

# УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано  
в Федеральной службе по надзору  
в сфере связи, информационных технологий  
и массовых коммуникаций:  
ПИ № ФС77–67070  
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered  
in the Federal Service for Supervision  
of Communications,  
Informational Technologies and Media Control:  
PI № ФС77–67070  
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: "Financial University"

Журнал ориентирован на научное обсуждение  
актуальных проблем в области  
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards  
scientific discussion of present-day topics  
in the sphere of accounting, analysis  
and auditing.

Журнал входит в перечень периодических  
научных изданий, рекомендуемых ВАК  
для публикации основных результатов  
диссертаций на соискание ученых степеней  
кандидата и доктора наук, включен в ядро  
Российского индекса научного цитирования  
(РИНЦ) и в список журналов Russia Science  
Citation Index

The Journal is included in the list  
of academic periodicals recommended  
by the Higher Attestation Commission  
for publishing the main findings of PhD  
and ScD dissertations, included  
in the core of the Russian Science Citation  
Index (RSCI)

Журнал распространяется по подписке.  
Подписной индекс 94058 в объединенном  
каталоге «Пресса России»

The Journal is distributed by subscription.  
Subscription index: 94058 in the consolidated  
catalogue "The Press of Russia"

Vol. 6 • No. 2 • 2019

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

### РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

**М.А. Эскиндаров**, ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования – председатель редакционной коллегии

**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.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

**В.Я. Соколов**, партнер PwC, доктор экономических наук, профессор

**А.Д. Шеремет**, 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

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

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

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

**О. Гюемли**, 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)

---

---

## CHIEF EDITOR

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

### 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.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

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

**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

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

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

**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»  
2019, Т. 6, № 2

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

Заведующий редакцией  
научных журналов  
В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы  
Н. А. Пунтус, В.П. Косарев

Корректор  
С.Ф. Михайлова

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

Верстка  
С.М. Ветров

Оформление подписки  
в редакции по тел.:  
8 (499) 943-94-31,  
e-mail: MMKorigova@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  
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:  
01.04.2019

Формат 60 × 84 1/8  
Объем 12,5 п.л.

Заказ № 283

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

## АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

*Н.А. Миславская*

**Институционализация, универсализм  
и перспективы развития бухгалтерского знания . . . . . 6**

## ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*О.Г. Житлухина, О.Л. Михалёва*

**О методических подходах к формированию показателей  
эффективности деятельности торговых организаций . . . . . 11**

## МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

*Л.Г. Чередниченко, Р.В. Губарев, Е.И. Дзюба, Ю.В. Тюленев,  
Ф.С. Файзуллин*

**Russian-cost – «новый» российский метод учета  
и управления корпоративными затратами . . . . . 26**

*Н.С. Пласкова, Е.В. Прокофьева*

**Современные направления развития  
системы методов экономического анализа . . . . . 47**

*Т.Г. Шешукова, А.А. Саначева*

**Основы концепции анализа  
производственно-хозяйственной деятельности  
учреждений уголовно-исполнительной системы . . . . . 52**

## ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Е.А. Прядкина*

**Тенденции развития социальной отчетности  
российских компаний в условиях цифровизации . . . . . 60**

*Н.А. Бондарева*

**Реестровые ошибки кадастра в современных условиях . . . . . 68**

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

*Н.Н. Парасоцкая, А.В. Зубрицкая*

**Электронное сопровождение государственных  
(муниципальных) закупок в Канаде . . . . . 75**

## ФОРУМ МОЛОДЫХ

*Д.М. Абдуллин, И.Д. Демина*

**Особенности определения уровня существенности  
при планировании и проведении аудита публичной  
нефинансовой отчетности организации . . . . . 87**

*Д.Р. Гиниятуллина*

**Совершенствование внутреннего аудита  
в государственном секторе . . . . . 95**

## AUTHOURS' OPINIONS AND DISCUSSIONS

*N.A. Mislavskaya*

**Institutionalization, Universalism and Prospects  
for the Development of Accounting Knowledge.....6**

## THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

*O.G. Zhitlukhina, O.L. Mikhalyova*

**On Methodological Approaches to the Formation  
of Indicators of Trade Organizations Effectiveness .....11**

## TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

*L.G. Cherednichenko, R.V. Gubarev, E.I. Dzyuba, Yu.V. Tyulenev,  
F.S. Fayzullin*

