01.03.2018).

⁴ Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на ювелирных предприятиях (утв. приказом Роскомдрагмета от 10.09.1996 № 131). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135598 (дата обращения: 01.03.2018).

⁵ Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии (утв. Роскомметаллургией 07.12.1993). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98812 (дата обращения: 01.03.2018).

⁶ Приказ Минтопэнерго РФ от 17.11.1998 № 371 «Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях» (ред. от 12.10.1999). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21779/5dddf58583b97eaa88cd5a1b8b78ffb628e9801b (дата обращения: 01.03.2018).

⁷ Козлова О.В. Стандартизация управленческого учета затрат в холдинговых компаниях: содержание стандарта учета затрат. URL: http://www.auditfin.com/fin/2012/5/2012_V_02_03.pdf (дата обращения: 01.03.2018).

того (в части стандартизации качества организации управленческого учета) [15].

Очевидно, что при всей своей значимости подобные узконаправленные исследования не обеспечат комплексного решения проблемы — стандартизации управленческого учета всей совокупности бизнес-процессов хозяйствующего субъекта.

На практике организации, обладающие системами управленческого учета, самостоятельно формируют внутрифирменные регламенты (стандарты) и учетную политику для целей управленческого учета. Стандартизации управленческого учета на *микроуровне* посвящены научные разработки С.В. Булгаковой и Н.В. Коротаевой, предлагающих комплексный подход к стандартизации управленческого учета конкретного хозяйствующего субъекта [16]. Ими разработаны базовые стандарты и регламенты, которые ввиду отсутствия регулирования управленческого учета на институциональном уровне могут приниматься экономическими субъектами самостоятельно. В их числе стандарты:

- по ведению управленческого учета;
- по внутренней управленческой отчетности;
- о документах и документообороте по управленческому учету;
- о распределении функций управленческого учета;
- об организационной структуре при ведении управленческого учета;
- по методам (системам) учета затрат и калькулирования себестоимости и др. [17, с. 40].

Эффективность использования подобных разработок многократно возрастет при регулировании управленческого учета на институциональном уровне. К.Ю. Котова, А.В. Лукиных для стандартизации управленческого учета предлагают использовать трехуровневую систему нормативного регулирования. Первый уровень предполагает косвенное государственное регулирование деятельности коммерческих и некоммерческих субъектов и применение действующих международных соглашений в этой области. В качестве второго уровня предлагаются стандарты профессиональной деятельности практикующих специалистов по управленческому учету. Третий уровень отводится стандартам, разрабатываемым и утверждаемым самим предприятием⁸.

⁸ Котова К.Ю., Лукиных А.В. Совершенствование теории и практики управленческого учета в российских органи-

РЕЗУЛЬТАТЫ

По нашему мнению, стандартизация управленческого учета в России возможна на двух уровнях:

- первый, макроэкономический уровень предусматривает разработку стандартов, учитывающих специфику различных секторов экономики.

Эти стандарты должны разрабатываться российскими учеными и практиками, проходить общественное обсуждение и утверждаться саморегулируемой профессиональной организацией «Институт управленческого учета», в перспективе специально образованной. В настоящее время в отсутствие такого института организационную роль в решении стоящих задач могло бы взять на себя Министерство экономического и социального развития РФ;

- второй уровень (уровень микроэкономики) предполагает разработку внутрифирменных стандартов и регламентов непосредственно хозяйствующими субъектами, с учетом принципов, изложенных в стандартах первого уровня.

Особое внимание сегодня приковано к экономике государственного сектора. По мнению О.К. Ястребовой, «основной целью системы управленческого учета в секторе государственного управления является подготовка упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений»⁹.

В проекте Основных направлений бюджетной политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов в числе первоочередных задач значатся «совершенствование программно-целевого бюджетирования и повышение эффективности бюджетных средств, обеспечение эффективного государственного финансового контроля». В документе указывается на «низкую эффективность государственных компаний <...> отсутствие контроля за ростом издержек и неэффективность реализуемых инвестиционных проектов

зациях на основе саморегулирования и стандартизации. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=6071> (дата обращения: 01.03.2018).

⁹ Ястребова О.К. Управленческий учет в секторе государственного управления и его особенности в системе высшего образования. Проект: «Исследование проблем эффективного управления бюджетными средствами в сфере профессионального образования, разработка и апробация рекомендаций по внедрению современных методов финансового менеджмента в федеральных органах исполнительной власти и организациях сферы профессионального образования». URL: http://www.mirkin.ru/_docs/_budgetfin/act10_2.pdf (дата обращения: 01.03.2018).

привели к необходимости опережающего роста тарифов естественных монополий относительно общего индекса цен производителей (без учета нефтегазового сектора), что способствовало перераспределению прибыли корпоративного сектора в пользу таких компаний. Помимо этого, компании с государственным участием являются крупнейшими потребителями в экономике как дефицитных трудовых, так и дефицитных финансовых ресурсов. Их неэффективное использование ведет к ухудшению экономических перспектив страны»¹⁰.

В этой связи, учитывая дефицит государственного бюджета, существующие проблемы в области бюджетного финансирования, по мнению автора, управленческий учет в первую очередь следует рассматривать как инструмент внутреннего контроля в сфере государственного управления, и лишь затем — как информационную базу принятия экономических решений.

Как известно, 1 января 2018 г. вступили в силу утвержденные Минфином России федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора: «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»; «Основные средства»; «Аренда»; «Обесценение активов»; «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности». Идет обсуждение и других стандартов. Реализация многих положений стандартов невозможна без соответствующей информационной поддержки со стороны управленческого учета. Стандартизация управленческого учета в секторе государственного управления обеспечит качественное применение федеральных стандартов, как введенных, так и запланированных к введению.

Разработка стандартов управленческого учета в сфере государственного сектора в первую очередь должна быть направлена на структурирование объектов учета, организацию взаимосвязи систем бюджетного и управленческого учета и, как следствие, на повышение их контрольной функции, создание единой модели государственного регулирования системы управления

затратами на предприятиях государственного сектора и в организациях, выполняющих государственный заказ.

Среди научных публикаций на эту тему заслуживают внимания статьи О.А. Ненаховой [18], И.Д. Деминой и Р.Р. Искандяровой [19], посвященные проблемам стандартизации управленческого учета в бюджетной сфере. Предложенные И.Д. Деминой и Р.Р. Искандяровой ключевые направления стандартизации управленческого учета в бюджетных учреждениях базируются на международном стандарте управленческого учета PAS 1919. В этой связи стандарт управленческого учета бюджетного учреждения предложено структурировать следующим образом: функции стандарта, его определение, ценность для бюджетного учреждения, вклад специалиста по управленческому учету в стандартизацию.

ВЫВОДЫ

По нашему мнению, стандарт управленческого учета PAS 1919 в наибольшей степени применим для коммерческих организаций и не учитывает в полной мере специфику экономики государственного сектора.

Стандартизация управленческого учета деятельности бюджетных учреждений призвана решить следующие первоочередные задачи:

- получение достоверной информации о затратах учреждения, которая будет являться основой для контроля и оценки эффективности его деятельности;
- формирование экономически обоснованных подходов к распределению затрат по видам деятельности в разрезе федеральных и ведомственных целевых программ и по направлениям реализации непрограммной части расходов, предусмотренных бюджетной сметой;
- разработка «справедливых» методик калькулирования себестоимости производимой продукции и оказываемых услуг, обеспечивающих прозрачность ценообразования;
- оценка вклада каждого структурного подразделения и каждого исполнителя в общие результаты деятельности бюджетного учреждения, что особенно важно в условиях перехода на эффективный контракт;
- планирование бюджета и мониторинг его исполнения;

¹⁰ Проект «Основные направления бюджетной политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов». URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/bMJxsnBCWlrASjcUgikHmAbXcXFF9VxC.pdf> (дата обращения: 01.03.2018).

- увязка систем бюджетного и управленческого видов учета и в перспективе создание единой информационной системы — основы реализации целей бюджетного и управленческого видов учета и отчетности.

Еще в 2014 г. преподавателями Департамента учета, анализа и аудита (в тот период — кафедры управленческого учета) Финансового университета при Правительстве Российской Федерации в рамках НИР по государственному заданию по теме «Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования» были разработаны проекты стандартов «Организация системы управленческого учета в образовательных государственных (муниципальных) учреждениях» и «Организация системы управленческого учета в медицинских (муниципальных) учреждениях» [20]. Стандарты направлены на повышение эффективности и результативности деятельности государственных учреждений образования и медицины как наиболее социально значимых сфер экономики. Однако в отсутствие институционального регулирования управленческого учета подобные разработки продолжают оставаться без должного внимания.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Самостоятельным и чрезвычайно важным направлением дальнейшего развития российского управленческого учета является разработка профессионального стандарта, раскрывающего квалификацию, необходимую работнику для

осуществления этого вида профессиональной деятельности.

Работодателю такой стандарт представит описание требований к трудовым функциям специалиста по управленческому учету и качеству их выполнения, критерии для оценки персонала. Работники получат возможность повышать свой квалификационный уровень, понимая требования, предъявляемые к выполняемым ими трудовым функциям. Наконец, система высшего образования обретет ориентир, с которым будут согласовываться образовательные стандарты.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, понимая всю важность профессиональной стандартизации, в конце 2017 г. выступил с инициативой разработки стандарта «Специалист по управленческому учету». Идею поддержали другие вузы страны — Казанский (Приволжский) федеральный университет, Ставропольский государственный аграрный университет, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Сибирский федеральный университет, Санкт-Петербургский государственный университет, филиал НИУ ВШЭ в Санкт-Петербурге, Воронежский государственный аграрный университет им. Петра I. В рабочую группу вошли ведущие российские специалисты по управленческому учету. Разработку стандарта поддерживает международная профессиональная организация СИМА.

Лишь комплексный подход к стандартизации управленческого учета обеспечит ему дальнейшее поступательное развитие.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ball R., Robin A., Sadka G. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 2006;29:417–434.
2. Ball R., Robin A., Wu S. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 2003;29(6):417–434.
3. Csebfalvi G. International Accounting Standardisation Effects on Business Management during the Global Financial Crisis. *Review of International Comparative Management (Revista De Management Comparat International [serial online])*. 2012;13(1):158–166. Available from: Business Source Complete, Ipswich, MA. Accessed March 14, 2018.
4. Beke J. International Management Accounting Standards Promote Business Growth. *Review of International Comparative Management*. 2010b;11(3):482–490.
5. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России. Монография. М.: Дашков и Ко; 2012. 318 с.
6. Львова М.В., Воскресенская Н.В. Государственные методы регулирования институциональной структуры бухгалтерского учета. *Современные проблемы науки и образования*. 2012;5:259–260.

7. Каспина Р.Г. Институциональные аспекты потенциала высококачественной корпоративной отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2013;5:17–21.
8. Котова К.Ю., Лукиных А.В. Совершенствование теории и практики управленческого учета в российских организациях на основе саморегулирования и стандартизации. *Проблемы современной экономики*. 2017;2(62):100–105.
9. Кулиш Н.В., Горох В.В. Развитие нормативно-правового регулирования бухгалтерского финансового и управленческого учета в России. В сб.: *Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение. Материалы VI межд. научн. конф., посвященной 95-летию Кубанского ГАУ и 15-летию кафедры теории бухгалтерского учета*. 2017:23–26.
10. Лабынцев Н.Т., Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. Необходимость российской стандартизации управленческого учета в условиях развития международных экономических отношений. *Управленческий учет*. 2017;7:23–31.
11. Labyntsev N., Sharovatova E., Omelchenko I., Makarenko T. Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices. *European Research Studies*. 2017;20(3B):45–60.
12. Макаренко Т.В. Перспективы стандартизации управленческого учета активов коммерческой организации. *Известия высших учебных заведений. Северо-Кавказский регион. Серия: Общественные науки*. 2017;1(193):77–84.
13. Шароватова Е.А. Приемы стандартизации управленческого учета на этапе заготовительной деятельности. *Учет и статистика*. 2011;22:5–11.
14. Воронин В.Г., Васина Н.В. Стандартизация управленческого учета в системе управления качеством на ремонтных предприятиях. *Экономика железных дорог*. 2007;3:41.
15. Богатый Д.В. Разработка стандарта качества организации управленческого учета и отчетности на предприятиях вертолетостроения. *Учет и статистика*. 2013;2(30):40–52.
16. Булгакова С.В., Коротаева Н.В. Стандарты и регламенты управленческого учета. Монография. Воронеж: Издательский дом ВГУ; 2016. 174 с.
17. Булгакова С.В. Система внутриорганизационных стандартов и регламентов управленческого учета. *Вестник МГУПИ*. 2010;26:40–41.
18. Ненахова О.А. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в сфере государственного управления. В сб.: *Россия в современном мире: политико-правовой аспект. Материалы II межд. научн. конф.* 2016:441–448.
19. Демина И.Д., Искандярова Р.Р. Концептуальные подходы к стандартизации управленческого учета в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2017;8:39–43.
20. *Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования*. Монография. Вахрушина М.А., ред. М.: Научные технологии; 2015. 268 с.

REFERENCES

1. Ball R., Robin A., Sadka G. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 2006;29:417–434.
2. Ball R., Robin A., Wu S. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 2003;29(6):417–434.
3. Csebfalvi G. International Accounting Standardization Effects on Business Management during the Global Financial Crisis. *Review of International Comparative Management (Revista De Management Comparat International [serial online])*. 2012;13(1):158–166. Available from: Business Source Complete, Ipswich, MA. Accessed March 14, 2018.
4. Beke J. International Management Accounting Standards Promote Business Growth. *Review of International Comparative Management*. 2010b;11(3):482–490.
5. Polenova S.N. The institutional model of regulation of accounting and reporting in Russia. Moscow: Dashkov & Co; 2012:318. (In Russ.).

6. Lvova M.V., Voskresenskaya N. In. State methods of regulation of institutional structure of accounting. Modern problems of science and education. 2012;5:259–260. (In Russ.).
7. Kaspina R. G. Institutional aspects of the capacity of high-quality corporate reporting. Audit statements. 2013;5:17–21. (In Russ.).
8. Kotova K. Yu., Lukinykh A. V. The theory and practice improving of management accounting in Russian organizations on the basis of self-regulation and standardization. Problems of the modern economy. 2017;2(62):100–105 (In Russ.).
9. Kulish N. W., Gorokh V. V. Development of normative legal regulation of financial and management accounting in Russia. Modern Economics: problems, prospects, information support materials of the VI international scientific conference dedicated to the 95th anniversary of the Kuban state agrarian UNIVERSITY and the 15th anniversary of the Department of accounting theory. 2017:23–26. (In Russ.).
10. Labyntsev N. T., Sharovatova E. A., Makarenko T. V. Necessity of the Russian standardization of management accounting in the conditions of development of the international economic relations. Management accounting. 2017;7: 23–31. (In Russ.).
11. Labyntsev N. T., Sharovатов E. A., Omelchenko I. A., Makarenko T. V. Tendencies of standardization of management accounting in Russian and international practices. European Research Studies Journal. 2017;20(3B):45–60. (In Russ.).
12. Makarenko T. V. Prospects of standardization of management accounting of assets of a commercial organization. News of higher educational institutions. The North Caucasus region. Series: Social Sciences. 2017;1(193):77–84. (In Russ.).
13. Sharovatova E. A. Methods of management accounting standardization at the stage of procurement. Accounting and statistics. 2011;22:5–11. (In Russ.).
14. Voronin V. G., Vasina N. V. Standardization of management accounting in the system of quality control on repair enterprises. Economy of Railways. 2007:3–41. (In Russ.).
15. Bogati D. V. Development of a quality standard for the organization of management accounting at the enterprises of the helicopter industry. Accounting and statistics. 2013;2(30):40–52. (In Russ.).
16. Bulgakova S. V., Korotaeva N. V. Standards and regulations of management accounting. Monograph. Voronezh state University. Voronezh: Publishing house of VSU, 2016. 174 p. (In Russ.).
17. Bulgakova S. V. The System of internal standards and regulations of management accounting. Vestnik MGUPI. 2010;26:40–41. (In Russ.).
18. Nenakhova O. A. Regulatory and legal regulation of management accounting in public administration. Russia in the modern world: political and legal aspect. Proceedings of the II international scientific conference. 2016:441–448. (In Russ.).
19. Demina I. D., Iskandarova R. R. Conceptual approaches to the standardization of management accounting in budgetary institutions. Accounting and taxation in budget organizations. 2017;8:39–43. (In Russ.).
20. Vakhrushina M. A., ed. Management accounting in state (municipal) institutions: methodology, organization and directions of improvement. The monograph. Moscow: Publishing house “Scientific Technologies”; 2015. 268 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Мария Арамовна Вахрушина — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
mavahrushina@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Maria A. Vakhrushina — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Financial University, Moscow, Russia
mavahrushina@fa.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93

УДК 657(045)

JEL M49

Нормативный учет производства в условиях цифровой экономики: проблемы и пути их решения

М.В. Полулех,

Финансовый университет,

Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-1908-5855>

АННОТАЦИЯ

В условиях цифровой экономики мониторинг состояния производственных цепочек в режиме реального времени создает объективную необходимость восстановления нормативного хозяйства. Проработка вопросов нормативного учета производства приобретает особую значимость и актуальность. Целью исследования является систематизация проблем нормативного учета производства и обоснование путей их решения для последующей унификации и регламентации учетно-аналитических процедур. В исследовании использовались эмпирические методы: наблюдение, сравнение, а также индукция и дедукция. В статье представлены результаты ретроспективного анализа положений и практики применения нормативного метода и сложившейся в современных условиях конъюнктуры развертывания производственных операций и цепочек. Установлено, что формула нормативного метода нуждается в модификации, а алгоритм распределения косвенных затрат – в обосновании и интерпретации. Сделан вывод о том, что теоретико-методические положения нормативного метода следует развивать применительно к бизнес-процессам. Комплекс характеристик, определяющих конкурентоспособность бизнес-процесса, аргументирован в качестве объекта учета. С этих позиций обоснована необходимость дополнительной проработки национальных стандартов в области статистики, метрологии, бухгалтерского учета и применения единой классификации отраслей промышленности и типологии производств.

Ключевые слова: цифровая экономика; встречное планирование; нормативное хозяйство; нормативный учет производства; конкурентоспособность бизнес-процесса; производительность

Для цитирования: Полулех М.В. Нормативный учет производства в условиях цифровой экономики: проблемы и пути их решения. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):82-93. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93
UDC 657(045)
JEL M49

Normative Production Accounting in the Digital Economy: Issues and Solutions

M.V. Polulekh,
Financial University,
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1908-5855>

ABSTRACT

In the digital economy the task of real-time monitoring of the state of production chains creates an objective need to restore normative economy. Detailed study of normative production accounting becomes particularly relevant and significant. The aim of the study was to classify the issues of normative production accounting and to justify the ways of solving them for further standardization and regulation of analytical procedures. Empirical methods such as observation, comparison, induction and deduction were used in the study. The article reports the results of the retrospective analysis of the provisions and practices of the normative method as well as the state of the deployment of the production operations and chains in the current context. It was determined that the formula for the normative method requires modification while the algorithm for allocation of indirect costs requires justification and interpretation. The study concludes that theoretical and methodological provisions of the normative method should be developed regarding the business processes. The set of characteristics which determines competitiveness of business processes was argued as the accounting object. Basing on this it was proven that there is need for further development of national standards for statistics, metrology, accounting as well as for the use of a common classification of industries and typology of production.

Keywords: digital economy; business-process competitiveness; normative production accounting; counter planning; normative economy; productivity

For citation: Polulekh M.V. Normative production accounting in the digital economy: Issues and solutions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):82-93. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93

ВВЕДЕНИЕ

Промышленное производство — один из главных индикаторов развития экономики. Ключевыми факторами экономического роста в период 4-й промышленной революции являются технологии анализа «больших данных» (Bigdata) и прогностические технологии.

Основная задача государственной экономической политики состоит в формировании высокотехнологичной и конкурентоспособной промышленности. Для перехода российской экономики от экспортно-сырьевого к инновационному типу развития и постепенного снижения зависимости от добывающих про-

изводств при полноценном участии государства выстраивается новая глобальная экосистема, запущена масштабная национальная программа цифровой экономики¹ (далее — ЦЭ). «В условиях интеллектуализации производства, совершенствования технологии производства важно давать корректировку нормативного уровня развития производства, включая в первую очередь разработку нормативов и, как следствие, обоснование общей трудоемкости выпускаемой продукции и материалоемкости» [1, с. 41]. Главную роль в развитии бизнес-процессов играют технико-экономические нормы: прогрессивные, обоснованные, динамичные. Поэтому особую актуальность в период ЦЭ — экономики нового уклада и технологического поколения — приобретает нормативный учет производства.

Задача информационного сопровождения на уровне управления автономным производством состоит в выявлении имеющихся отклонений от установленных норм и сигнализировании для своевременной корректировки и нормализации хода бизнес-процессов. Под проектом ЦЭ «понимается не классическое планирование, но динамическая система, с обратной связью в режиме реального времени. В предельном случае такая система будет отслеживать план-факт на всех производствах страны, строить точные прогнозы с учетом складских запасов и логистики, а также реагировать на отклонения и оптимизировать ежедневные, месячные, годовые и прочие планы, учитывая изменяющиеся потребности»².

Масштабность проекта ЦЭ и специфика мониторинга производственных цепочек в режиме реального времени создают предпосылки для нового этапа развития нормативного учета производства. Помимо вопросов технологиче-

ской компоненты, установления обратной связи по пути проникновения в базы данных или регламентации процесса их представления, необходимо решить вопросы, связанные с обеспечением встречного и сквозного планирования показателей бизнес-процессов. Восстановление нормативного хозяйства имеет очень большое значение и требует разработки принципиально новых подходов к нормированию [2, с. 21]. При такой постановке вопроса требуется научная разработка норм и нормативов применительно к основным бизнес-процессам однотипных производств. Важно четко обозначить имеющиеся проблемы в этой сфере и обосновать пути их решения.

РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ НОРМАТИВНОГО МЕТОДА УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА И ОБОБЩЕНИЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ

Производительность является основной мерой (измерителем) эффективности промышленного производства. Для повышения производительности инженер-рационализатор Ф. Тейлор обосновал целесообразную систему производства и определил стандарты в качестве наилучшего пути использования материалов и труда. В России А.В. Панкин³ был одним из первых пропагандистов научного управления. Организация технического бюро и применение таких приемов, как линейки Барта, инструкционные и сигнальные карточки, сметы, фотографирование, чертежи, «десятичный» хронометр и др., были необходимы для точнейшего установления трудовых и технических характеристик выполнения операций в процессе их развертывания.

Вопрос об эффективности производства в широком масштабе ставил Г. Эмерсон, который утверждал, что «основы современного учета себестоимости производства — это нормы, производительность и эквиваленты, <...> отношение нормальной себестоимости

¹ Программа «Цифровая экономика Российской Федерации». Распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 № 1632-р. URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvr7M0.pdf> (дата обращения: 04.04.2018).

² Кешелава А.В., Буданов В.Г., Румянцев В.Ю. и др. Введение в «Цифровую» экономику. Под ред. Кешелава А.В. ВНИИГеосистем; 2017. 28 с. URL: <http://spkurdyumov.ru/uploads/2017/07/vvedenie-v-cifrovuyu-ekonomiku-na-poroge-cifrovogo-budushhego.pdf> (дата обращения: 04.04.2018).

³ Панкин А.В. Организация технической работы и технического надзора в мастерской по Тэйлору. Записки Императорского Русского технического общества. 1909;(3):106–114.

операций к действительной их себестоимости и представляет собой выражение эффективности, то есть производительности расходов» [3]. Стандарты стали рассматриваться как инструмент контроля за финансовыми показателями. Идея «превратить учет производительности в учет себестоимости» путем расчета целесообразной себестоимости получила развитие как «стандарт-кост». Д. Ч. Гаррисон привел «сводку данных повседневной практики» применения «стандарт-кост» [4, с. 11] и расширил возможности использования стандартов в учете.

В условиях планового хозяйства потребовалась разработка практического подхода к установлению и отслеживанию соблюдения «единой общегосударственной нормы»⁴, которая создавалась путем синтеза частных норм.

Для обеспечения тесной связи с техпромфинпланом выстраивалась «система нормативного учета себестоимости». Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей практического применения «стандарт-кост». При этом речь шла «об использовании лишь некоторых технических приемов стандарт-кост» [5].

Большой вклад в развитие положений нормативного учета производства внесли М. Х. Жебрак, И. И. Поклад, Н. Н. Иванов. В исследованиях отмечалось, что «стандартная себестоимость — категория, ничего общего не имеющая с плановой и нормативной себестоимостью» [6, с. 26]. Отечественная учетная практика стала развиваться исходя из того, что «наши нормы не могут и не должны быть твердыми на продолжительный период, они должны быть ступенчатыми» [5]. «Прогрессивной нормой является такая, которая отражает современный уровень развития науки, техники и организации производства и передовой производственный опыт. При ее определении неперенным условием является анализ факторов, влияющих на величину нормы» [7, с. 53]. Трансформация методики «стандарт-кост» была проведена путем корректировки формулы (введением дополнительного слагаемого «изменение норм» для возможности снижения

их значений на начало месяца) и пересмотра правила отнесения выявленных отклонений (по правилу Г. Гантта: все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты). «В результате был создан новый, советский метод учета, который коренным образом отличается от американского стандарт-коста» [6, с. 26].

Глубокую научную проработку нормативный метод получил в части учета прямых затрат. Техника нормативного метода учета предусматривала, что отклонение должно фиксироваться в момент выявления по ходу деятельности.

В положениях⁵ была отмечена важность установления номенклатуры причин отклонений, выделены особенности организации нормативного учета на предприятиях разных отраслей промышленности.

Большим достижением стала организация нормативного хозяйства, которое на уровне предприятия включало: плановые задания предприятия, нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расходов производственных ресурсов [8, с. 22]. Техническая документация с подробным описанием каждой операции и необходимых материалов для изготовления изделий и полуфабрикатов служила базой для расчета обоснованных нормативов материальных и трудовых затрат.

Промышленный (производственный) учет определялся как часть бухгалтерского учета, не только условно «внутренний»⁶; нормативный учет — как система советского производствен-

⁵ Основные положения по нормативному учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции / утв. Министерством финансов СССР 30.01.1954. Основные положения по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции // письмо Минфина СССР от 03.10.1960 № 346. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901830262> (дата обращения: 04.04.2018). Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях / утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970 (ред. от 17.01.1983). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_101032 (дата обращения: 04.04.2018).

⁶ Жебрак М. Х. Курс промышленного учета. М.: Государственное статистическое издательство; 1955. 383 с.

⁴ Ленин В. И. Очередные задачи советской власти. 1918. Собрание сочинений. Т. XV. 267 с.

ного учета, объединяющая оперативный, аналитический и калькуляционный виды учета [5]. Единая система народнохозяйственного учета, включающая статистический, бухгалтерский и оперативный учеты, подлежала организации в соответствии с положениями Конституции СССР⁷. Такой состав хозяйственного учета был призван обеспечить взаимоувязку показателей при встречном планировании. В период жесткого командно-административного управления ежемесячный бухгалтерский баланс рассматривался как «орудие управления предприятием». Регулирующие статьи включали показатели экономии или перерасхода против плановых показателей. Для достижения оперативности использовался метод единого оперативно-бухгалтерского учета материалов [6, с. 58].

Нарушение связи плана с данными о производственных цепочках произошло в период ослабления механизма управления и децентрализации по отраслевому и территориальному признаку. И. И. Поклад отмечал, что «отдельные совнархозы решали методические вопросы самостоятельно и притом по-своему, создавая методологический разнобой (несоответствие между отраслевыми инструкциями и положениями) в организации учета на предприятиях разных районов одной отрасли промышленности. Это приводило к несопоставимости однородных показателей, особенно качественных (себестоимости, производительности труда и т.п.), лишало возможности производить сравнительный их анализ» [7, с. 52]. В организации учета и анализа себестоимости образовались два направления: 1) ежедневное калькулирование фактической себестоимости единицы продукции и сравнение ее с плановой; 2) контроль себестоимости продукции путем выявления отклонений от норм без ежедневного калькулирования себестоимости выпущенной продукции. Основной недостаток состоял в том, что выявление отклонений от норм велось без увязки с нормативным учетом производст-

ва. Н. Г. Чумаченко отмечал, что «отклонения выявляются не систематически, а случайно, и результат ежедневного учета себестоимости по сумме за месяц бывает весьма далеким от результата, выявленного при составлении месячного отчета» [8, с. 198]. К искажению себестоимости приводили ошибки распределения косвенных затрат. Широкое распространение получила форма производственного учета, называемая «котловым методом», которая не обеспечивала контроль за расходованием средств в производстве. Для решения задач информационного обеспечения И. И. Каракоз выдвинул концепцию «преимущественного значения оперативного учета в единой системе хозяйственного учета»: «речь идет о системе объектов, охватывающих, по сути, всю техническую и экономическую деятельность» [9], но ее не удалось реализовать. В дальнейшем область отслеживания хода производства сократилась до технических характеристик, вследствие чего «отпочковался» оперативный анализ, на который были возложены функции выявления и изучения «узких мест», установления причин и виновников. С переходом к хозяйственной самостоятельности производств развитие отечественной системы нормативного учета стало считаться бесперспективным.

На современных производствах применение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) не дает необходимого эффекта для контроля за фактическими затратами относительно нормативных [10, с. 50]. Для целей финансового учета используется единая методика нормативного учета, но ее положения⁸ необходимо актуализировать, поскольку они разработаны еще в период СССР. Для внутрен-

⁷ Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик, ст. 14 / утв. постановлением Чрезвычайного VIII Съезда Советов Союза Советских Социалистических Республик от 5.12.1936 г. URL: http://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1936/red_1936/3958676. (дата обращения: 04.04.2018).

⁸ Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) / утв. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР от 24.01.1983 № 12. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901830262> (дата обращения: 04.04.2018). О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) / письмо Минфина РФ от 29.04.2002 № 16-00-13/03. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_36593 (дата обращения: 04.04.2018).

них целей составления отчетности и создания информации, раскрывающей специфику технологии и организации производства, экономические субъекты самостоятельно организуют учет, поскольку эта область законодательно не регулируется⁹. Как следствие, возникают трудности при сравнении показателей нескольких производств, когда раскрываются производственные цепочки в управленческой отчетности.

Основное развитие система учета нормативных затрат получила в формате «стандарт-кост». Однако единая методика установления стандартов и ведения учетных регистров в отраслях промышленности, секторах экономики не выработана. Перспективы применения нормативных затрат Е. Ю. Воронова связывает с двумя подходами к исчислению себестоимости продукции: традиционным — «стандарт-кост» и современным — «таргет-костинг»¹⁰. Что касается дальнейшего развития отечественного нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, то Е. А. Соломенникова, Е. А. Прищенко, В. В. Гурин считают, что «нормирование косвенных затрат должно осуществляться не по делению их на переменные и постоянные, а по элементам сметы затрат и местам их возникновения». В качестве основного направления совершенствования нормативного метода учета и контроля затрат экономисты определяют «новый объект управления — удельные нормы затрат по видам продукции и отклонения по ним в процессе производства и реализации продукции» [11, с. 124].

В исследовании развития методологии и практики управленческого учета О. Б. Вахрушевой установлено, что целью учета является оперативное обеспечение информацией о совершаемых бизнес-процессах для эффективного управления ими. Практика показала, что поиск одной базы для всех косвенных расхо-

дов организации не оправдан для производств со сложными производственными связями¹¹. Для решения задачи раскрытия характеристик бизнес-процесса необходимо взаимодействие методов управленческого, финансового, статистического учетов. В этой связи следует отметить, что в последнее время выдвигаются предложения решить проблему повышения информативности путем интеграции трех видов учета. По мнению Ю. И. Будович, «в настоящее время в стране отсутствует единая учетная наука, объединяющая науки о трех видах хозяйственного учета, а именно — о бухгалтерском, оперативном и статистическом учете. Целью единой учетной науки является формирование учетной деятельности в стране. Соответствующая наука должна быть создана по указанию государства в условиях контроля за формированием ее основ со стороны экономической теории как фундаментальной экономической науки» [12, с. 33].

АНАЛИЗ СЛОЖИВШЕЙСЯ КОНЬЮНКТУРЫ РАЗВЕРТЫВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЦЕПОЧЕК

Планирование является средством осуществления планового хозяйства. Стратегия устойчивого развития и обеспечения конкурентоспособности продукции с начала 2000-х гг. предусматривала в среднесрочной перспективе постепенное возрастание роли планирования¹². Прерогатива государства в определении целей, установлении целевых показателей открывает возможности для реализации проекта ЦЭ. Первостепенной задачей становится определенная стандартизация и алгоритмизация показателей с тем, чтобы не было разночтения различных показателей [14, с. 37]. Для контроля за производственными цепочками создается Государственная информационная система промышленности

⁹ О бухгалтерском учете, ст. 2: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: http://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=15014 (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁰ Воронова Е. Ю. Традиционные и современные подходы к исчислению нормативной себестоимости. Бухгалтерский учет, статистика и аудит: вызовы времени. Сборник научных статей. М.; 2017. 300 с.

¹¹ Вахрушева. О. Б. Развитие учета затрат и результатов для построения сегментной отчетности. Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2016;1(81):70–77.

¹² Основные положения стратегии устойчивого развития России. Под ред. Шелехова А. М. М.: Наука; 2002. 161 с. URL: https://www.socionauki.ru/almanac/noo21v/number_2/5_4.pdf.

(далее — ГИСП). Предоставление информации для включения в ГИСП осуществляется субъектами деятельности в сфере промышленности, относящимися к субъектам малого и среднего предпринимательства, один раз в 5 лет¹³. Решение поставленной задачи по улучшению результатов деятельности обрабатывающих производств лежит в области повышения организационного уровня средних и малых предприятий. По причине широкого распространения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления сокращенной бухгалтерской отчетности, налоговой ориентации учета пользователи практически лишаются текущей информации о производственных цепочках, конкурентных преимуществах малых и средних предприятий. Положения о ГИСП не предусматривают участия бухгалтерского и статистического учета. При разработке парадигмы информационного обеспечения механизма ЦЭ целесообразно учитывать, что в Конституции РФ определено: «в ведении РФ находятся официальный статистический и бухгалтерский учет»¹⁴.

Исследование форм бухгалтерской финансовой отчетности¹⁵ и специальных статистических форм¹⁶ показало, что раскрытие информации о техническом и организационном уровне, производственных цепочках, конкурентных преимуществах промышленного предприя-

тия в рамках отрасли в формах отчетности не предусмотрено. Так, применительно к мебельному производству документация по статистике промышленности включает форму № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», в которой следует указывать значения показателей производства и отгрузки по видам продукции в натуральном выражении. В качестве основного показателя, характеризующего результаты деятельности производственного предприятия, определен показатель отгрузки (для целей бухгалтерской отчетности формируется показатель выручки). Что касается характеристик производства, и прежде всего показателей себестоимости, то такие данные не запрашиваются. Методология сбора первичных статистических данных должна интегрироваться с бухгалтерской методологией, что является залогом успешного будущего развития как статистики предприятий, так и комплексной экономической статистики [15, с. 623]. При разработке мероприятий по реформированию бухгалтерского и статистического учетов следует учесть необходимость решения этой задачи.

Важнейшим приемом проведения исследований как в области бухгалтерского учета, так и в статистике является классификация [15, с. 620].

Развитие статистического учета направлено на гармонизацию со Статистической классификацией Европейского экономического сообщества (NACE Rev.2, CPA 2008). С 1976 по 2002 г. стандартизация состава отраслей была обеспечена классификатором отраслей народного хозяйства (ОКОНХ)¹⁷. Затем в основу классификации положены виды экономической деятельности (ОКВЭД)¹⁸. На законодательном уровне установлено, что промышленное производство (промышленность) — определенная на основании Общероссийского классификатора видов экономической деятельности сово-

¹³ О предоставлении субъектами деятельности в сфере промышленности, органами государственной власти и органами местного самоуправления информации для включения в государственную информационную систему промышленности и размещения информации государственной информационной системы промышленности в открытом доступе в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» // Постановление Правительства Российской Федерации от 21.12.2017 № 1604. URL: <http://government.ru/docs/all/114619> (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁴ Конституция Российской Федерации, ст. 71. URL: <http://constitution.kremlin.ru> (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁵ О формах бухгалтерской отчетности организаций // приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015). URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/reporting/> (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁶ Указания по заполнению форм федерального статистического наблюдения // приказ Росстата от 22.11.2017 № 772 (ред. от 05.04.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283642/ (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁷ Общесоюзный классификатор «Отрасли народного хозяйства» (ОКОНХ) / утв. Госкомстатом СССР, Госпланом СССР, Госстандартом СССР 01.01.1976 (утратил силу 01.01.2003). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6198 (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁸ ОК 029–2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности // приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 21.12.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163268 (дата обращения: 04.04.2018).

купность видов экономической деятельности, относящихся к добыче полезных ископаемых, обрабатывающему производству, обеспечению электрической энергией, газом и паром, кондиционированию воздуха, водоснабжению, водоотведению, организации сбора и утилизации отходов, а также ликвидации загрязнений; а отрасль промышленности — совокупность субъектов, осуществляющих деятельность в сфере промышленности, в рамках одной или нескольких классификационных группировок одного или нескольких видов экономической деятельности¹⁹. Состав этих группировок видов деятельности в рамках отрасли не раскрыт, что затрудняет понимание.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности ориентировано на сближение с Международными стандартами финансовой отчетности. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты, отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта²⁰. На период 2017–2019 гг. определена программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета²¹ и подготовлена к утверждению программа на 2018–2020 гг. Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. В условиях их отсутствия решение вопросов учета, специфичных для предприятий, путем выпуска рекомендаций возложено на субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета, в том числе фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета Бухгалтерский методологический центр». Список действующих отра-

слевых комитетов, входящих в структуру этой организации, включает комитеты по нефтегазовой отрасли, машиностроению, бухгалтерскому учету в некоммерческих организациях, связи, электроэнергетике, лизинговым операциям, горнодобывающей промышленности, сельскому хозяйству, металлургии, транспорту, розничной торговле, строительству, транспорту²². Очевидно, что состав комитетов не привязан к классификатору видов экономической деятельности. Кроме того, остаются без внимания вопросы учета ряда промышленных производств. Также важно отметить, что рекомендации имеют статус добровольного применения, в отличие от отраслевых стандартов, обязательных к применению, что не способствует широкому распространению и внедрению в бухгалтерскую практику.

В области развития теоретико-методических положений для обеспечения ЦЭ сложилось два подхода. Экономисты, занимающиеся решением вопросов мониторинга успешности текущей деятельности, предусматривают взаимосвязь информационной и технологической компоненты [13]. Решение технологических вопросов [в том числе создания «промышленного интернета», реализации концепции Real Time Enterprise (RTE) с использованием технологии IMDM (In-Memory Database Management)] не предусматривает взаимодействия с концепциями учета и анализа. Весьма вероятно, такой подход основан на мнении, что «потребность в бухгалтерях в ближайшем будущем может исчезнуть, так как их работу смогут выполнять вычислительные машины»²³, и на прогнозе о замене бухгалтерского учета так называемым электронным учетом. Однако с этим трудно согласиться. Минтруд определил профессию бухгалтера как востребованную на рынке труда, новую и перспективную²⁴. Спектр учетно-

¹⁹ О промышленной политике в Российской Федерации, ст. 3: Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/39299> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁰ О бухгалтерском учете, ст. 21: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: http://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=15014 (дата обращения: 04.04.2018).

²¹ Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. // приказ Министерства финансов Российской Федерации от 07.06.2017 № 85н. URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/setup> (дата обращения: 04.04.2018).

²² Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”». URL: <http://bmcenter.ru> (дата обращения: 04.04.2018).