**“Russian-Cost” as a “New” Russian Method  
of Corporate Cost Accounting and Management. ....26**

*N.S. Plaskova, E.V. Prokofieva*

**Modern Trends of Development of Economic Analysis Methods .....47**

*T.G. Sheshukova, A.A. Sanacheva*

**Conceptual Framework to Analyze the Production and Economic  
Activity of the Institutions of the Penal Correction System.....52**

## REPORTING ORGANIZATIONS

*E.A. Pryadkina*

**Trends in the Social Reporting Development  
of Russian Companies in Terms of Digitalization .....60**

*N.A. Bondareva*

**Registry Errors in the Cadastre under Modern Conditions.....68**

## INTERNATIONAL PRACTICE

*N.N. Parasotskaya, A.V. Zubritskaya*

**Electronic Support of State (Municipal) Procurement in Canada .....75**

## YOUTH FORUM

*D.M. Abdullin, I.D. Demina*

**Peculiarities of Determining the Materiality  
Level when Planning and Conducting an Audit  
of Public Non-Financial Reporting of an Organization .....87**

*D.R. Giniyatullina*

**Improving Internal Audit in the Public Sector .....95**

**The journal “Accounting.  
Analysis. Auditing”  
2019, vol. 6, no. 2**

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**

Managing Editor  
**N.A. Puntus, V.P. Kosarev**

Proofreader  
**S.F. Mikhaylova**

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

Design, Layout  
**S.M. Vetrov**

**Subscription in editorial office**  
Tel.: +7 (499) 943-94-31  
E-mail: MMKorigova@fa.ru

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

E-mail: nelzzone@mail.ru  
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:  
01.04.2019  
Format 60 × 84 1/8  
Size 12,5 printer sheets  
Order № 283

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

© Financial University

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-6-10  
УДК 657.1.012.1(045)  
JEL B50

## Институционализация, универсализм и перспективы развития бухгалтерского знания

Н.А. Миславская

Финансовый университет, Москва, Россия  
<http://orcid.org/0000-0002-5366-3911>

### АННОТАЦИЯ

Современный этап развития отечественной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности характеризуется искажением сути социального института учетного знания. Последний подразумевает наличие и функционирование двух паритетных составляющих — науки как развивающейся системы знания, нацеленной на получение объективно-структурированной и обоснованной информации об экономической действительности, а также науки как сферы деятельности экономического профессионального сообщества. Причем первой составляющей, в соответствии с постулатами науковедения, отводится главенствующая, направляющая роль, фокусирующая внимание практической деятельности на целях и задачах, стоящих перед обществом. Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности привело к превалированию нормативной парадигмы (практической составляющей), что поставило определенные рамки развитию научной мысли, а в перспективе может привести к полной дискриминации социального института бухгалтерского учета. Цель статьи — выявление основополагающих причин проблематики институционализации отечественной учетной системы. Обоснование авторской точки зрения потребовало проведения системного анализа результатов научных исследований социологии, философии и этики науки, экстраполяции полученного знания на объект и предмет бухгалтерского учета. Формулировка выводов предопределила использование таких общенаучных методов исследований, как наблюдение, оценивание, дедукция и интеллектуальное моделирование. Результаты соответствующих изысканий актуализируют необходимость проведения ширококомасштабных исследований в сфере этики бухгалтерской науки как первоэлемента процесса институционализации. Доказывается необходимость развития учетной этики в соответствии с принципом опосредованного универсализма. Прогнозируются направления развития бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности — униполяризация, многополяризация, внеполяризация.