²³ В Минфине предсказали исчезновение профессии бухгалтера. URL: <https://ria.ru/society/20160923/1477744333.html> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁴ Справочник востребованных на рынке труда, новых и перспективных профессий, в том числе требующих среднего профессионального образования // приказ Минтруда

аналитических задач настолько широк, что, помимо стандарта «бухгалтер», обоснованы еще два направления стандартов профессиональной учетно-аналитической деятельности: специалист по управленческому учету и бизнес-аналитик. При разработке этих документов следует учитывать необходимость включения функций и компетенций по организации и ведению учета в целях нормативного хозяйства.

Стандарты являются предпосылкой встречного планирования, важнейшим средством повышения организационного уровня производств. Информационное обеспечение национальной системы стандартизации реализуется посредством введения Федерального информационного фонда стандартов, создания и эксплуатации федеральных информационных систем, необходимых для функционирования, официального опубликования, издания и распространения документов²⁵. Общие принципы производственного экологического контроля и метрологического обеспечения приведены в Справочнике по наилучшим доступным технологиям²⁶. Исследование определений справочника показало, что они направлены на обеспечение системы экологического мониторинга, но не производственного, поскольку технологии и схемы производств не обозначены. Отмечена необходимость и значимость перехода к нормированию, но только в части выбросов. По информации Росстандарта, в 2017 г. утверждены 28 информационно-технических справочников в различных сферах деятельности²⁷, поэтому требуется дополнительно исследовать эти документы на предмет соответствия с установленными видами экономической деятельности и раскрытия производственных цепочек.

от 02.11.2015. № 832. URL: <http://profstandart.rosmintrud.ru/upload/iblock/220/22067fc4f4c55782e881564c69204b0d.pdf> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁵ О стандартизации в Российской Федерации, ст. 28: Федеральный закон от 29.06.2015 № 162-ФЗ (ред. от 03.07.2016). URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/39815> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁶ Справочник по наилучшим доступным технологиям. URL: <http://www.gost.ru/wps/portal/pages.TechCom> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁷ Справочники НДТ 2017. URL: https://www.gost.ru/portal/gost/home/activity/NDT/sprav_NDT_2017 (дата обращения: 04.04.2018).

Технические комитеты призваны реализовать функции национального органа по стандартизации и обеспечению единства измерений путем разработки регламентов. С целью формирования единого экономического пространства утверждены межгосударственные стандарты, в которых установлены виды и требования к безопасности продукции. Применительно к мебельному производству создан технический комитет № 135 «Мебель». Исследование стандарта²⁸ показало, что обозначенный состав продукции мебельного производства не соотносится с классификацией, используемой в классификаторе продукции по видам экономической деятельности²⁹. Очевидно, классификаторы создавались для обеспечения разных сфер. Общие технические условия определяют требования, обеспечивающие безопасность при эксплуатации мебели³⁰, но не раскрывают производственные цепочки.

Рационализация использования ресурсов тесно связана с соблюдением принципов бережливого производства. Продвинутые предприятия на добровольной основе внедряют систему менеджмента качества, руководствуются принципами бережливого производства. В Рекомендациях по применению принципов бережливого производства³¹ в различных от-

²⁸ ГОСТ 20400–2013. Межгосударственный стандарт «Продукция мебельного производства» // приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 22.11.2013 № 1796-ст (введен в действие в качестве национального стандарта Российской Федерации с 1 января 2015 г.). URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200107173> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁹ ОК 034–2014 (КПЕС) Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности // приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 13.02.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163703/a03aaba07f18918762a68deaaf0230d99a24318e (дата обращения: 04.04.2018).

³⁰ ГОСТ 16371–2014. Межгосударственный стандарт «Мебель. Общие технические условия» // приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 15.06.2015 № 683-ст (введен в действие в качестве национального стандарта Российской Федерации с 01.01.2016). URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200007702> (дата обращения: 04.04.2018).

³¹ Рекомендации по применению принципов бережливого производства в различных отраслях промышленности // приказ Минпромторга России от 20.06.2017 № 1907. URL: http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!/prikaz_minpromtorga_rossii_ot_20062017_g_1907 (дата обращения: 04.04.2018).

раслях промышленности, несмотря на то, что в названии заявлены «отрасли», в содержании их классификация не приводится, взаимосвязь с видами деятельности, состав которых определен статистическими органами, не прослеживается. Выделены типы производств: непрерывное; серийное или конвейерное производство; мелкосерийное или проектно-позаказное производство. Обозначены показатели специфических требований к процессам: длительность производственного цикла; коэффициент эффективности производственного цикла; общая эффективность использования оборудования; выравнивание и синхронизация процессов; точность планирования и выполнения плана. Правила и порядок расчета этих показателей не приведены. Организациям различных отраслей промышленности рекомендуется самостоятельно разрабатывать методический инструментарий с учетом сложившихся отраслевых особенностей, что не способствует развитию в этой области.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Исследование нормативного учета производства в ретроспективе позволило выявить проблемы, которые оказали отрицательное влияние на эту область учетно-аналитической работы, вследствие чего образовалось два направления:

1) учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

2) оперативно-технический учет. В современных условиях показатели конкурентоспособности раскрывают успешность промышленного предприятия, поэтому объектом учета следует назначить комплекс характеристик, определяющих конкурентоспособность бизнес-процесса. Недостаточная разработанность теоретико-методических положений нормативного учета производства под ракурсом бизнес-процессов существенно затрудняет его постановку.

Основными направлениями разработок в этой области являются:

1) развитие инструментария для учета комплекса характеристик выполнения бизнес-процессов;

2) модификация формулы нормативного метода (разработка слагаемого для

корректировки норм в случае колебания цен или изменения целевого значения, а также алгоритма распределения косвенных затрат);

3) унификация форм сводных регистров, отчетности. Особое значение имеет разработка конкретных методических указаний по организации учета для однотипных производств.

Анализ сложившейся конъюнктуры развертывания производственных операций и цепочек показал, что модель информационной системы промышленности не предусматривает участия статистического и бухгалтерского учетов, поскольку в качестве основы положена другая база. Исследование стандартов в области метрологии, статистики и бухгалтерского учета, а также законодательства в области промышленной политики показало, что только декларирования отраслевого подхода недостаточно для обеспечения мониторинга в режиме реального времени. Этим обоснована необходимость выработки и применения единой классификации отраслей и типологии промышленного производства. Ведение нормативного хозяйства связано с единством измерений и сопоставимостью результатов выполнения бизнес-процессов, поэтому в дополнительной проработке нуждаются национальные отраслевые стандарты. Содержание стандартов должно раскрывать схемы организации производств, основной состав бизнес-процессов однотипных производств, технико-экономические характеристики производственных процессов и операций, нормы и нормативы потребляемых ресурсов и осуществляемых функций. Без этих документов возникают сложности унификации и регламентации учетно-аналитических процедур. Основными направлениями исследований в этой области являются:

1) обоснование единой классификации отраслей промышленности и установление устойчивых производственных цепочек;

2) типизация производств и выделение основных бизнес-процессов;

3) обоснование комплекса ключевых характеристик бизнес-процессов, определяющих их конкурентоспособность, и их нормирование на основе обобщения передовой практики организации производств.

ВЫВОДЫ

На пути к построению цифровой экономики стоят не только финансовые проблемы, но и проблема отсутствия единой концепции информационного и технологического обеспечения. Уникальность по мировым меркам проекта ЦЭ требует разработки соответствующих подходов к информационной базе. Только унификация и четкая регламентация учетно-аналитических процедур обеспечат качество учетной информации и откроют возможность отслеживания изначально заданных на всю глубину задаваемых количественных целевых показателей производственных

цепочек. Хозяйственная самостоятельность и коммерческая тайна экономических субъектов не являются причинами, по которым может быть затруднено получение данных о характеристиках выполнения основных бизнес-процессов. Решение проблем нормативного учета производства необходимо для формирования технического задания для ИТ-служб при поддержке проекта ЦЭ. Разработка системы национальных стандартов в целях повышения организационно-технического уровня отечественных производств требует сотрудничества и взаимодействия участников профессионального сообщества.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Автор статьи выражает глубокую признательность и искреннюю благодарность профессору Маргарите Викторовне Мельник, доктору экономических наук, профессору Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета за оказанную помощь в подготовке статьи.

ACKNOWLEDGEMENTS

The author of the article expresses deep appreciation and sincere gratitude for the assistance provided at the time of this writing to professor Margarita V. Melnik.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мельник М. В. Новый взгляд на оценку устойчивости экономического субъекта. Транспортное дело России. 2015;(2):39–42.
2. Мельник М. В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях. Учет. Анализ. Аудит. 2015;(4):16–22.
3. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. М.: Экономика; 1972. 223 с.
4. Гаррисон Д. Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. М.: Спецконтора Оргучет; 1933. 204 с.
5. Жебрак М. Х., Крюков Г. Г. Нормативный учет производства. М.: ЦУНХУ ГОСПЛАНА СССР, Союзоргучет; 1934. 59 с.
6. Иванов Н. Н. Нормативный учет производства. М.: Госфиниздат; 1956. 218 с.
7. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы; 1966. 255 с.
8. Чумаченко Н. Г. Нормативный учет производства в приборостроении. М.: Машиностроение; 1966. 207 с.
9. Каракоз И. И., Савичев П. И. Вопросы теории и практики оперативного учета. М.: Финансы; 1972. 208 с.
10. Демина И. Д. Возможности применения системы «стандарт-кост» в компаниях с государственным участием и предприятиях-монополистах. Аудиторские ведомости. 2017;(3):45–57.
11. Соломенникова Е. А., Прищенко Е. А., Гурин В. В. Совершенствование нормативного метода учета и контроля затрат. Мир экономики и управления. 2017;17(2):121–129.
12. Будович Ю. И. Экономическая теория о необходимости создания единой учетной науки. Все для бухгалтера. 2017;(1):33–44.
13. Бариленко В. И. Бизнес-анализ как инструмент обеспечения устойчивого развития хозяйствующих субъектов. Учет. Анализ. Аудит. 2014;(1):25–31.

14. Мельник М.В. Формирование системы показателей для информационного обеспечения управления устойчивым развитием экономического субъекта. Учет. Анализ. Аудит. 2015;(1):35–44.
15. Вахрушина М.А. К вопросу о связи бухгалтерского и статистического видов учета. Международный бухгалтерский учет. 2017; 20(11):612–631.

REFERENCES

1. Melnik M. V. A new look at assessing the sustainability of the economic entity. Transport business in Russia. 2015;(2):39–42. (In Russ.).
2. Melnik M. V. Major factors of modern economy sustainability. Accounting. Analysis. Auditing, 2015;(4):16–22. (In Russ.).
3. Emerson H. The twelve principles of efficiency. Moscow: Ekonomika; 1972. 223 p. (In Russ.).
4. Harrison D. C. Standard cost. The system of standard cost accounting. Moscow: Special agency Orguchet; 1933. 204 p. (In Russ.).
5. Zhebrak M. Kh., Kryukov G. G. Normative production accounting. Moscow: TSUNHU GOSPLANA USSR, Soyuzorguchet; 1934. 59 p. (In Russ.).
6. Ivanov N. N. Normative production accounting. Moscow: Gosfinizdat; 1956. 218 p. (In Russ.).
7. Poklad I. I. Accounting, calculation and analysis the cost of industrial products. Moscow: Finansi; 1966. 255p. (In Russ.).
8. Chumachenko N. G. Normative Production Accounting in Instrument. Moscow: Mashinostroenie; 1966. 207 p. (In Russ.).
9. Karakoz I. I., Savichev P. I. Questions of theory and practice of operational accounting. Moscow: Finansi; 1972. 208 p. (In Russ.).
10. Demina I. D. Opportunities of applying system “standard-cost” in companies with state participation and enterprises-monopolists. Auditjournal. 2017;(3):45–57. (In Russ.).
11. Solomennikova E. A., Prischenko E. A., Gurin V. V. Improvement of Normative Method of Accounting and Monitoring Costs. World of Economics and Management. 2017;17(2):121–129. (In Russ.).
12. Budovich Yu. I. Economic theory about need to create a single accounting science. All for Accountant. 2017;(1):33–44. (In Russ.).
13. Barilenko V. I. Business-analysis as a tool for sustainable development of economic entities. Accounting. Analysis. Auditing. 2014;(1):25–31. (In Russ.).
14. Melnik M. V. Development of a Balanced Scorecard for Sustainable Business Management. Accounting. Analysis. Auditing. 2015;(1):34–44. (In Russ.).
15. Vakhrushina M. A. Revisiting the relationship of accounting and statistics. International accounting. 2017;20(11):612–631. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Мила Викторовна Полулех — кандидат экономических наук, доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
MVPoluleh@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Mila V. Polulekh — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia
MVPoluleh@fa.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-94-109
УДК 657.37(075.8)(045)
JEL G30, G32

Методика финансового анализа компаний цифровой экономики

В.Г. Когденко,

Национальный исследовательский ядерный
университет «МИФИ»,
Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-9732-1174>

АННОТАЦИЯ

Предметом статьи являются аналитические процедуры, направленные на оценку деятельности компаний цифровой экономики. Цель — исследование особенностей компаний цифровой экономики, базирующееся на теории стейкхолдеров, ресурсном подходе к анализу, а также разработка алгоритмов анализа и их апробация на данных реальной компании.

Разработана методика, учитывающая специфику компаний цифровой экономики, которая включает шесть этапов. В ходе первого этапа оценивается сектор экономики, его доходность, рискованность, динамика развития; обосновывается вывод о более высокой эффективности и рискованности четвертичного сектора экономики. На втором этапе анализируются конкурентные преимущества компании, ее рыночные позиции относительно аналога. На третьем этапе исследуется распределение денежных потоков компании в рамках стейкхолдерского подхода к анализу. На четвертом этапе анализируется финансовое состояние компании на основе оценки ее денежных потоков, в ходе которой рассчитываются показатели рентабельности, деловой активности, ликвидности и платежеспособности. На пятом этапе оцениваются активность и эффективность инвестиционной деятельности на основе денежных потоков от операционной и инвестиционной деятельности. На шестом этапе анализа исследуются факторы стоимости, которые непосредственно связаны с интеллектуальным и социально-репутационным капиталом, а также оценивается инновационная премия компании, которая представляет собой денежную оценку факторов стоимости и отражает тот темп роста, который закладывается инвесторами при определении цены приобретения акций.

Предложенная методика позволяет анализировать деятельность компаний цифровой экономики на основе стейкхолдерского подхода с использованием публичной информации. Статья может быть полезна аналитикам, оценивающим деятельность компании на основе интегрированной отчетности.

Ключевые слова: бизнес-анализ; цифровая экономика; стейкхолдерский подход; денежные потоки; интеллектуальный капитал; цифровой капитал; интегрированная отчетность; факторы стоимости; инновационная премия

Для цитирования: Когденко В.Г. Методика финансового анализа компаний цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):94-109.
DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-94-109

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-94-109
UDC 657.37(075.8)
JEL G30, G32

Methodology of the Financial Analysis of Digital Companies

V.G. Kogdenko,

National Research Nuclear University
“Moscow Engineering Physics Institute”,
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-9732-1174>

ABSTRACT

The subject of the article is the analytical procedures to assess the performance of digital companies. The purpose is to consider the peculiarities of digital companies on the basis of stakeholder theory, resource approach to analysis, as well as to develop the algorithms for analysis and their testing on the data of an existing company.

The methodology which comprises 6 stages and takes into account the special features of digital companies is developed. The first stage assesses a sector of economy, its profitability, risk exposure and development trends. The rationale for the higher efficiency and risk exposure of the quaternary sector of economy is provided. At the second stage the competitive advantages of a company and its peer market position are analyzed. The third stage analyzes the distribution of the company's cash flow using stakeholder approach to analysis. At the fourth stage the analysis of the financial position of the company is made on the basis of its cash flow assessment which involves calculation of the company's ratios of profitability, business activity, liquidity and solvency. The fifth stage provides the analysis of investment activity and efficiency of the company on the basis of its operational and investment cash flows. The sixth stage considers the value factors which are directly connected to intellectual capital and goodwill. At this stage an “innovation reward” of the company is assessed. This reward represents the measurement of value factors in monetary terms and reflects the growth rate anticipated by investors when setting the share price.

The proposed methodology makes it possible to analyze the performance of digital companies on the basis of stakeholder approach using publicly available information. The article can be useful for analysts assessing a company performance using its integrated reporting.

Keywords: business analysis; digital economy; stakeholder approach; cash flow; intellectual capital; digital capital; integrated reporting; value factors; innovation reward

Citation: Kogdenko V.G. Methodology of the financial analysis of digital companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):94-109. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-4-94-109

ВВЕДЕНИЕ

Возникновение и стремительное развитие компаний цифровой экономики ставят новые задачи перед бизнес-анализом, поскольку его традиционные методы и приемы перестают соответствовать как меняющейся бизнес-среде, так и новым бизнес-моделям современных компаний. Ключевой элемент бизнес-моделей компаний исследуемого сектора — бизнес-процессы — представляют собой, в частности, создание и использование

баз данных и информационных ресурсов; разработку компьютерного программного обеспечения; обработку данных, предоставление услуг по размещению информации. Ключевыми видами капитала становятся интеллектуальный, в том числе цифровой, человеческий, социально-репутационный. В будущем ключевой технологией, лежащей в основе бизнес-модели, будет технология блокчейн, которая существенно повысит эффективность и прозрачность бизнеса и «позволит

создавать новые модели бизнеса, не отягощенные ненужными посредниками» [1].

Современная бизнес-аналитика, ориентированная на изменяющиеся параметры бизнес-модели и требования стейкхолдеров, характеризуется следующими тенденциями:

- Включение в бизнес-анализ алгоритмов стратегического анализа, в том числе алгоритмов анализа конкурентного положения компании на основе стратегического подхода, оценки рисков и угроз. Для этих целей могут использоваться, в частности, методы spase-анализа, бенчмаркинг, другие методы стратегического анализа.

- Изменение состава критериев оценки бизнеса: на смену оценке бизнеса через показатели финансовой эффективности, а затем фундаментальной и рыночной стоимости приходят критерии, отражающие степень удовлетворения интересов широкого круга стейкхолдеров, а не только поставщиков финансового капитала; в связи с этим возникает необходимость оценивать распределяемую стоимость между стейкхолдерами компании в рамках стейкхолдерского подхода к анализу.

- Новые тенденции в оценке факторов повышения эффективности компании. Одним из ключевых критериев успешности бизнеса становится его способность генерировать инновации. По мнению Игоря Зимненко, заместителя генерального директора «Ай-Теко», «меняется облик конкуренции: она идет не столько за передел существующих рынков, сколько за формирование новых, при этом конкурируют не товары и технологии, а системы управления, опирающиеся на цифровые платформы»¹. Ключевыми критериями оценки успешности компаний становятся показатели обновления бизнеса во всех аспектах, индикаторы цифровизации компании, показатели динамики ее развития и эффективности инвестиционной деятельности.

- Изменение состава аналитических финансовых показателей в связи с изменением достоверности и значимости показателей финансовой отчетности. Это связано с изменением структуры активов и расходов компании, снижением надежности показателей активов и прибыли в связи

с увеличением в их составе нематериальных компонентов, которые характеризуются волатильностью стоимости, что приводит к невозможности использования в процессе анализа традиционных финансовых баз, в частности внеоборотных активов, совокупных активов, собственного капитала, прибыли (на которую влияет амортизация, в том числе нематериальных активов). Таким образом, ключевые финансовые базы традиционного анализа — прибыль и капитал — перестают быть надежной основой оценки бизнеса вследствие волатильности и ненадежности их оценки.

- Снижение значимости анализа производственного капитала, а именно основных средств и запасов, поскольку их удельный вес в составе активов и роль в создании стоимости неуклонно снижается. Настоятельная необходимость в анализе нефинансовых видов капитала, становящихся ключевыми драйверами создаваемой бизнесом стоимости.

Перечисленные особенности определяют основные черты современной аналитики:

- прогностический характер, основанный на оценке внешней среды, конкурентного положения компании и моделировании будущего развития бизнеса;

- ориентированность на стейкхолдерский подход, предполагающий оценку удовлетворенности стейкхолдеров, в том числе распределяемой компанией стоимостью;

- использование в качестве основных финансовых баз денежных потоков, выручки, обязательств, оборотного капитала, поскольку именно они становятся наиболее достоверными финансовыми показателями деятельности компании.

Разработанная методика включает следующие этапы:

- оценка ключевых характеристик сектора экономики;

- анализ стратегического положения компании;

- анализ распределения денежных потоков;

- анализ финансового состояния на основе денежных потоков;

- анализ эффективности инвестиционной деятельности;

- анализ фундаментальных факторов стоимости и оценка «инновационной премии» компании.

¹ URL: <http://www.tadviser.ru/index.php> (дата обращения: 25.01.2018).

Таблица 1 / Table 1

**Зависимость показателей эффективности и роста компаний от уровня цифровизации /
Relation Ship between companies' efficiency and growth ratios and the level of the digitalization**

Значение показателя цифровизации компаний, % / Value of a company's digitalization indicator %	Общая доходность для акционеров за 2012–2015 гг., % / Total profitability for shareholders for three years 2012–2015, %	Рост выручки за 5 лет. Среднегодовые темпы роста (CAGR), % / Revenue growth for 5 years. Compound annual growth rate (CAGR), %
Выше 55	42	18
30–55	18	10
Ниже 30	15	4

Источник / Source: А. Аптекман, В. Калабин, В. Клинтсов, Е. Кузнецова, В. Кулагин, И. Ясеновец, McKinsey. Цифровая Россия: новая реальность / A. Aptekman, V. Kalabin, V. Klintsov, E. Kuznetsova, V. Kulagin, I. Yacenovets, McKinsey. Digital Russia: New Reality. URL: <https://www.mckinsey.com/ru/our-insights> (дата обращения / accessed 25.01.2018).

Методика анализа компаний цифровой экономики апробирована на данных одного из лидеров этого сектора в России — компании Mail.RuGroup².

I ЭТАП. ОЦЕНКА КЛЮЧЕВЫХ ХАРАКТЕРИСТИК СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Стратегический анализ целесообразно начинать с относительной оценки эффективности и рискованности исследуемого сектора и рынка в целом. По оценкам экспертов Digital McKinsey³, «10% лучших по уровню цифровизации компаний приносят в два-три раза больше доходов для акционеров и обеспечивают более высокие темпы роста выручки»; сравнительные финансовые характеристики сектора представлены в *табл. 1*.

При расчете индекса цифровизации оценивались такие показатели, как использование Интернета в сегменте B2B; применение цифровых технологий компаниями; расходы на рекламу в сети Интернет на душу населения; доля расходов на рекламу в сети Интернет⁴.

Как следует из *табл. 1*, ключевые особенности сектора с точки зрения финансовых индикаторов заключаются в более высоком уровне показателей эффективности и роста; т.е. существует устойчивая связь между повышением уровня цифровизации компании и ростом ее эффектив-

ности, причем эта тенденция характерна и для компаний традиционных секторов экономики. Так, А. Мордашов отмечает основные факторы повышения эффективности предприятий металлургии за счет цифровизации: «роботизация, удаленный контроль и управление оборудованием, увеличение эффективности труда сотрудников через цифровизацию, внедрение интегрированных платформ, глубокая аналитика данных и предиктивные инструменты»⁵.

Для сравнительного анализа сектора цифровой экономики с рынком в целом использованы данные сайта А. Дамодарана⁶. С целью анализа относительной рискованности сектора представлены индикаторы стандартного отклонения и безрычагового коэффициента бета по сектору и рынку в целом; для оценки эффективности — показатели рентабельности собственного капитала (*табл. 2*).

Как следует из *табл. 2*, сектор характеризуется более высокой степенью доходности и рискованности, чем рынок в среднем, при этом заметна тенденция к снижению доходности сектора. Обращает на себя внимание тот факт, что даже безрычаговый бета превышает единицу, и это свидетельствует о высокой волатильности доходности бизнеса. В целом можно сделать вывод о перспективности исследуемого сектора при его более высокой рискованности.

² URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения: 25.01.2018).

³ Цифровая Россия: новая реальность.

⁴ Там же.

⁵ Мордашов А. Как Индустрия 4.0 меняет управление. URL: <http://hbr-russia.ru/liderstvo/lidery/a24981> (дата обращения: 25.01.2018).

⁶ <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar> (дата обращения: 25.01.2018).

Таблица 2 / Table 2

**Сравнительная характеристика компаний цифровой экономики
относительно рынка / Comparison of digital companies versus market**

Показатель / Indicator	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Стандартное отклонение доходов по сектору	н/д	н/д	49,46	45,54
Стандартное отклонение доходов по рынку	н/д	н/д	43,55	19,58
Стандартное отклонение капитала по сектору	61,44	60,50	41,93	39,96
Стандартное отклонение капитала по всему рынку	48,68	47,04	32,64	33,51
Безрычаговый бета по сектору	1,10	1,41	1,34	1,46
Безрычаговый бета по рынку	0,68	0,77	0,66	0,80
Рентабельность собственного капитала по сектору, %	21,17	14,66	12,64	14,48
Рентабельность собственного капитала по рынку, %	12,20	10,16	9,53	11,35

Примечание: нд — нет данных.

Источник / Source: URL: <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/> (дата обращения / accessed 15.01.2018).

II ЭТАП: АНАЛИЗ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПОЛОЖЕНИЯ КОМПАНИИ

Значимость этого этапа анализа заключается в том, что он обеспечивает «мониторинг и понимание трендов, возникающих на рынке, глубокое их изучение и адаптацию к потребностям компании»⁷. Для выполнения процедур стратегического анализа и оценки стратегического положения компании использованы данные системы Spark-Interfax⁸, сайт А. Дамодарана, а также показатели ближайшего конкурента, компании Yandex N.V⁹. В рамках стратегического анализа определена относительная рыночная доля по отношению к компании-аналогу (табл. 3).

Как следует из расчетов, относительная рыночная доля снижается с 0,727 в 2012 г. до 0,527 в 2016 г., что связано с недостаточно высокой динамикой выручки анализируемой компании. Для оценки динамики рассчитаны темпы прироста ключевых показателей за период 2012–2016 гг. (табл. 4).

⁷ Мордашов А. Как Индустрия 4.0 меняет управление. URL: <http://hbr-russia.ru/liderstvo/lidery/a24981> (дата обращения: 25.01.2018).

⁸ <http://www.spark-interfax.ru> (дата обращения: 05.02.2018).

⁹ <https://yandex.ru/company/prospectus> (дата обращения: 29.01.2018).

Из табл. 4 следует, что за анализируемый период компания имеет относительно низкие по сравнению с аналогом среднегодовые темпы прироста выручки. При этом вовлекаемые внешние финансовые ресурсы (обязательства) растут опережающими темпами относительно выручки, что негативно характеризует платежеспособность компании; операционный денежный поток увеличивается относительно низкими темпами, что свидетельствует о некотором снижении операционной эффективности. При этом оборотные активы сокращаются, что является признаком повышения эффективности управления элементами оборотных активов.

Поскольку современная бизнес-среда характеризуется высокой степенью риска¹⁰, анализ должен обязательно включать оценку рисков бизнеса. Результаты сравнительного анализа индикаторов оценки рискованности компаний представлены в табл. 5.

Как показывают расчеты, коэффициенты вариации показателей прибыли анализируемой ком-

¹⁰ Ривз М., Левин С., Уэда Д. Компания как экосистема: биология выживания. URL: <http://hbr-russia.ru/biznes-i-obshchestvo/fenomeny/a17381/> (дата обращения: 20.01.2018).

Таблица 3 / Table 3

Анализ относительной рыночной доли компании / Analysis of relative market share of the company

Показатель / Indicator	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Выручка (Yandex N.V.), млн руб.	28 767	39 502	50 767	59 792	75 925
Выручка (Mail.Ru Group), млн руб.	20 905	27 070	32 327	37 986	40 001
Относительная рыночная доля	0,727	0,685	0,637	0,635	0,527

Источник / Source: составлено автором на основе публичной отчетности компаний / Made by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://yandex.ru/company/prospectus/> (дата обращения / accessed 20.01.2018); <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения / accessed 20.01.2018).

Таблица 4 / Table 4

**Среднегодовые темпы прироста ключевых показателей Mail.Ru Group /
Compound annual growth rate of key indicators of Mail.Ru Group**

Показатель / Indicator	Значения, % / Value %
Темп прироста выручки	17,61
Темп прироста денежного потока от операционной деятельности	10,00
Темп прироста оборотных активов	20,43
Темп прироста обязательств	24,45
Справочно: среднегодовой темп прироста выручки (Yandex N.V.)	27,46

Источник / Source: составлено автором на основе публичной отчетности компании / Made by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения / accessed 25.02.2018).

пании выше по сравнению с аналогом; среднее значение коэффициентов вариации компании составило 51,85% по сравнению с 46,03% у аналога, что позволяет сделать вывод об относительно более высокой рискованности компании.

Для оценки отдельных видов рисков компаний выполнены расчеты, результаты которых представлены в табл. 6, 7. Для оценки рыночного риска рассчитана операционная рентабельность продаж по EBITDA; использование этого показателя обосновано тем, что чем выше и стабильнее маржинальность продаж компании, тем выше ее защита от «возможных неблагоприятных для организации последствий в случае изменения рыночных параметров, в частности цен и ценовых индексов»¹¹. Кредитный риск оценен через период оборота оборотных активов, поскольку в их составе доминируют финансовые активы, в том

числе дебиторская задолженность, и практически отсутствуют материальные компоненты, поэтому чем короче период оборота, тем ниже риск того, что компания столкнется с «последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) другими лицами обязательств»¹². Риск ликвидности оценивается коэффициентом долга — отношением заемного капитала за вычетом денежных средств и их эквивалентов к прибыли EBITDA; использование этого индикатора обусловлено тем, что чем ниже показатель, тем выше способность компании «своевременно и в полном объеме погасить имеющиеся на отчетную дату финансовые обязательства»¹³. Что касается операционного риска, т.е., по определению М. Круи, риска «потерь, возникающих вследствие ряда потенциальных операционных аварий» [2], который исследователи связывают с человеческим фактором, риском процессов и технологическим риском, то

¹¹ Информация Министерства финансов РФ № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой финансовой отчетности».

¹² Там же.

¹³ Там же.

Таблица 5 / Table 5

**Анализ показателей вариации (рассчитаны по показателям, измеренным в млн руб.) /
Analysis of variation indicators (calculated using indicators valued in mln rbls)**

Показатель / Indicator	Коэффициенты вариации (Mail.Ru Group), % / Coefficients of variation (Mail.Ru Group), %	Коэффициенты вариации (Yandex N.V.), % / coefficients of variation (Yandex N.V.), %
Выручка	24,81	35,72
Операционная прибыль	37,74	20,70
Прочий неоперационный финансовый результат	89,63	116,30
Чистая прибыль	82,10	37,80
Совокупные активы	27,45	34,11
Денежные средства и их эквиваленты	60,63	45,35
Собственный капитал	23,72	28,70
Долгосрочный заемный капитал	71,97	61,85
Краткосрочные обязательства	44,33	33,70

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компаний / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://yandex.ru/company/prospectus> (дата обращения / accessed 01.02.2018); <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 01.02.2018).

он оценен через совокупный запас надежности компании, поскольку чем он выше, тем большую величину операционных потерь может выдержать компания.

Расчеты свидетельствуют о снижении маржинальности обеих компаний, что увеличивает рыночный риск; при этом маржинальность исследуемой компании за последние два года выше, чем у аналога. Кредитный риск у анализируемой компании существенно снижается в связи с сокращением оборотных активов и снижением вероятности неисполнения обязательств контрагентами. Риск ликвидности у обеих компаний низкий (отрицательное значение показывает, что величина денежных средств превышает заемный капитал); в конце исследуемого периода у анализируемой компании риск возрастает в связи с привлечением долгосрочных обязательств. Совокупный запас надежности (процент падения выручки до достижения безубыточности по чистой прибыли), несмотря на некоторое снижение, тем не менее остается вполне достаточным; по этому критерию анализируемая компания имеет преимущество. В целом можно сделать заключение о достаточно низком уровне рисков для обеих рассматриваемых компаний.

При этом надо отметить, что ключевыми видами рисков для компаний цифровой экономики являются не финансовые, а связанные с интеллектуальным, человеческим и социально-репутационным капиталом, в частности риск утраты способности генерировать и приобретать инновации; риск утраты ключевого менеджмента, персонала, способного генерировать инновации; неспособность привлечь персонал, генерирующий инновации; риск, связанный с защитой интеллектуальной собственности; риск потери ценности бренда; неспособность поддерживать и совершенствовать бренд и др. [3] Все эти виды рисков практически невозможно оценить по публикуемой информации.

Заканчивая сравнительную характеристику компаний, надо отметить, что рыночная капитализация Mail.Ru Group, по оценкам Forbes, «в 2016 г. впервые опередила Yandex N.V. в рейтинге: капитализация Mail.Ru Group составила \$ 4,7 млрд а Yandex N.V. — \$ 4,3 млрд, что свидетельствует о высокой оценке инвесторов будущих возможностей исследуемой компании. Однако в рейтинге 20 самых дорогих компаний Рунета в 2017 г. Yandex N.V. оценен в 7,6 млрд долл. США, а Mail.Ru Group — в 4,0 млрд долл.

Таблица 6 / Table 6

Индикаторы рисков для компании Mail.Ru Group / Risk Indicators for Mail.Ru Group

Показатель / Indicator	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Рыночный риск: операционная рентабельность продаж по EBITDA	45,95	47,99	51,77	37,26	33,43
Кредитный риск: период оборота оборотных активов, дни	351	459	260	125	131
Риск ликвидности: коэффициент чистого долга	(1,65)	(2,26)	(0,40)	0,85	0,04
Операционный риск: совокупный запас надежности, %	40,43	45,68	45,89	16,25	41,50

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 01.02.2018).

Таблица 7 / Table 7

**Индикаторы рисков для компании Yandex N. V. — средние цифры за период 2001–2016 гг. /
The structure of cash flow of a company Yandex N. V. — average figures for the period 2011–2016**

Показатель / Indicator	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Рыночный риск: операционная рентабельность продаж по EBITDA	47,02	51,66	53,10	35,77	27,28
Кредитный риск: период оборота оборотных активов, дни	190	359	257	325	360
Риск ликвидности: коэффициент чистого долга (по совокупным обязательствам)	(0,53)	(0,79)	0,42	0,27	(0,35)
Операционный риск: совокупный запас надежности, %	49,00	57,84	61,69	31,63	19,77

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://yandex.ru/company/prospectus> (дата обращения / accessed 01.02.2018).

США¹⁴. Таким образом, высокая динамика бизнеса и волатильность финансовых показателей приводят к волатильности рыночной капитализации; при этом анализ свидетельствует о некоторой утрате конкурентных преимуществ анализируемой компанией относительно ближайшего конкурента; стратегия развития бизнеса должна быть агрессивной, направленной на расширение продаж, освоение новых секторов рынка, борьбу с конкурентами, продвижение брендов.

¹⁴ URL: <http://www.forbes.ru/kompanii-photogallery/339445-20-samyh-dorogih-kompaniy-runeta-2017> (дата обращения: 25.01.2018).

III ЭТАП. АНАЛИЗ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ КОМПАНИИ

Для реализации стейкхолдерского подхода, активно развивающегося в современной бизнес-аналитике [4–7], предложен алгоритм оценки распределяемой стоимости и структуры генерируемых компанией денежных потоков. Сложность в проведении этого анализа заключается в том, что компании, использующие МСФО при составлении финансовой отчетности, отчет о движении денежных средств представляют косвенным методом, т.е. не раскрывают информацию о совокупных поступлениях и платежах по операционной деятельности. Поэтому предварительно необходимо смоделировать денежные потоки по операцион-

Таблица 8 / Table 8

**Усредненная за период 2011–2016 гг. структура денежных потоков компании /
The structure of cash flow of a company – average figures for the period 2011–2016**

Показатель / Indicator	Средние значения денежных потоков, млн руб. / Average value of cashflows, mln rbls	Доля в совокупных поступлениях, % / A share in total earnings %
Совокупные поступления	47 596	100,00
Совокупные платежи, в том числе:		
персоналу за вычетом выплат на основе акций	(5993)	(12,59)
за аренду офисов и их содержание	(1285)	(2,70)
сторонним организациям	(3642)	(7,65)
маркетинговым посредникам	(1201)	(2,52)
за хостинг сервера	(1235)	(2,59)
Платежи за профессиональные услуги	(344)	(0,72)
Прочие операционные расходы и корректировки на изменение оборотного капитала	(1271)	(2,67)
Проценты уплаченные	(606)	(1,27)
Налог на прибыль уплаченный	(3341)	(7,02)
Приобретение стратегических зависимых предприятий	(2588)	(5,44)
Приобретение основных средств	(1242)	(2,61)
Приобретение НМА	(1374)	(2,89)
Погашение (выдача) займов	(5)	(0,01)
Приобретение дочерних предприятий за вычетом приобретенных денежных средств	(10 463)	(21,98)
Размещение средств на депозиты	(364)	(0,76)
Денежные средства, уплаченные за неконтрольные доли участия в дочерних компаниях	(27)	(0,06)
Денежные средства, направленные на выкуп акций	(458)	(0,96)
Дивиденды, выплаченные акционерам	(8806)	(18,50)
Погашение кредитов и займов	(3744)	(7,87)
Дивиденды, выплаченные дочерними компаниями неконтролирующим акционерам	(22)	(0,05)
Итого платежи	(48 009)	(100,87)
Уменьшение/увеличение денежных средств и их эквивалентов, нетто	(412)	(0,87)

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 05.02.2018).

ной деятельности прямым методом: поступления по операционной деятельности определить как выручку, скорректированную на изменения дебиторской задолженности и полученные авансы; платежи приравнять к расходам, скорректированным на неденежные расходы; при этом необходимые корректировки на изменение оборотного капитала целесообразно представить отдельной

статьей. Результаты расчета структуры распределения денежных потоков анализируемой компании представлены в табл. 8. Совокупные поступления и совокупные платежи включают денежные потоки по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Оценивая структуру денежных потоков, можно отметить, что основные направления использова-

ния денежных потоков компании за исследуемый период (2011–2016 гг.) — это инвестиционные вложения в приобретение дочерних и стратегических зависимых компаний, что отражает стратегию агрессивного роста, которая, по оценкам экспертов [8], является на современном этапе развития экономики самой эффективной. Второй по значимости — отток капитала акционерам, что указывает на приоритетность поставщиков финансового капитала и связано с тем, что компания не привлекала заемный капитал до 2014 г. Значительными также являются платежи персоналу, поскольку основным ресурсом, обеспечивающим конкурентное преимущество компаниям сектора, является человеческий капитал. Отрицательное сальдо денежных потоков обусловлено тем, что в начале исследуемого периода компания имела высокие остатки денежных средств и их эквивалентов (особенно в период 2012–2013 гг.), которые затем были направлены на инвестиционные цели.

Таким образом, анализ структуры денежных потоков позволил выявить ключевое их направление — развитие бизнеса. В дальнейшем необходимо оценить эффективность направленных на инвестиционные цели средств.

IV ЭТАП. АНАЛИЗ ИНДИКАТОРОВ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ КОМПАНИИ, РАССЧИТАННЫХ НА ОСНОВЕ ЕЕ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ

Алгоритмы анализа, основанные на показателях денежных потоков, активно разрабатываются исследователями, в том числе российскими¹⁵. Для компаний цифровой экономики они особенно актуальны в условиях отмеченной выше ненадежности показателей внеоборотных активов, капитала и прибыли и необходимости в этой связи анализа финансового состояния на основе денежных потоков, выручки, обязательств, оборотных активов. В ходе такого анализа оцениваются показатели рентабельности, деловой активности, ликвидности и платежеспособности. Поскольку показатели совокупных активов и капитала ненадежны, то индикаторы рентабель-

ности рассчитываются только по выручке и денежным потокам. Что касается рентабельности инвестированного капитала, ключевого индикатора деятельности компании в системе ценностно-ориентированного менеджмента, то она будет оценена на этапе анализа эффективности инвестиционной деятельности.

Индикаторы денежной рентабельности, рассчитанные на основе денежных потоков, представлены в *табл. 9*.

Данные *табл. 9* дают основания для выводов об относительно высокой, но снижающейся рентабельности. При этом надо отметить высокое денежное содержание выручки, о чем свидетельствуют незначительные отклонения двух показателей рентабельности.

Для оценки деловой активности компании рассчитаны показатели оборотного капитала (разность между оборотными активами и бесплатными краткосрочными обязательствами), чистого оборотного капитала (разность между оборотными активами и краткосрочными обязательствами) и длительности циклов (*табл. 10*).

Равенство показателей оборотного и чистого оборотного капитала в 2012–2013 гг. объясняется отсутствием краткосрочного заемного капитала. Длительность операционного цикла характеризуется стабильностью, что дает основания для вывода о высокой степени контролируемости операционных процессов в компании. Отрицательное значение длительности финансового цикла — индикатор эффективности управления оборотным капиталом, а именно использование для финансирования компании таких бесплатных источников финансирования, как торговая кредиторская задолженность, полученные авансы, налоговая задолженность.

Для оценки ликвидности и платежеспособности использованы показатели, построенные на соотношениях денежных потоков и обязательств; результаты расчетов представлены в *табл. 11*.

Расчеты свидетельствуют о высокой степени финансовой устойчивости компании, так, коэффициент У. Бивера опускается ниже планки в 0,4 только в одном году, а на протяжении остальных лет остается достаточно высоким, что объясняется наличием относительно устойчивых растущих денежных потоков, с одной стороны, и крайне низким объемом внешнего заемного

¹⁵ Черемушкин С. В., Понкрашкина Г. А. Денежная рентабельность инвестиций CFROI®. Финансовый менеджмент; 2009(2). URL: <http://www.finman.ru/articles/2009/2/5900.html> (дата обращения 25.01.2018).

Таблица 9 / Table 9

Анализ показателей рентабельности / Analysis of profit ability ratios

Показатель / Ratio	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Поступления по операционной деятельности (рассчитаны на основе косвенного метода представления отчета), млн руб.	20 919	27 486	33 002	39 737	40 511
Рентабельность продаж по чистому операционному денежному потоку, %	41,23	43,33	39,23	36,71	31,55
Рентабельность поступлений по операционной деятельности по чистому операционному денежному потоку, %	41,21	42,68	38,42	35,10	31,15

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 05.02.2018).

Таблица 10 / Table 10

Анализ показателей деловой активности / Analysis of business activity indicators

Показатель / Ratio	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Оборотный капитал, млн руб.	14 865	27 101	14 373	2 456	1 054
Чистый оборотный капитал, млн руб.	14 865	27 101	11 444	(2 911)	(1 445)
Длительность операционного цикла, дни	55	53	54	58	64
Длительность финансового цикла, дни	(36)	(41)	(44)	(44)	(56)

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 05.02.2018).

капитала, с другой. При этом относительно низкие показатели самообслуживания финансовой деятельности в 2012–2013 гг. объясняются выплатами дивидендов, а в 2016 г. — погашением кредитов.

Таким образом, оценка финансового состояния компании на основе ее денежных потоков дает основания для выводов о высокой маржинальности и финансовой устойчивости компании, эффективном управлении операционной деятельностью и неактивной финансовой деятельности.

У ЭТАП. АНАЛИЗ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИИ НА ОСНОВЕ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ

В современном анализе исследование эффективности операционной деятельности теряет свою значимость; ключевое значение приобретает анализ эффективности инвестиционной деятельности, поскольку именно эта деятельность, обеспечивающая приток инноваций, определяет

успешность бизнеса. На начальном этапе анализа инвестиционной деятельности необходимо оценить степень ее активности (табл. 12).

Расчеты свидетельствуют о высокой степени инвестиционной активности компании, так, если ориентироваться на показатель активности 20% платежей от выручки, то можно сделать заключение о превышении этого критерия в четырех годах из последних шести лет; при этом платежи по инвестиционной деятельности составили в среднем за период 50,60% от выручки. Пик активности пришелся на 2014 г., в котором были приобретены стратегические зависимые и дочерние компании. Сравнивая показатели инвестиционной активности с ближайшим конкурентом (Yandex N.V.) (табл. 13), можно сделать вывод об относительном конкурентном преимуществе анализируемой компании, поскольку ее инвестиционная активность по отношению к выручке выше. Однако этот вывод должен быть подкреплен анализом эффективности инвестиций, поскольку ак-

Таблица 11 / Table 11

Анализ показателей ликвидности и платежеспособности / Analysis of solvency and liquidity ratios

Показатель / Ratio	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Коэффициент У. Бивера (отношение чистого операционного денежного потока к совокупным обязательствам)	1,06	1,19	0,52	0,39	0,46
Отношение чистого операционного денежного потока к краткосрочным обязательствам	1,65	1,68	1,09	0,87	0,80
Денежное покрытие процентов (операционный денежный поток по операционной деятельности до вычета процентов и налога к уплаченным процентам)	—	—	30,09	8,48	20,41
Период обеспеченности операционной деятельности денежными средствами и их эквивалентами (отношение денежных средств и их эквивалентов к однодневным платежам по операционной деятельности), дни	457	661	310	91	90
Коэффициент достаточности чистых операционных денежных потоков для самофинансирования инвестиционной деятельности (отношение чистого операционного денежного потока к платежам по инвестиционной деятельности)	4,42	3,81	0,18	3,82	1,15
Коэффициент достаточности чистых операционных денежных потоков для самообслуживания финансовой деятельности (отношение чистого операционного денежного потока к платежам по финансовой деятельности)	0,34	0,42	9,19	2,00	0,81

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 08.02.2018).

тивность инвестиционной деятельности — только необходимое, но недостаточное условие успешного развития бизнеса.

Переходя далее к оценке направлений инвестиций (табл. 14), необходимо идентифицировать рост компании: органический — направленный на наращивание имеющихся мощностей, или агрессивный — ориентированный на приобретение готовых бизнесов, обеспечивающих развитие компании.

Оценивая направления инвестиций, необходимо отметить, что компания ориентирована на агрессивный рост, поскольку доля затрат на приобретение компаний составила за исследуемый период 83,31%, что экспертами оценивается как

эффективное направление инвестиций, поскольку именно привлечение ресурсов извне, своего рода аутсорсинг, позволяет компании приобретать необходимые компетенции и ресурсы от внешних стейкхолдеров.

Однако основной вопрос, касающийся инвестиций, — насколько они эффективны. Для решения этого вопроса предлагается использовать показатель модифицированной внутренней нормы доходности; при таком подходе компания рассматривается как портфель инвестиционных проектов, а расчет основывается на показателях денежных потоков. Чистые денежные средства, полученные от операционной деятельности, расцениваются как результат от инвести-

Таблица 12 / Table 12

Анализ активности инвестиционной деятельности / Analysis of investment activity

Показатель / Indicator	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Средние значения, млн руб. / Average values, mln rubls
Выручка, млн руб.	14 935	20 905	27 070	32 327	37 986	40 001	28 871
Платежи по инвестиционной деятельности, млн руб.	(4418)	(1951)	(3060)	(69 949)	(3 635)	(10 984)	(15 666)
Доля инвестиций в выручке, %	29,58	9,33	11,30	216,38	9,57	27,46	50,60

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 07.02.2018).

Таблица 13 / Table 13

Анализ активности инвестиционной деятельности компании-аналога / Analysis of investment activity of a peer company

Показатель / Indicator	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Средние значения, млн руб. / Average values, mln rubls
Платежи по инвестиционной деятельности (не включая инвестиции в срочные депозиты), млн руб.	(18 630)	(16 117)	(13 275)	(16 007)
Выручка, млн руб.	50 767	59 792	75 925	62 161
Доля инвестиций в выручке, %	36,70	26,96	17,48	27,05

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения / accessed 05.02.2018).

ций; чистые денежные средства по инвестиционной деятельности (не совокупные платежи по инвестиционной деятельности) — как инвестиции (табл. 15); в качестве ставки дисконтирования и реинвестирования денежных потоков принимается средневзвешенная стоимость капитала после налогообложения, рассчитанная по сектору (17,32%)¹⁶.

Оценки инвестиционной деятельности за весь анализируемый период (2011–2016 гг.) дают основания для положительных выводов об эффективности инвестиционной деятель-

ности. Однако, если рассматривать эффективность инвестиций, осуществленных в 2014 г., и анализировать денежные потоки только за 2014–2016 г., то можно сделать вывод о том, что инвестиции еще не окупились. С учетом того что MIRR максимально приблизилась к дисконту при периоде расчета 4 года, этот период можно считать периодом окупаемости инвестиций. В целом расчеты позволяют сделать заключение о достаточно высокой эффективности инвестиционной деятельности компании, поскольку рентабельность инвестиций существенно превосходит за пятилетний период ставку дисконта, а срок окупаемости не превышает четырех лет.

¹⁶ URL: <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/> (дата обращения: 25.01.2018).

Таблица 14 / Table 14

Анализ направлений инвестиционной деятельности / Analysis of investment directions

Показатель / Indicator	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Средние значения, млн руб. / Average values, mln rubls	Структура по средним значениям, % / Structure by mean value, %
Приобретение компаний	(3171)	—	—	(67015)	(963)	(7157)	(13 051)	83,31
Приобретение основных средств и нематериальных активов	(1247)	(1951)	(3060)	(2934)	(2672)	(3827)	(2615)	16,69
Итого платежи по инвестиционной деятельности	(4418)	(1951)	(3060)	(69 949)	(3635)	(10 984)	(15 666)	100,00

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компаний / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения / accessed 06.02.2018).

Таблица 15 / Table 15

Исходные данные для оценки эффективности инвестиционной деятельности / Input data to evaluate the investment performance

Показатель / Indicator	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Чистые денежные средства, направленные на инвестиционную деятельность, нетто	(5281)	40 702	19 342	(63 521)	(3155)	(563)
Денежные средства, полученные от операционной деятельности, нетто	6401	8620	11 730	12 681	13 946	12 620
Сумма	1120	49 322	31 072	(50 840)	10 791	12 057

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компаний / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения / accessed 07.02.2018).

Таблица 16 / Table 16

Оценка эффективности инвестиционной деятельности / Input data to evaluate the investment performance

Показатель / Indicator	Значение, % / Value
Модифицированная внутренняя норма доходности за шесть лет, 2011–2016 гг.	40,25
Модифицированная внутренняя норма доходности за пять лет, 2012–2016 гг.	46,11
Модифицированная внутренняя норма доходности за четыре года, 2013–2016 гг.	20,01
Модифицированная внутренняя норма доходности за три года, 2014–2016 гг.	(30,27)

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports/> (дата обращения / accessed 07.02.2018).

Таблица 17 / Table 17

**Оценка «инновационной премии» компании за 2016 г. /
Evaluation of “Innovation reward” for the year 2016**

Показатель / Indicator	Значение / Value
Средний денежный поток от операционной и инвестиционной деятельности за 2011–2016 гг.	8920
Дисконт, %	17,32
Ожидаемый рост, %	8,69
Расчетная стоимость, млн руб.	112 308
Средний курс доллара США (Банк России)	67,19
Расчетная стоимость, млн долл. США	1671
Рыночная капитализация, млн долл. США	4270
Инновационная премия, млн руб.	2599
Инновационная премия относительно капитализации, %	60,85

Источник / Source: рассчитано автором на основе публичной отчетности компании / Calculated by the author on the basis of publicly available reports of the companies. URL: <https://corp.mail.ru/ru/investors/reports> (дата обращения / accessed 01.02.2018).

VI ЭТАП. АНАЛИЗ ФУНДАМЕНТАЛЬНЫХ ФАКТОРОВ СТОИМОСТИ И ОЦЕНКА «ИННОВАЦИОННОЙ ПРЕМИИ» КОМПАНИИ

Наиболее значимыми факторами стоимости компаний цифровой экономики являются факторы, которые генерируются ключевыми для сектора видами капитала: интеллектуальным и социально-репутационным.

1. Факторы стоимости, которые генерирует интеллектуальный, в том числе цифровой капитал:

- увеличение скорости обработки и передачи информации, стимулирование приобретения инноваций, создание интеллектуальной собственности за счет постоянного мониторинга рынка и выявления возникающих инноваций;
- повышение эффективности технологий кодификации и персонализации знаний; создание интеллектуальной собственности и развитие социально-репутационного капитала;
- повышение инновационности продуктов и услуг; создание новых рыночных ниш, увеличение объема продаж.

2. Социально-репутационный капитал влияет на фундаментальную стоимость, поскольку обеспечивает:

- корпоративную среду, стимулирующую персонал к инновациям; постоянное привлечение

нового персонала, широкого круга стейкхолдеров, обеспечивающих поток инноваций;

- поиск новых идей на рынке, бенчмаркинг, аутсорсинг идей; рост инноваций за счет обмена информацией с контрагентами;
- повышение лояльности потребителей, снижение волатильности продаж;
- поддержку развития бизнеса со стороны государственных и общественных институтов.

В завершение анализа следует оценить «инновационную премию»¹⁷ компании, которая представляет собой денежную оценку факторов стоимости и отражает тот темп роста, который закладывается инвесторами при определении цены приобретения акций. Алгоритм расчета заключается в расчете разницы между рыночной стоимостью компании (сумма капитализации и заемного капитала) и стоимостью, рассчитанной на основе прогнозируемых денежных потоков. Результаты расчетов представлены в табл. 17.

Расчеты свидетельствуют о высоком значении инновационной премии, т.е. оптимистических

¹⁷ Jeff Dyer, Hal Gregersen How We Rank The World's Most Innovative Companies; 2015. URL: <https://www.forbes.com/sites/innovatorsdna/2015/08/19/how-we-rank-the-worlds-most-innovative-companies-2015/#75ace2d85f8c> (дата обращения: 25.01.2018).

ожиданиях инвесторов относительного будущего компании.

В заключение можно отметить, что анализируемая компания при определенных негативных характеристиках своего конкурентного положения, а именно снижении относительной рыночной доли, тем не менее характеризуется высокой мар-

жинальностью, устойчивостью финансового состояния, активной и эффективной инвестиционной деятельностью, направленной на агрессивный рост бизнеса. Все это позволяет обосновать достаточно высокое значение инновационной премии к рыночной капитализации компании, позволяющей прогнозировать устойчивое развитие бизнеса.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Свон М. Блокчейн: Схема новой экономики. Пер. с англ. М.: Олимп-Бизнес. 2017. 103 с.
2. Круи М. Основы риск-менеджмента. Пер. с англ.; науч. ред. Минасян В.Б. М.: Юрайт; 2017. 390 с.
3. Заман А. Репутационный риск: управление в целях создания стоимости. Пер. с англ. Кострубова Ю. М.: Олимп-Бизнес; 2008. 360 с.
4. Post J.E., Preston L.E., Sachs S. Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth. Stanford University Press; 2002. 376 p.
5. Ивашковская И.В. Финансовые измерения корпоративных стратегий. Стейкхолдерский подход. Монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М; 2013. 320 с.
6. Ефимова О.В. Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход. Экономический анализ: теория и практика. 2013;45(348):41–51.
7. Любушин Н.П. Использование ресурсоориентированного экономического анализа в оценке устойчивого развития хозяйствующих субъектов. Вестник ТГУ. 2015;2(142):32–45.
8. Мэлоун М., Исмаил С., ванн Геест Ю. Взрывной рост: Почему экспоненциальные организации в десятки раз продуктивнее вашей (и что с этим делать). М.: Альпина Диджитал; 2014. 237 с.

REFERENCES

1. Melanie Swan. Scheme of a new economy. Moscow: Olimp-Biz Publishing; 2017, 103 p. (In Russ.).
2. Krui M. Fundamentals of risk management. Moscow: Yurayt Publishing House; 2017. 390 p.
3. Arif Zaman. Reputational Risk: How to Manage for Value Creation. Moscow: ZAO "Olimp-Biznes"; 2008, p. 360. (In Russ.)
4. Post J.E., Preston L.E., Sachs S. Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth. Stanford University Press; 2002. 376 p.
5. Ivashkovskaya I.V. Financial measurements of corporate strategies. Stakeholder approach: Monograph. 2nd ed. Moscow: INFRA-M; 2013. 320 p. (In Russ.).
6. Efimova O.V. Analysis of the company's sustainable development: the stakeholder approach. Economic analysis: theory and practice. 2013;45(348):41–51. (In Russ.).
7. Lyubushin N.P. Use of resource-oriented economic analysis in the assessment of sustainable development of economic entities. Bulletin of TSU. 2015;2(142):32–45. (In Russ.).
8. Malone M., Ismail S., J. van Geest. Explosive growth: Why exponential organizations are tens of times more productive than yours (and what to do about it). Moscow: Alpina Digital; 2014. 237 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Вера Геннадьевна Когденко — доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия
kogdenko7@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Vera G. Kogdenko — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Financial Management Department, National Research Nuclear University (MePhI), Moscow, Russia
kogdenko7@mail.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-110-119

УДК 657(045)

JEL M00

Управление потенциалом развития организации на основе сбалансированной системы показателей

Л.Ф. Шилова,<https://orcid.org/0000-0002-7738-7122>*А.Н. Быстрова,*<https://orcid.org/0000-0002-2932-8910>*Д.Л. Скипин,*<https://orcid.org/0000-0001-5840-5789>*А.С. Гурина,*<https://orcid.org/0000-0001-6656-1351>*К.А. Костина,*<https://orcid.org/0000-0003-3423-588X>

Тюменский государственный университет,
Тюмень, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены вопросы управления потенциалом развития организации на основе сбалансированной системы показателей. В условиях внедрения инновационных технологических процессов одним из наиболее эффективных механизмов стратегического управления является система сбалансированных показателей, что обуславливает успешное развитие организации и увеличение ее стоимости. Основным элементом системы сбалансированных показателей является потенциал развития. В статье авторы раскрывают понятие потенциала развития и предлагают методику его анализа. Для оценки состояния потенциала развития могут быть использованы такие показатели, как удовлетворенность трудом, постоянство кадрового состава, производительность труда и т.д. Авторами предложена методика анализа потенциала развития на основе анкетирования с целью выявления различий в качестве трудовой жизни разных категорий работников. Анкетирование проводилось среди работников нефтегазодобывающего предприятия. Выборка составила 342 человека, из которых 31% – административно-управленческий персонал и 69% – представители рабочих профессий. Перечень вопросов анкеты подразделен на 9 блоков, которые оценивают различные стороны качества трудовой жизни: оценка труда на предприятии; участие работников в принятии производственных решений; оценка профессиональных знаний и умений, уровня квалификации; влияние работы на личную жизнь работников и др. Для оценки полученных данных анкеты по каждому вопросу в количественном выражении рассчитана средняя взвешенная арифметическая. С целью выявления отклонения авторы соотнесли полученные числовые значения с нормальным уровнем средней взвешенной арифметической. Результатом проведенного исследования является предложение перехода к системе сбалансированных показателей, которая в своей концептуальной основе, по мнению авторов, ориентируется на потенциал развития всего коллектива. Управление потенциалом развития предприятия основано на взаимодействии организации с работником, эффективное использование которого осуществляется на основе применения системы сбалансированных показателей.

Ключевые слова: цифровизация экономики; система сбалансированных показателей; потенциал развития; удовлетворенность трудом; качество трудовой жизни

Для цитирования: Шилова Л.Ф., Быстрова А.Н., Скипин Д.Л., Гурина А.С., Костина К.А. Управление потенциалом развития организации на основе сбалансированной системы показателей. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):110-119. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-110-119

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-110-119
UDC 657(045)
JEL M00

Management of an Organization's Development Potential Based on a Balanced Scorecard

L.F. Shilova,

<https://orcid.org/0000-0002-7738-7122>

A.N. Bystrova,

<https://orcid.org/0000-0002-2932-8910>

D.L. Skipin,

<https://orcid.org/0000-0001-5840-5789>

A.S. Gurina,

<https://orcid.org/0000-0001-6656-1351>

K.A. Kostina,

<https://orcid.org/0000-0003-3423-588X>

University of Tyumen,
Tyumen, Russia

ABSTRACT

The article considers the issues of managing an Organization's Development Potential based using a Balanced Scorecard. When innovative technological processes are implemented one of the most effective mechanisms of strategic management is a balanced scorecard. The use of this tool leads to successful development of the organization and increases its value. The core feature of the balanced scorecard is development potential. The authors define what "development potential" is and propose the methods for its analysis. To assess the development potential the following indicators can be used: work satisfaction, staff stability, labor capacity, etc. The authors propose a methodology for analysis of development potential by polling to find differences in the quality of WORKING LIFE in different categories of employees. The polling was carried out among the employees of Oil and Gas Company. The sample covered 342 people: 31% of which belong to white-collars (managerial staff) and 69% were blue-collars. The questions in the questionnaire were divided into 9 sections, which evaluate various aspects of quality of WORKING LIFE: assessment of working results, workers' participation in management, assessment of professional knowledge and skills, skill level, the impact of work on personal lives of employees and others. For each question average weighted arithmetical mean is calculated in order to obtain numerical data. To find deviations the authors correlate the obtained numerical values with the normal level of average weighted arithmetic. The result of this research is the proposal about transition to the balanced scorecard, which, in its conceptual framework, in the authors' view, focuses on the development potential of the whole team. Management of development potential is based on the interaction between the organization and the employee, the use of the balanced scorecard can make this interaction more effective.

Keywords: digitalization of economy; balanced scorecard; development potential; work satisfaction; quality of working life

Citation: Shilova L.F., Bystrova A.N., Skipin D.L., Gurina A.S., Kostina K.A. Management of an organization's development potential based on a balanced scorecard. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):110-119. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-110-119

ПРЕДМЕТ

Динамичное развитие научно-технического прогресса и ориентации современной экономики на инновационный путь развития трансформировали современную теорию управления трудовым потенциалом. Прежде всего трансформация теории управления трудовым потенциалом связана с вытеснением традиционных ресурсов развития экономики.

В настоящее время в мире бизнеса происходит процесс цифровизации экономики, под которым понимается активное внедрение информационно-коммуникационных технологий во все сферы экономики, возникновение новых способов предоставления услуг населению с помощью применения сети Интернет, мобильных устройств и облачных технологий [1, с. 63].

Внедрение инновационных технологических процессов влияет не только на снижение численности кадрового состава, но и на рост потребности в высококвалифицированных кадрах. Одной из самых важных проблем, с которой сталкиваются организации в условиях цифровизации экономики, является то, какой персонал должен выполнять те или иные функции, какой квалификацией и навыками он должен обладать.

Человеческий капитал в настоящее время рассматривают как наиболее важный стратегический ресурс организации, из чего вытекают новые взгляды на стратегическое управление, обеспечивающие конкурентоспособность организации в условиях постоянно изменяющейся внешней среды [2].

Одним из наиболее эффективных механизмов стратегического управления является система сбалансированных показателей. Система сбалансированных показателей — концептуальный подход к организации управления бизнес-процессами, основанный на последовательном доведении до сотрудников компании стратегических факторов, приоритетов, целей и осуществлении контроля над их достижением [3; 4, с. 26].

Система сбалансированных показателей включает в себя четыре структурных элемента: финансы, клиенты, внутренние процессы, потенциал развития [5, с. 73]. Каждый элемент имеет свои характеристики, которые мы систематизировали и представили в *табл. 1*.

Основным элементом системы сбалансированных показателей, на наш взгляд, является потенциал развития, так как неквалифицированный персонал не сможет обеспечить эффективное функционирование внутренних процессов, с помощью которых продукт становится конкурентоспособным на рынке. Следовательно, снижается возможность достижения высоких финансовых результатов [6, с. 140].

Таким образом, по мнению авторов настоящей статьи, потенциал развития — совокупность возможностей и способностей персонала организации к профессиональному развитию, эффективной деятельности и адаптации к меняющимся условиям современной экономики.

А. Манн и Э. Адкинс в своей статье “What Star Employees Want?” рассматривают возможные причины увольнения лучших сотрудников и приходят к выводу о том, что стратегия организации по их привлечению и удержанию обязательно должна подчеркивать возможность профессионального развития сотрудников и их карьерного роста¹.

Эффективное управление персоналом организации и его потенциалом развития основывается на оценке отношений в коллективе с учетом интересов каждого сотрудника: вознаграждения за труд, развития профессиональных умений и навыков, обучения, проявления заинтересованности со стороны руководителей, организации рабочего места. Для оценки состояния потенциала развития используются такие показатели, как удовлетворенность трудом, постоянство кадрового состава, результативность труда [7; 8, с. 34].

По данным Gallup’s State of the American Workplace, большая часть работающих американцев (51%) не любят свою работу или безразличны к ней. Работодатели обращаются в компанию Gallup с вовлеченностью сотрудников менее 30%, но по мере управления удовлетворенностью сотрудников их уровень участия возрастает. В результате работодатели отмечают, что уровень рентабельности возрастает в среднем на 21%, а заинтересованные сотрудники стараются выполнить больше работы, с большей вероятностью

¹ Mann A., Adkins A. What Star Employees Want? URL: <http://news.gallup.com/businessjournal/205448> (дата обращения: 25.11.2017).

Таблица 1 / Table 1

Характеристика структурных элементов системы сбалансированных показателей / Balanced score card structural elements characteristics

Структурный элемент / Structural element	Характеристика / Characteristics
Финансы	Предоставление своевременной и точной информации о капитале организации
Клиенты	Направленность организации на удовлетворение потребностей клиентов
Внутренние процессы	Эффективность использования производственного потенциала
Потенциал развития	Взаимодействие с персоналом организации посредством обучения и развития кадрового потенциала

Источник / Source: разработано авторами / invented by the authors.

остаются со своими работодателями, они более ориентированы на потребности клиентов, соблюдают стандарты и системы².

Степень удовлетворенности трудом можно оценить с помощью следующих показателей: соответствие заработной платы трудовому вкладу сотрудника; оценка работниками выполняемых в процессе производства задач; оценка распоряжений непосредственного руководителя.

Конечный результат деятельности организации в области человеческих ресурсов определяется результативностью труда. Отсюда основной задачей является соотнесение результата выполненной работы с численностью вовлеченных человеческих ресурсов. Чтобы определить результативность труда, можно использовать такие показатели, как доход или операционный доход на одного работника, т.е. доход за одну конкретную операцию, выполненную этим работником [9].

МЕТОДЫ

Нами был проведен анализ потенциала развития персонала предприятия с помощью анкетирования, т.е. оценка возможностей и способностей персонала организации к осуществлению эффективной деятельности в созданных трудовых условиях. Объектом исследования являются сотрудники нефтегазодобывающего предприятия. Общие извлекаемые запасы нефти на данном предприятии составляют более

85 млн т. Среднесписочная численность организации 3097 работников. Производительность труда составляет 13,2 млн руб. в год.

Анкета, с помощью которой был проведен опрос, включает 45 вопросов по наиболее важным характеристикам качества трудовой жизни работников предприятия. Перечень вопросов подразделен на 9 блоков, которые оценивают различные стороны качества трудовой жизни и потенциала развития, такие как система оценки труда на предприятии; участие работников в принятии производственных решений; оценка профессиональных знаний и умений; уровень квалификации; влияние работы на личную жизнь работников и др. Например, в блоке «Знания и умения» оценивается роль предприятия в развитии профессиональных качеств работников. В «Условиях труда» рассматриваются факторы производственной среды и трудового процесса, влияющие на трудоспособность работника. А «Удовлетворенность трудом» позволяет оценить отношение работника к трудовому регламенту предприятия.

Целью данного анкетирования является выявление различий в качестве трудовой жизни и потенциале развития у представителей рабочих профессий и административно-управленческого персонала.

Предполагается, что у разных категорий работников уровень качества трудовой жизни отличается, следовательно, будет отличаться потенциал развития. Такие отличия оказывают влияние на результативность трудовой деятельности.

Анкетирование проводилось в период с 5 по 26 октября 2016 г. Выборка составила 342 человек

² Harter J., Mann A. The Right Culture: Not Just About Employee Satisfaction. URL: <http://news.gallup.com/businessjournal/208487> (дата обращения: 25.11.2017).

(доверительный интервал 95%, ошибка выборки 5%). 107 человек выборочной совокупности — административно-управленческий персонал (далее — АУП): руководители и специалисты экономического, юридического, кадрового отделов. Остальные 235 человек — представители рабочих профессий, таких как геологи, геофизики, инженеры, техники.

При определении среднего взвешенного арифметического по вопросам анкеты использовалась следующая формула:

$$ix_{\text{в}} = (i1\% \times 100 + i2\% \times 50 + i3\% \times 0) / (i1\% + i2\% + i3\%), \quad (1)$$

где $i1$, $i2$, $i3$ — доля работников, которые выбрали данный ответ;

100, 50, 0 — шкала рангов, присвоенная ответам.

Ранговая шкала вопросов с четырьмя вариантами ответов имеет следующие значения: 100; 66,7; 33,4; 0 [10, с. 52].

Нормальным уровнем среднего взвешенного арифметического является 70%, по исследованиям американского института общественного мнения Гэллапа. В 2008 г. институт Гэллапа провел исследование вовлеченности персонала с помощью метода Q12, который основывался на анкетировании. Соответственно, если положительные ответы составляли 70%, считалось, что уровень вовлеченности высокий. Данной методикой мы воспользовались и в нашем исследовании³.

Из анализа квалификации персонала видно: большая часть административно-управленческого персонала считает, что организация никак не влияет на приобретение знаний, с чем согласны и более трети рабочих (рис. 1). Кроме того, более половины АУП уверены, что работа в данной организации никак не изменяет их уже существующий уровень знаний. Такая тенденция является негативной для предприятия, так как знания работников в настоящее время являются одним из главных конкурентных преимуществ организации. Инвестиции в развитие и обучение персонала способны принести больший доход в долгосрочной перспективе.

³ Crabtree S. Worldwide, 13% of Employees Are Engaged at Work. URL: <http://news.gallup.com/poll/165269> (дата обращения: 27.11.2017).

Анализ заработной платы показал: большая часть АУП считают, что уровень заработной платы соответствует уровню их трудового вклада. Полностью противоположно мнение рабочих, которые считают, что их заработная плата только в некоторой мере соответствует трудовому вкладу. Кроме того, действующая система вознаграждения не устраивает почти половину рабочих, примерно такая же часть АУП частично удовлетворены.

Определим среднее взвешенное арифметическое по данному вопросу:

$$ix_{\text{с}} = \frac{52,7 \times 100 + 32,8 \times 50 + 14,5 \times 0}{100} = 69,1 -$$

значение среднего взвешенного арифметического для АУП;

$$ix_{\text{с}} = \frac{28,4 \times 100 + 40,4 \times 50 + 31,2 \times 0}{100} = 48,6 -$$

значение среднего взвешенного арифметического для категории рабочих.

Таким образом, отклонения от нормального значения составили: 0,9%, для административно-управленческого персонала; 21,4% для рабочих.

Анализ блока «Условия труда» показал, что между категориями работников имеются различия. Большая часть административного персонала удовлетворена своим рабочим местом, чего нельзя сказать о категории рабочих. Не устраивает свое рабочее место 33,6% рабочих, а около 40% устраивает только отчасти (рис. 2).

Средний уровень тяжести своему труду присвоили 74,2% работников административно-управленческого персонала, в то время как 56,8% рабочих считают свой труд тяжелым (рис. 3). Лишь незначительная часть всего опрошенного персонала считают свою трудовую деятельность легкой. Такая тенденция объясняется различием выполняемых трудовых функций разных категорий персонала.

Анализ удовлетворенности трудом показал, что выполняемые задачи оцениваются работниками как простые и неинтересные (рис. 4).

Определим значение среднего взвешенного арифметического по данному вопросу:

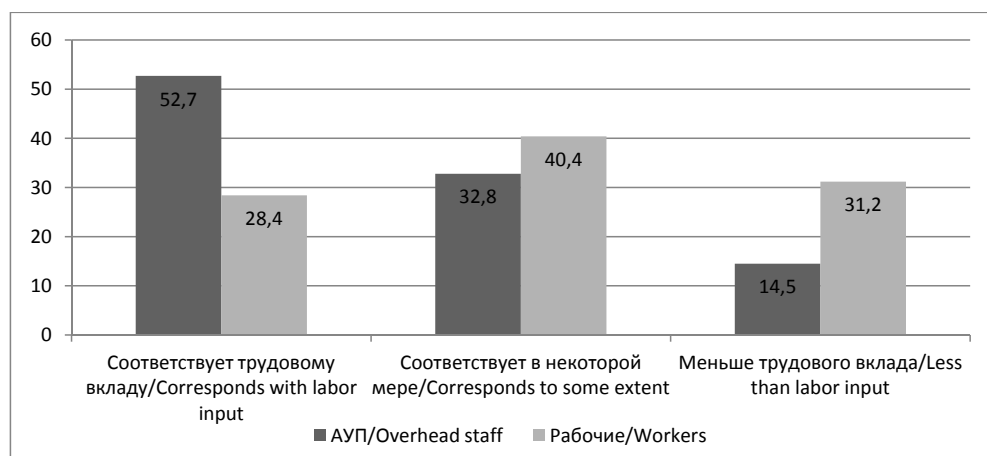


Рис. 1 / Fig. 1. **Соответствие заработной платы трудовому вкладу / Relationship between salary (wages) and to labor input**

Источник / Source: разработано авторами / invented by the authors.

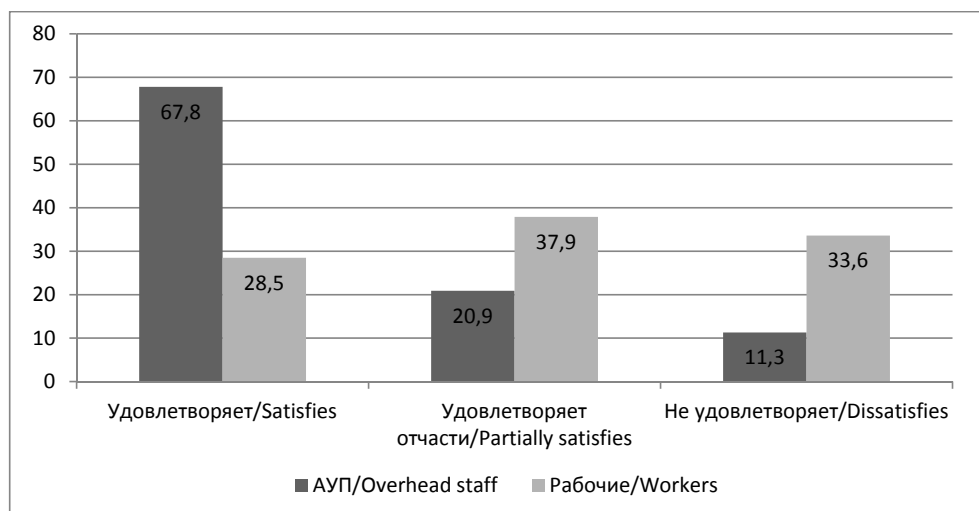


Рис. 2 / Fig. 2. **Удовлетворенность работников рабочим местом / The employees' satisfaction with working places**

Источник / Source: разработано авторами / invented by the authors.

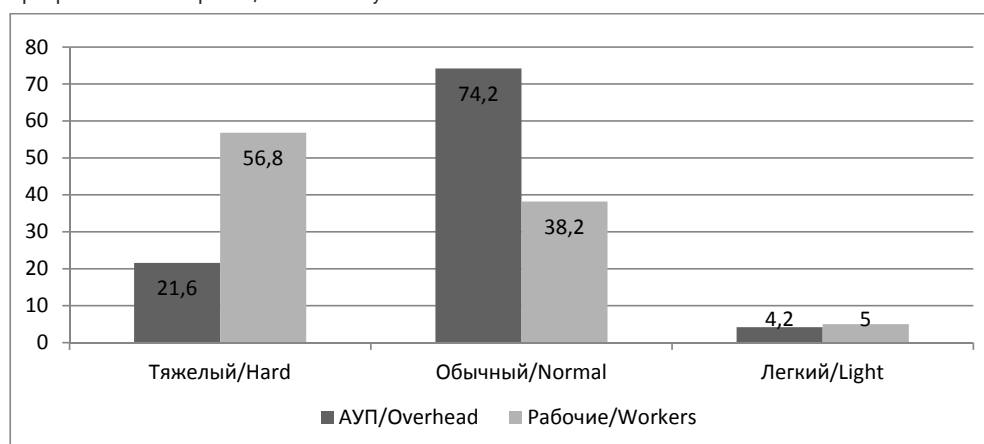


Рис. 3 / Fig. 3. **Оценка сложности труда / Job complexity evaluation**

Источник / Source: разработано авторами / invented by the authors.

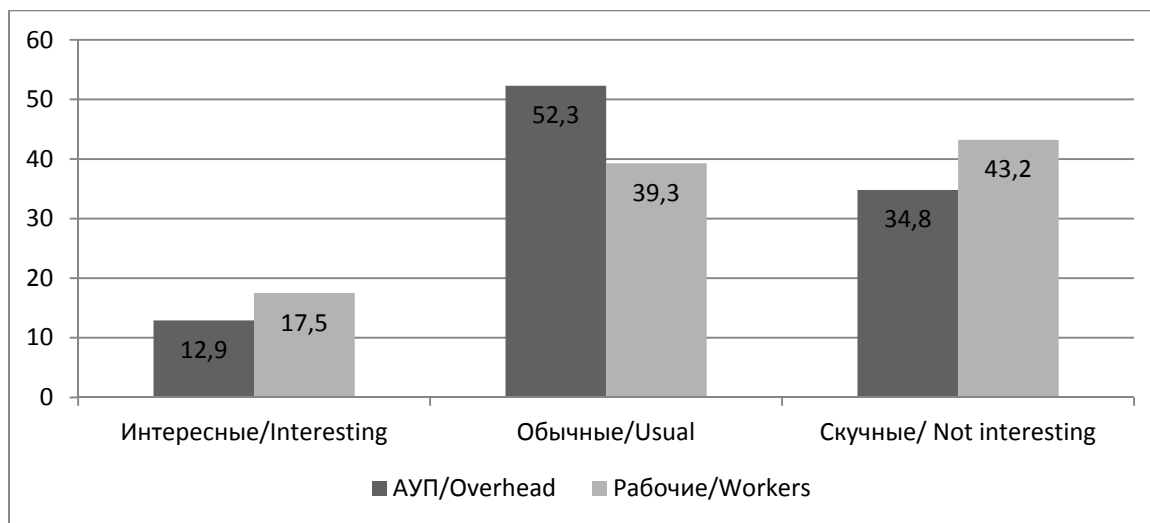


Рис. 4 / Fig. 4. Оценка производственных задач / Evaluation of production tasks

Источник / Source: разработано авторами / invented by the author.

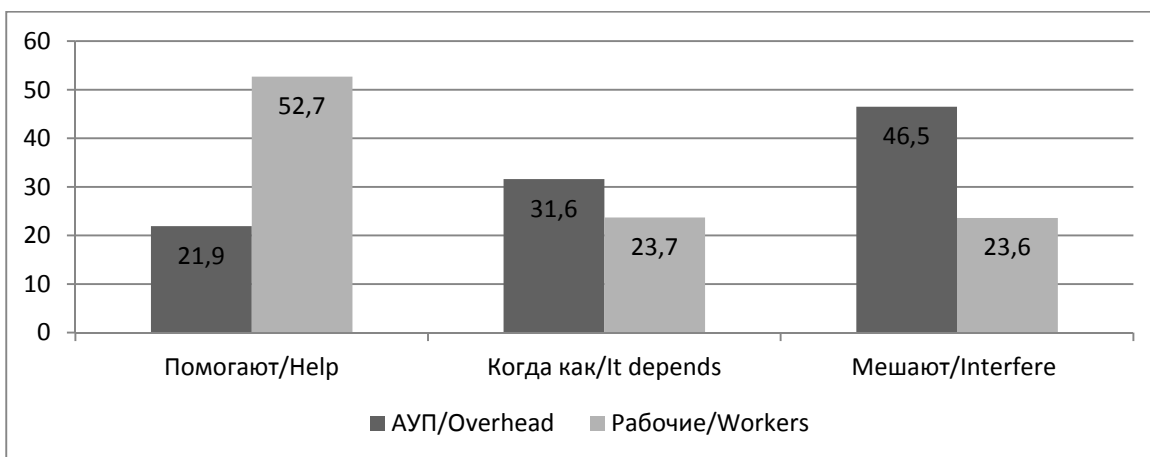


Рис. 5 / Fig. 5. Оценка поручений руководителя / Evaluation of a superior officer's assignments

Источник / Source: разработано авторами / invented by the author.

$$ix_{\theta} = \frac{12,9 \times 100 + 52,3 \times 50 + 34,8 \times 0}{100} = 39,1 -$$

значение среднего взвешенного арифметического для АУП;

$$ix_{\theta} = \frac{17,5 \times 100 + 39,3 \times 50 + 43,2 \times 0}{100} = 37,2 -$$

значение среднего взвешенного арифметического для рабочих.

Так, отклонения от нормального значения составили 30,9% для административно-управленческого персонала; 32,8% для рабочих.

Показатель оценки распоряжений непосредственного руководителя также имеет существенную дифференциацию, они мешают выполнять поставленные задачи работникам АУП, при этом категории рабочих распоряжения руководителя помогают выполнять поставленные задачи (рис. 5).

Определим значение среднего взвешенного арифметического по данному вопросу:

$$ix_{\theta} = \frac{21,9 \times 100 + 31,6 \times 50 + 46,5 \times 0}{100} = 37,7 -$$

значение среднего взвешенного арифметического для АУП;

Таблица 2 / Table 2

**Направления повышения эффективности использования потенциала
развития / Recommendations on increasing the development potential**

Основные характеристики / Basic characteristics	Направления / Recommendations
Профессиональные знания и умения	Организации необходимо оказывать помощь в обучении сотрудников, например внедрить обучающую программу
Заработная плата и система вознаграждения	Реформировать систему вознаграждения, например разработать систему премирования по уровню сложности работ
Условия труда	Необходимо упорядочить организацию трудовой деятельности, чередовать сложные и легкие операции
Удовлетворенность трудом	Чтобы разнообразить трудовой процесс, необходимо создать бригады на основе самоуправления. Организация таких бригад повысит уровень участия работников в управлении организацией, сделает трудовую жизнь более насыщенной и интересной

Источник / Source: разработано авторами / invented by the authors.

$$ix_g = \frac{52,7 \times 100 + 23,7 \times 50 + 23,6 \times 0}{100} = 64,6 -$$

значение среднего взвешенного арифметического для рабочих.

Из расчетов видно, что отклонение от нормального значения для АУП составляет 32,3%, в то время как для рабочих оно составляет 5,4%.

Относительно участия в принятии производственных решений мнения работников сошлись на том, что все-таки в организации отсутствует возможность внедрения выработанных работниками технических предложений.

В ходе анализа блока вопросов «Работа и личная жизнь» выявлено, что внутренний трудовой распорядок организован рационально. Иными словами, работа не препятствует исполнению жизненных планов и проведению личного времени.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Уровень качества трудовой жизни проявляется в удовлетворенности личных потребностей работника, а потенциал развития — во взаимоотношении организации и работников. По

результатам анкетирования выявлено, что качество трудовой жизни находится на низком уровне и нуждается в проведении соответствующих мероприятий, которые позволят повысить потенциал развития. Для решения данной проблемы нами предложены следующие рекомендации по каждой основной характеристике качества трудовой жизни (табл. 2).

ВЫВОДЫ

Таким образом, управление потенциалом развития предприятия представляет собой совокупность прямых и обратных связей между организацией и работником, эффективное использование которых возможно только на основе применения системы сбалансированных показателей. В условиях цифровой экономики возникает острая необходимость в развитии трудового потенциала, так как процесс цифровизации требует от работника способности к постоянному обучению и приобретению новых знаний по новым появляющимся технологиям, что является ключевым фактором для успешного профессионального роста в современном технологическом мире.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

- Кулик А. М., Коряков Д. П., Рожанская А. Г. Цифровая экономика как экономика нового технологического поколения. Научно-технический прогресс как фактор развития современной цивилизации: сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции. 2017:61–64.

2. Shawn M. Riley, Steven C. Michael, Joseph T. Mahoney Human capital matters: Market valuation of firm investments in training and the role of complementary assets. *Strategic Management Journal*. 2017;38(9):1753–1949. URL: <http://onlinelibrary.wiley.com> (дата обращения: 25.11.2017). DOI: 10.1002/smj.2631
3. Singh S., Olugu E.U., Musa S.N. et al. J. IntellManuf. Fuzzy-based sustainability evaluation method for manufacturing SMEs using balanced scorecard framework. *Journal of Intelligent Manufacturing*. 2018;29(1):1–18. DOI: 10.1007/s10845-015-1081-1
4. Фомин В.П., Игошина Н.А. Анализ сбалансированности показателей развития организации в структурном и временном аспектах. *Экономический анализ: теория и практика*. 2009;(7):25–31.
5. Рухляда Н.О. Внедрение показателя экономической добавленной стоимости в систему сбалансированных показателей в рамках стратегического управления предприятием. *Государство и бизнес. Современные проблемы экономики: материалы VIII Международной научно-практической конференции*. 2016:72–77.
6. Зайков Д.В. Построение сбалансированной системы показателей на основе инновационного подхода. *Вестник Воронежского государственного университета. Серия Экономика*. 2010:139–145.
7. Kaylee J. Hackney, Liam P. Maher, Shanna R. Daniels, Wayne A. Hochwarter, Gerald R. Ferris. Performance, Stress, and Attitudinal Outcomes of Perceptions of Others' Entitlement Behavior: Supervisor-Subordinate Work Relationship Quality as Moderator in Two Samples. *Group & Organization Management*. 2017; 43(1):101–137. DOI: 10.1177/1059601117696676
8. Ютанова Ю.А., Голотина Ю.А. Методические вопросы оценки трудовых ресурсов в рамках исследования экономического потенциала предприятия. *Инновационное развитие экономики*. 2012;1(7):32–35.
9. Скипин Д.Л., Овчинникова Н.Ю. Методика оценки трудового потенциала предприятия. *Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции «Формирование рынка аудиторских услуг в инновационной экономике: методология, практика, подготовка кадров»*. 2012:82–95.
10. Померанцева Е. Модели управления персоналом: исследования, разработка, внедрение. М.: Вершина; 2006. 167 с.

REFERENCES

1. Kulik A. M., Koryakov D. P., Rozhanskaya A. G. The digital economy as the economy of a new technological generation. Scientific-and-technological advance as the factor in the development of modern civilization: collection of articles on the results of the International Scientific and Practical Conference. 2017:61–64. (In Russ.).
2. Shawn M. Riley, Steven C. Michael, Joseph T. Mahoney Human capital matters: Market valuation of firm investments in training and the role of complementary assets. *Strategic Management Journal*. 2017;38(9):1753–1949. URL: <http://onlinelibrary.wiley.com> (accessed 25.11.2017). DOI:10.1002/smj.2631
3. Singh S., Olugu E.U., Musa S.N. et al. J. Intell Manuf Fuzzy-based sustainability evaluation method for manufacturing SMEs using balanced scorecard framework. *Journal of Intelligent Manufacturing*. 2018;29(1):1–18. DOI: 10.1007/s10845-015-1081-1
4. Fomin V.P., Igoshina N.A. Analysis of the balanced indicators of development of the organization in a structural and temporal aspect. *Economic analysis: theory and practice*. 2009;(7):25–31. (In Russ.).
5. Rukhlyada N. O. The introduction of the economic value added index in the balanced scorecard under strategic enterprise management. The government and business. Current issues in Economics: proceedings of the VIII International Scientific and Practical Conference. 2016:72–77. (In Russ.).
6. Zajkov D.V. Formation of a balanced scorecard based on innovative approach. *Bulletin of the Voronezh state University. Economy Series*. 2010:139–145. (In Russ.).
7. Kaylee J. Hackney, Liam P. Maher, Shanna R. Daniels, Wayne A. Hochwarter, Gerald R. Ferris Performance, Stress, and Attitudinal Outcomes of Perceptions of Others' Entitlement Behavior: Supervisor-

Subordinate Work Relationship Quality as Moderator in Two Samples. Group & Organization Management. 2017;43(1):101–137. DOI: 10.1177/1059601117696676

8. Yukhtanova Yu.A., Golotina Yu.A. Methodical issues of evaluation of labor force in the study of the economic potential of the enterprise. Innovative Development of Economy. 2012;1(7):32–35. (In Russ.).
9. Skipin D.L., Ovchinnikova N. Yu. Estimation procedure of labor potential of the enterprise. Collection of articles all-Russian scientific-practical conference: The formation of the audit market in the innovation economy: methodology, practice, staff training. 2012:82–95. (In Russ.).
10. Pomerantseva E. Models of human resource management: research, development, implementation. Moscow: Vershina; 2006. 167 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Любовь Федоровна Шилова — доктор экономических наук, профессор кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
l.f.shilova@utmn.ru

Александра Николаевна Быстрова — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
a.n.bystrova@utmn.ru

Дмитрий Леонидович Скипин — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
d.l.skipin@utmn.ru

Анастасия Станиславовна Гурина — магистрант кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
siya_1@inbox.ru

Ксения Александровна Костина — магистрант кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
kavkhimovich@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Lyubov F. Shilova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Economic Security, Accounting, Analysis and Audit, University of Tyumen, Tyumen, Russia
l.f.shilova@utmn.ru

Alexandra N. Bystrova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Economic Security, Accounting, Analysis and Audit, University of Tyumen, Tyumen, Russia
a.n.bystrova@utmn.ru

Dmitry L. Skipin — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Economic Security, Accounting, Analysis and Audit, University of Tyumen, Tyumen, Russia
d.l.skipin@utmn.ru

Anastasia S. Gurina — Undergraduate of Department of Economic Security, Account, Analysis and Audit, University of Tyumen, Tyumen, Russia
siya_1@inbox.ru

Ksenia A. Kostina — Undergraduate of Department of Economic Security, Account, Analysis and Audit, University of Tyumen, Tyumen, Russia
kavkhimovich@mail.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-120-127

УДК 37.014.544.3(045)

JEL H52, I23, I25, I26, J88

Взаимосвязь образовательных и профессиональных стандартов

Д.В. Дементьев,

Новосибирский государственный технический университет,

Новосибирск, Россия

<http://orcid.org/0000-0001-5893-8331>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены вопросы действующих нормативных требований к образовательному процессу и профессиональным обязанностям. Общекультурные, общепрофессиональные и профессиональные компетенции закреплены в образовательных стандартах, а необходимые трудовые функции работников регламентированы в профессиональных стандартах. Реализация образовательных программ высшего образования должна обеспечить получение качественных профессиональных квалификаций. Обязательная необходимость оценки профессиональной квалификации должна быть существенным стимулом для непрерывного образования и самообразования. Критерий оценки качества образования – это выпускник, который работает по специальности и качественно выполняет трудовые функции. На основе данных образовательной и бюджетной статистики обозначена проблема практического соответствия стандартов в образовании и профессиональных трудовых функций. В образовательных стандартах должны быть указаны варианты профессий, по которым выпускник может трудиться. Механизм контроля формирования компетенций обязан обеспечить возникновение качественной квалификации. Сделан вывод, что работодателю невыгодно переучивать и дополнительно учить дипломированного специалиста. Выпускник образовательной организации должен быть способен сразу выполнять указанные в профессиональных стандартах трудовые функции. На всех этапах получения высшего образования студент должен теоретические знания закрепить практически именно на базе образовательной организации. В этой связи в образовательной программе программы практик необходимо непрерывно актуализировать. Возникает острая потребность, чтобы штатные преподаватели были по совместительству практикующими специалистами или непрерывно повышали свою квалификацию. Процесс привлечения практикующих специалистов из других организаций для обучения студентов может быть лишь отдельным исключением. Предлагается разработать образовательный стандарт для подготовки преподавателей высшего образования, так как преподаватели обязаны владеть методикой обучения студентов. Также целесообразно разработать и рекомендовать к применению стандарт профессиональной деятельности преподавателя. Такой стандарт будет служить продолжением образовательного стандарта. Появление проектов образовательных стандартов, в которых образовательные компетенции сопоставлены с профессиональными стандартами, показывает перспективность и практическую ценность исследования. Наличие многочисленных публикаций по гармонизации образовательных и профессиональных стандартов свидетельствует о важности темы работы.

Ключевые слова: образовательный стандарт; компетенции; квалификация; профессиональный стандарт; трудовая функция; преподаватель-практик

Для цитирования: Дементьев Д.В. Взаимосвязь образовательных и профессиональных стандартов. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):120-127. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-120-127

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-120-127
UDC 37.014.544.3(045)
JEL H52, I23, I25, I26, J88

Interconnection of Educational and Professional Standards

D.V. Dementev,

Novosibirsk State Technical University,
Novosibirsk, Russia
<http://orcid.org/0000-0001-5893-8331>

ABSTRACT

The paper discusses some issues of existing norms and requirements to educational and professional activities. The required soft (non-technical), general professional and professional skills are prescribed by educational standards, job descriptions are regulated by professional standards. Higher education programs must provide quality professional skills. A mandatory assessment and monitoring of professional skills should become a powerful motivator for employees' long-life learning and self-education. A criterion for assessing the quality of education is a graduate who works in the specialty and qualitatively fulfils the job responsibilities. The reference to the statistics in educational and budgeting spheres is used to raise the problem of practical compliance of educational standards and professional job functions. Educational standards should specify the jobs appropriate for the graduate. The control over competence formation must ensure the qualitative qualification. The conclusion is made that an employer does not find it beneficial to retrain a certified specialist. A graduate of higher educational institution should be able to immediately fulfill the duties stated in his job description. In all stages of their higher education program, students should learn by doing to enhance skills by action learning, which must be ensured by the educational institution. In this regard, internship curriculum should be constantly monitored and regularly updated. There is an urgent need for educators to take up part-time jobs with relevant non-educational organizations or to receive regular refresher training. As for engaging outside professionals from non-educational organizations, it could be considered only as exception. It is proposed to develop a separate educational standard for the training of lecturers of higher education, as teachers must master the methodology of teaching students. A standard to guide professional activities of lecturers should also be worked out and recommended for practical application. This standard should be an extension of the educational standard. The potential and viability of this study is proved by the draft educational standards that put educational skills in compliance with professional standards (job descriptions). The growing number of publications on harmonizing educational and professional standards is also an evidence of its topicality.

Keywords: educational standard; qualifications; professional standards; job responsibilities; the teacher-practitioner

Citation: Dementev D.V. Interconnection of educational and professional standards. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2018;5(3):120-127. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-120-127

Определив точно значения слов, вы избавите человечество от половины заблуждений.

Рене Декарт,
французский математик, физик,
физиолог и философ, создатель метода координат

ВВЕДЕНИЕ

Цитата французского математика и философа уместна постольку, поскольку для «человека разумного» процесс познания мира и окружающего общества начинается с личного осмысления терминов и понятий. Процесс получения знаний и умений, а затем их передача будущим поколениям предполагает профессиональную ответственность при использовании научной и профессиональной терминологии. Результаты человеческой познавательной деятельности приобретают системность в форме знаний. Научные знания не могут существовать без логической обоснованности и доказательности результатов исследования. Умение трактуется в научном и профессиональном сообществе как навык в каком-то деле или трудовой опыт. Компетенция понимается как способность людей использовать знания и умения, успешно решать возникающие профессиональные задачи.

Стандарты образовательных процессов и профессиональной деятельности, безусловно, необходимы для того, чтобы получаемые знания эффективно способствовали развитию профессиональных навыков и умений. Рассмотрим вопросы адаптации образовательных стандартов к профессиональным, сделаем попытку выяснить, насколько важна для общества сущность понятий «компетенция», «знание», «умение», «навыки». Каким образом материальные и моральные блага зависят от уровня познания окружающего мира?

Ученые и исследователи пытаются объяснить и понять закономерности развития человеческой цивилизации, создавая для этого философские и технические инструменты познания. Формы изучения окружающего мира реализуются через методы научного познания. Научные школы пытаются определить

правильный путь изысканий, разрабатывают инновационные технологии, организуют с помощью научных способов трудовые процессы в производственном секторе экономики. Представить масштаб вопросов о высшем образовании помогут отдельные показатели бюджетной и образовательной статистики. В Российской Федерации в 2016 г. действовали 896 учреждений высшего образования, из них: государственных — 530, или 59%, и частных — 366, или 41% [1]. В государственных учреждениях было занято около 300 тыс. преподавателей. Расходы консолидированного бюджета по финансированию высшего образования в 2016 г. составили 505 млрд руб., оказано платных образовательных услуг на 540 млрд руб. Получается, что более половины источников финансирования приходится на средства обучающихся.

Статья 43 п. 3 Конституции гласит, что каждый вправе на конкурсной основе бесплатно получить высшее образование в государственном или муниципальном образовательном учреждении и на предприятии. В настоящее время на предприятиях не осуществляется процесс высшего образования, там организуется практика применения теоретических знаний в процессе получения практических навыков. Федеральный закон¹ обязывает образовательные организации соблюдать государственные образовательные стандарты. С другой стороны, в России 12 образовательных учреждений вправе утверждать собственные стандарты обучения.

Процесс подготовки бакалавров, магистров и специалистов постоянно обсуждается в научном и профессиональном сообществе. Дискуссии между теоретиками и практиками возникают при разработке федеральных или собственных образовательных стандартов. Мнение работодателей при разработке образовательных стандартов актуально, так как подготовка профильных специалистов должна учитывать экономическую обстановку в стране.

Качество образования Федеральный закон об образовании² (п. 29 ст. 2) определяет как комплексную характеристику образователь-

¹ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации».

ной деятельности и подготовки обучающегося, которая показывает степень соответствия образовательных программ требованиям федеральных стандартов, потребностям граждан и работодателей. Принимается во внимание, насколько овладели нужными знаниями обучающиеся с помощью образовательных программ. Конечно, на практике достаточно не просто определить соответствие образовательных стандартов потребностям обучающихся и работодателей, сложно количественно оценить степень достижения планируемых результатов обучения. Важен вопрос осознанного выбора направления обучения с целью формирования объективной мотивации к получению фундаментальных знаний и практических навыков. Многие научные публикации определяют качество как соответствие процесса образования потребностям личности, общества, государства или как адекватные затраты и усилия для выполнения поставленных задач. Рассмотрим, какими способами регулируется в России образовательная и профессиональная деятельность.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Современная структура системы образования в России определена в Федеральном законе об оценке квалификации² (ст. 10) и состоит из пяти частей.

1. Федеральные государственные образовательные стандарты и требования, образовательные стандарты, программы различных вида, уровня или направленности.

2. Организации, осуществляющие образовательную деятельность, педагогические работники, обучающиеся и их родители.

3. Федеральные государственные органы и органы государственной власти субъектов Федерации, осуществляющие государственное управление в сфере образования, и органы местного самоуправления, осуществляющие управление в сфере образования, созданные ими консультативные, совещательные и иные органы.

4. Организации, осуществляющие обеспечение образовательной деятельности, оценку качества образования.

5. Объединения юридических лиц, работодателей, общественные объединения, осуществляющие деятельность в сфере образования.

Качественное высшее образование требует слаженной организации всех частей системы образования, а качественный специалист будет соответствовать требованиям профессиональных стандартов. Полученные знания нужно эффективно применять в конкретных видах экономической и профессиональной деятельности. Работодатель и образовательная организация должны ставить перед собой одну цель — воспитать и использовать квалифицированного специалиста. Образовательные стандарты должны быть взаимозависимыми. Университеты и работодатели должны ясно представлять: какой будет подготовлен специалист? Формулировка образовательных и профессиональных стандартов важна, однако вопрос об объективной оценке квалификации также весьма актуальный. Простая и понятная формулировка компетенций облегчит независимую оценку обладания профессиональными квалификациями.

Работодатели должны быть заинтересованы в понимании сущности образовательных стандартов, должны информировать Министерство образования о важности модернизации образовательного процесса. Актуальна прямая и обратная связь между образовательными организациями и работодателями. Работодателю невыгодно переучивать студента, он заинтересован сразу получить квалифицированного специалиста. В этой связи возникает вопрос: какой уровень образования необходимо освоить? Федеральный закон об образовании предусматривает (ст. 10, п. 5) четыре уровня профессионального образования:

- 1) среднее профессиональное образование;
- 2) высшее образование — бакалавриат;
- 3) высшее образование — специалитет и магистратура;
- 4) высшее образование — подготовка кадров высшей квалификации.

С одной стороны, существующие уровни профессионального образования должны пре-

² Федеральный закон от 03.07.2016 № 238-ФЗ «О независимой оценке квалификации».

дусматривать овладение нужными квалификациями. Образовательные стандарты формально предлагают готовых бакалавров или магистров. С другой стороны, работодатель хочет убедиться, что претендент на работу, безусловно, обладает нужной квалификацией. Очевидно, не всегда требуется высший уровень квалификации.

Федеральный закон о независимой оценке квалификации с января 2017 г. регулирует отношения в процессе оценки квалификации работников для выполнения трудовых обязанностей. Сфера действия закона избирательна, так как не затрагивает государственных служащих и некоторых других работников. Трудовой кодекс³ определяет для них особые отношения с работодателями. Закон обязывает и предлагает работникам выяснить степень личной профессиональной подготовки. Критерием оценки квалификации служит оценочный экзамен, который можно пройти в центрах оценки квалификаций, территориально доступных в большинстве регионов нашей страны. Важно наладить мониторинг и анализ информации о потребностях отраслей в конкретных специалистах, что позволит оперативно варьировать соотношение специалистов по уровням профессионального образования. Структура образовательной программы должна быть гибкой в отношении прохождения производственных практик.

Процесс непрерывного образования тоже актуален, так как развитие технологических укладов требует регулярного повышения квалификации. Трудовые навыки должны совершенствоваться постольку, поскольку этого требуют высокие технологии и инновационные производства. Научный и технический прогресс совместно будут формировать новые профессии. Возникает вопрос: нужны ли преподаватели-практики в образовательном процессе? Образовательные стандарты требуют привлекать практиков. На наш взгляд, представители работодателей, которые работают в образовательных организациях, автоматически не могут обеспечить высокое

качество подготовки специалистов. Целесообразно организовать обмен опытом между студентами и квалифицированными специалистами, попытаться выявить проблемы, которые упускаются в процессе преподавания учебных дисциплин. Механическое внедрение в образовательный процесс практиков влечет за собой риск принятия обучающимися стереотипов хозяйственной или управленческой деятельности конкретных предприятий. С другой стороны, использование и тиражирование лучших производственных практик принесет несомненную пользу образовательному процессу. Принесет пользу стажировка преподавателей у работодателей на производственных предприятиях, так как нередко ситуация, когда доцент или профессор вообще не имеет практической деятельности.

Образовательные организации и профессиональные сообщества должны быть информированы о лучшем отечественном или зарубежном опыте получения квалификации, ее повышения и эффективного использования для личного и общественного блага. Образовательные стандарты — это теоретический фундамент профессиональных стандартов, которые в настоящее время носят рекомендательный характер для принятия кадровых решений работодателями.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Статистика о динамике показателей квалификации работников обязана объективно информировать претендентов на рабочие места и работодателей о реальной квалификации. Анализ пробелов в теории и практике позволит сделать вывод о дополнительном обучении или стажировке. Результаты экзаменов уже в настоящее время являются объективным индикатором универсальных или профессиональных компетенций.

Перспективы образования и вопросы обучения высококвалифицированных кадров обсуждались 21–23 марта 2018 г. на международной научно-методической конференции «Образование будущего: новые кадры для новой экономики» (г. Москва). Организатором выступили Финансовый университет, Международная ассоциация организаций фи-

³ «Трудовой кодекс Российской Федерации» от 30.12.2001 № 197-ФЗ.

нансово-экономического образования и Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка. Результаты деятельности в области стандартизации профессий следующие: утверждено 1087 профессиональных стандартов, в реестре содержится 1256 квалификаций. Функционируют 30 советов по профессиональным квалификациям, которые организовали 194 центра оценки квалификации в 19 сферах деятельности. Динамика развития профессиональных стандартов поднимает вопрос о влиянии профессиональных стандартов на образовательные программы, приоритетности знаний или рабочих навыков. Перспектива развития национальной системы квалификаций требует тщательного обсуждения в научном сообществе, поэтому участники Национального совета на заседании 29 марта 2018 г. договорились представить проект дорожной карты Президенту и Правительству в мае 2018 г. Необходимо выработать стратегию и тактику, какие отрасли нужно регулировать в особом порядке, в каких отраслях нужны инновации.

Необходимо обсудить вопрос о разработке образовательного стандарта, который установит правила получения универсальных компетенций и будет служить инструментом для освоения профессиональных компетенций,

для непрерывного повышения квалификации за весь период экономической активности. Знания актуальны не по своему объему, важны их источники и технологии эффективного получения. Трудовые квалификации должны развиваться вместе с развитием технологий и технологического уклада. Актуальна задача формирования междисциплинарных исследований, а также мероприятия:

1. Объединение работы научных школ в области психологии, математики, финансов, информатики для проектирования образовательных стандартов. Научно обоснованные правила получения знаний будут фундаментом для профессиональной квалификации.

2. Совершенствование и использование научно обоснованных индикаторов профессиональной пригодности. Профессиональная ориентация обучающихся важна с точки зрения получения производственных результатов. Успешное освоение образовательных программ породит успешных специалистов.

3. Состав курсов в образовательных программах должен формироваться с учетом междисциплинарного подхода. Научно обоснованная последовательность освоения учебных дисциплин должна обеспечить освоение образовательных компетенций, необходимых для конкретной квалификации.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бородина Д. Р., Гохберг Л. М., Жихарева О. Б. Образование в цифрах 2017. Краткий статистический сборник. М.: НИУ ВШЭ; 2017. 80 с.
2. Барнгольц С. Б. Опыт привлечения студентов к научным исследованиям по экономическому анализу. Вестник Финансовой академии. 1998;(4):74–80.
3. Соловьев В. П., Перескокова Т. А., Крупин Ю. А. Федеральный образовательный стандарт на три с плюсом. Опять нужна работа над ошибками? Высшее образование сегодня. 2016;(4):37–42.
4. Худжина М. В. Проектирование основных профессиональных образовательных программ в условиях приведения действующих ФГОС ВО в соответствии с профессиональными стандартами. Проблемы современного образования. 2016;(2):116–120.
5. Чучалин А. И. Образовательные стандарты ведущих российских вузов. Высшее образование в России. 2015;(4):14–25.
6. Белоцерковский А. В. К вопросу о согласовании образовательных и профессиональных стандартов. Высшее образование в России. 2015;(6):26–31.
7. Бондин В. И., Марченко М. В. К вопросу о терминологии в федеральных государственных образовательных стандартах высшего образования. Мир науки. 2017;(5–1):37.
8. Буяковская И. А., Позднякова Е. В. Профессиональные стандарты при разработке основных образовательных программ высшего образования. Проблемы современного педагогического образования. 2017;(55–8):93–105.

9. Гетман Н. А., Котенко В. В., Котенко Е. Н. Подготовка преподавателя вуза к профессиональной деятельности в соответствии с современными профессиональными стандартами. Современные наукоемкие технологии. 2016;(9–3):490–494.
10. Жукова Н. В., Яророва В. В. Аттестация бухгалтеров на соответствие профессиональному стандарту. Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2016;(1):66–68.
11. Ковальчук С. А., Ивакаева Т. О. Об использовании профессиональных стандартов при разработке и реализации образовательных программ. Проблемы высшего образования. 2017;(1):49–52.
12. Кузнецова Е. М. Компетентностно-ориентированные образовательные стандарты: проблемы реализации. Высшее образование в России. 2016;(5):150–155.
13. Лосева Н. А., Петрова Н. П. Федеральные образовательные стандарты как элемент регулирования образовательных услуг в России. Аудитор. 2017;(3–3):50–55.
14. Морозов М. А., Морозова Н. С. Подходы к оценке соответствия образовательных программ профессиональным стандартам. Высшее образование сегодня. 2017;(10):13–17.
15. Скавитин А. В. Профессиональный стандарт педагога: внедрение в образовательной организации. Педагогический имидж. 2017;(3):18–26.
16. Булыга Р. П. Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита. Учет. Анализ. Аудит. 2015;(3):75–81.
17. Булыга Р. П. Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов. Учет. Анализ. Аудит. 2016;(3):50–54.
18. Солдатенко И. С., Дудаков С. М., Захарова И. В. Проектирование образовательных программ в области ИКТ с учетом профессиональных стандартов. Инженерное образование. 2017;(21):140–144.
19. Шаблова Е. Г., Филющенко Л. И. Профессиональные и образовательные стандарты: некоторые проблемы применения. Право и образование. 2017;(9):18–26.
20. Мельник М. В. Условия успешного использования профстандартов. Учет. Анализ. Аудит. 2016;(3):55–64.
21. Седых И. Ю. Образовательные и профессиональные стандарты: вместе или врозь? Инновации в образовании. 2017;(2):5–10.

REFERENCES

1. Borodina D. R., Gokhberg L. M., Zhikhareva O. B. Education in numbers: 2017: statistical summary. National Research University "Higher School of Economics". Moscow: Higher School of Economics; 2017. 80 p. (In Russ.).
2. Barngol's S. B. Experience of involvement of students in scientific research in the sphere of economic analysis. Bulletin of Financial Academy. 1998;4:74–80. (In Russ.).
3. Solov'ev V. P., Pereskokova T. A., Krupin Ju. A. A C+ for the Federal Educational Standards. The work on the bugs again? The Higher Education Today. 2016;4:37–42. (In Russ.).
4. Hudzhina M. V. Design of the basic professional educational programs under conditions of harmonization of the existing federal state educational standards of higher education (FGOS VO) and professional standards. Problems of Modern Education. 2016;2:116–120. (In Russ.).
5. Chuchalin A. I. Educational standards of the leading Russian universities. The Higher Education in Russia. 2015;4:14–25. (In Russ.).
6. Belocerkovskij A. V. On the issue of harmonization of educational and professional standards. The Higher Education in Russia. 2015;6:26–31. (In Russ.).
7. Bondin V. I., Marchenko M. V. On the question of terminology in federal state educational standards of higher education. World of science. 2017;5(1):37. (In Russ.).
8. Bujakovskaja I. A., Pozdnjakova E. V. Professional standards in the development of basic educational programs of higher education. Problems of Modern Pedagogical Education. 2017;55(8):93–105. (In Russ.).
9. Getman N. A., Kotenko V. V., Kotenko E. N. Training of University lecturers for professional activities in accordance with modern professional standards. Modern High Technologies. 2016;9(3):490–494. (In Russ.).

10. Zhukova N. V., Jarovova V. V. Certification of accountants for compliance with professional standards. Bulletin of the Tula branch of the Financial University. 2016;1:66–68. (In Russ.).
11. Koval'chuk S. A., Ivakaeva T. O. On the use of professional standards in the development and implementation of educational programs. Problems of the Higher Education. 2017;1:49–52. (In Russ.).
12. Kuznecova E. M. Competence-oriented educational standards: problems of implementation. The Higher Education in Russia. 2016;5:150–155. (In Russ.).
13. Loseva N. A., Petrova N. P. Federal educational standards as an element of regulation of educational services in Russia. Auditor. 2017;3(3):50–55. (In Russ.).
14. Morozov M. A., Morozova N. S. Approaches to assessing the compliance of educational programs with professional standards. The Higher Education Today. 2017;10:13–17. (In Russ.).
15. Skavitin A. V. Professional standards for teachers: implementation in educational organizations. Pedagogical Image. 2017;3:18–26. (In Russ.).
16. Bulyga R. P. The concept of formation of professional standards in the field of accounting and auditing. Accounting. Analysis. Auditing. 2015;3:75–81. (In Russ.).
17. Bulyga R. P. Training of accountants and auditors: ways of harmonization of educational programs and professional standards. Accounting. Analysis. Auditing. 2016;3:50–54. (In Russ.).
18. Soldatenko I. S., Dudakov S. M., Zaharova I. V. Designing educational programs in the field of ICT in accordance with professional standards. Engineering Education. 2017;21:140–144. (In Russ.).
19. Shablova E. G., Filjushhenko L. I. Professional and educational standards: some problems of application. Law and Education. 2017;9:18–26. (In Russ.).
20. Mel'nik M. V. Requirements for the successful use of professional standards. Accounting. Analysis. Auditing. 2016;3:55–64. (In Russ.).
21. Sedyh I. Ju. Educational and professional standards: together or apart? Innovations in Education. 2017;2:5–10. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Дмитрий Витальевич Дементьев — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры аудита, учета и финансов, Новосибирский государственный технический университет, Новосибирск, Россия
dmvit68@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Dmitrii V. Dementev — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Assistant Professor of Audit, Accounting and Finance Department, Novosibirsk State Technical University Novosibirsk, Russia
dmvit68@yandex.ru

VII Международная научно-практическая конференция «Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской»

По установившейся традиции в апреле 2018 г. в **Воронежском университете** состоялась очередная научно-методическая конференция, посвященная памяти **д.э.н., профессора Л. Т. Гиляровской**, одному из основоположников бухгалтерско-аналитической научной школы университета.

Традиционно конференция была посвящена актуальным вопросам совершенствования учетно-контрольных и аналитических процессов в современной экономике и дальнейшей модернизации учебного процесса на основе интерактивных форм обучения.

Открывая конференцию, ректор Воронежского государственного университета, **д.э.н., профессор Д. А. Ендовицкий** отметил, что, готовясь к празднованию 100-летнего юбилея университета, коллектив стремится сохранить свою научную школу и адаптировать ее к новым условиям развития экономики. Для этого в вузе созданы все условия и ведется активная НИР по всем основным направлениям, установлены тесные связи с ведущими предприятиями Воронежской области, поощряется приглашение к сотрудничеству российских и зарубежных специалистов, привлекаются к работе аспиранты, магистры и студенты, а также квалифицированные практики. Коллектив надеется, что к юбилею будут подготовлены новые монографии, учебники, статьи, которые позволят сделать серьезные шаги в развитии теории и практики учетно-аналитических процессов.

Весьма интересная дискуссия о будущем профессии бухгалтеров и аналитиков, изменениях в области учета, анализа и аудита в современной экономике развернулась между представителями питерской (**д.э.н., проф. Ковалев В. В., СПбГУ**) и московской (**д.э.н., проф. Мельник М. В., ФУ**) научных школ. Докладчики практически проанализировали все основные этапы развития учетно-контрольных процессов и развитие аналитической работы в постсоциалистический период развития страны. Они отметили наиболее интересные направления исследований россий-

ских специалистов, которые получили признание мирового профессионального сообщества, и выделили ведущие направления развития данной научной области в ближайший период времени. Особо следует отметить, что активно, с участием присутствующей аудитории был рассмотрен вопрос об особенностях организации учетно-аналитической работы и развития контрольной функции в условиях цифровой экономики. В частности, было высказано множество суждений о том, как изменится структура бухгалтерско-финансовых служб, какие новые функции будут на нее возложены и как будет организовано ее взаимодействие со всеми другими подразделениями управления на разных уровнях. Практически все участники дискуссии подчеркивали роль учетно-аналитических процессов в реализации новых возможностей, которые определяет цифровая экономика.

Второй день конференции был посвящен вопросам совершенствования методического обеспечения организации учебного процесса в вузах и университетах, специализирующихся на подготовке специалистов бухгалтерского и аналитического профиля. В основополагающем докладе **д.э.н. Н. Г. Сапожниковой** четко были определены основные направления дальнейшего развития рабочих программ и форм организации учебного процесса. Выступающие проанализировали действующие образовательные стандарты, раскрыли их сильные и слабые стороны и отметили необходимость расширения прав университетов по подготовке собственных стандартов обучения. В дискуссии приняли активное участие представители не только Воронежского университета, но и гости из других вузов, а также представители организаций — работодателей для выпускников университета. По единодушному мнению всех участников конференции, обмен опытом в области методического обеспечения образовательного процесса имеет огромное значение для его принципиального улучшения и обеспечения соответствия требованиям современной экономики.

Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях цифровой экономики

Под таким названием 25–26 мая 2018 г. в Самаре состоялась научно-практическая конференция по инициативе Самарского государственного экономического университета, Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Поволжского государственного технологического университета, Тольяттинского государственного университета, Поволжского государственного университета сервиса

На заседании круглого стола «Подготовка кадров для решения новых задач учета, анализа и аудита в эпоху цифровой экономики» мартовской конференции «Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях цифровой экономики» представители многих вузов высказали пожелания провести ряд межвузовских конференций и семинаров по обсуждению основных образовательных программ, согласования позиций по включению в них новых требований, вытекающих из принятых нормативных актов и стандартов, а также с учетом новых научных результатов исследований ведущих научных школ в области учета, анализа и аудита. 25–26 мая 2018 г. была проведена научно-практическая конференция «Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях цифровой экономики», в которой приняли участие представители Самарского государственного экономического университета, на базе которого проходила встреча, Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Поволжского государственного технологического университета, Тольяттинского государственного университета,

Поволжского государственного университета сервиса.

Перед участниками конференции были поставлены две тесно взаимосвязанные задачи:

1. Основные направления научных исследований в области учета, анализа и аудита, связанные с новыми тенденциями экономического развития страны, в частности с активным развитием цифровой экономики.
2. Отражение результатов научных исследований, основных положений новых нормативных документов и лучших практик в программах и методическом обеспечении учебного процесса вузов.

Основное внимание докладчиков было направлено на обоснование роли учетно-контрольных и аналитических процессов в реализации возможностей цифровой экономики и на формирование требований к организации учета, контроля и аналитической работы в новых условиях.

В докладах участников конференции были поставлены следующие вопросы:

- об изменении структуры бухгалтерско-финансовых, аналитических и контрольных подразделений и их связи в системе управления

в условиях возможностей, которые обеспечивает цифровая экономика (доклады д.э.н., проф. В.А. Пискунова, д.э.н., проф. О.А. Мироновой, д.э.н., проф. М.В. Мельник);

- о вкладе в развитие цифровой экономики учетно-контрольной и аналитической деятельности (доклады д.э.н., проф. В.Л. Поздеева, д.э.н., проф. В.А. Маняевой, к.э.н. Л.Ф. Бердниковой);

- о требованиях к программным продуктам, которые необходимы для построения учетно-контрольных и аналитических процессов при развитии стратегического управления, формировании эффективной контрольной среды и результативном мониторинге деятельности современных экономических субъектов (доклады д.э.н., проф. М.А. Азарской, д.э.н., проф. О.В. Рожновой, д.э.н., проф. В.П. Фомина);

- о расширении границ управленческого учета, обеспечивающего прозрачность отчетности, своевременное выявление рисков и позволяющего всесторонне обосновать принимаемые управленческие решения (доклады д.э.н., проф. М.А. Вахрушиной, д.э.н., проф. В.Л. Поздеева, к.э.н., доц. Т.Е. Татаровской);

- о требованиях, предъявляемых к большим базам данных и методам работы с ними (доклады д.э.н., проф. О.И. Васильчук, д.э.н., проф. О.В. Рожновой, д.э.н., проф. М.А. Азарской);

- о требованиях квалификации и подготовке бухгалтеров, аналитиков, контролеров в условиях цифровой экономики, при постановке учетно-аналитических задач, обосновании информационного обеспечения моделей, используемых в управлении (доклады к.э.н., доц. О.Е. Качковой, д.э.н., проф. Т.А. Корнеевой).

Важно отметить, что наряду с ведущими учеными в дискуссии активное участие приняли молодые специалисты, недавно защитившие кандидатские диссертации и успешно продолжающие свои научные исследования. На заседании присутствовали аспиранты и магистры Самарского государственного экономического университета.

Участники конференции обменялись основными рабочими программами по направлениям магистерской подготовки, учебными планами, учебно-методическими материалами и выделили основные направления совершенствования методических разработок по основным дисциплинам профессионального блока по специализации «Учет, анализ и аудит».

*Обзор подготовила
доктор экономических наук, профессор,
профессор Департамента
учета, анализа и аудита
Финансового университета
М.В. Мельник*