**Ключевые слова:** институционализация; опосредованный универсализм; этика бухгалтерской науки; униполяризация; многополяризация; внеполяризация

**Для цитирования:** Миславская Н.А. Институционализация, универсализм и перспективы развития бухгалтерского знания. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):6-10. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-6-10

## ORIGINAL PAPER

## Institutionalization, Universalism and Prospects for the Development of Accounting Knowledge

N.A. Mislavskaya

Financial University, Moscow, Russia  
<http://orcid.org/0000-0002-5366-3911>

### ABSTRACT

The current stage of development of the domestic accounting system and accounting (financial) statements is characterized by a distortion of the essence of the social institution of accounting knowledge. The latter implies the existence and functioning of the two parity components — science as the evolving system of knowledge aimed at obtaining objectively structured and reasonable information about economic reality, as well as science as the sphere of activity of the professional economic community. Moreover, the first component, in accordance with the tenets of the science studies, is given the dominant, guiding role, which focuses the attention of practical activity on the goals and objectives of the society. Reforming accounting in accordance with international financial reporting standards led to the prevalence of the regulatory paradigm (practical component), which set a certain framework for the development of scientific thought, and in the future could lead to full discrimination of the social institution of accounting. The target setting of this article is aimed at identifying the underlying causes of the problems of institutionalization of the national accounting system. The substantiation of the author's point of view required a system analysis of the results of scientific studies of sociology, philosophy and ethics of science, extrapolation

of the knowledge gained to the object and subject of accounting. The formulation of conclusions predetermined the use of such general scientific research methods as observation, evaluation, deduction, and intellectual modeling. The results of the relevant studies actualize the need for large-scale research in the field of ethics of accounting science, as a primary element of the institutionalization process. The necessity for the development of academic ethics in accordance with the principle of mediated universalism is proved. The directions of development of accounting and accounting (financial) reporting are predicted – unipolarization, multi-polarization, non-polarization.

**Keywords:** institutionalization; mediated universalism; ethics of accounting science; unipolarization; multi-polarization; non-polarization

**For citation:** Mislavskaya N.A. Institutionalization, universalism and prospects for the development of accounting knowledge. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):6-10. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-6-10

## ВВЕДЕНИЕ

Глава Высшей аттестационной комиссии Владимир Филиппов в интервью газете «Известия» заявил, что количество защищаемых в России диссертаций за пять лет (с 2012 г.) снизилось почти вдвое. Данное обстоятельство Владимир Михайлович считает обнадеживающим фактором в деле повышения качества проводимых в России научных исследований и объясняет усилением контроля государственной аттестации научных и научно-педагогических работников за присуждением ученых степеней. Научное сообщество полностью одобряет подобную политику, однако ситуация в отношении экономических наук не может не настораживать: «за пять лет число диссертаций по ним сократилось с 430 до 92»<sup>1</sup>. Причины подобного кризисного состояния неоднозначны, в перспективе они актуализируют проблему институционализации отечественной экономической науки, так как снижение количества ученых гипотетически может привести к дискриминации, игнорированию, а затем и к исчезновению отдельных отраслей знания. Учитывая тот факт, что вся экономическая наука и практика зиждется на информации, генерируемой системой бухгалтерского учета, а «физические и юридические лица, желающие вложить имеющиеся у них ресурсы в тот или иной бизнес, могут выбрать сферу приложения своего капитала, основываясь прежде всего на финансовой отчетности» [1, с. 20], опасения в отношении бухгалтерского знания вызывают особую озабоченность и детерминируют исследование соответствующих причин.

## МЕТОДЫ

Определяющим результаты изысканий инструментом послужили общенаучные методы: на этапе постановки проблемы — наблюдение и оценивание;

на этапе поиска решения — дедукция и интеллектуальное моделирование.

Рассматривая институционализацию как процесс формирования, развития и признания обществом определенного института (в данном случае института бухгалтерского знания), т.е. отношений, определяемых нормами, принципами и правилами саморегуляции, обратимся к современной парадигме социологии науки и науковедения.

Процесс институционализации науки осуществляется по трем направлениям: «он призван организовать совместную деятельность людей по удовлетворению определенных социальных потребностей» [2, с. 235]; он проявляется посредством организационного оформления совокупности определенных учреждений — университетов, академий, научно-исследовательских институтов, специализированных библиотек; он «образуется на основе устойчивых социальных связей, взаимодействий и отношений конкретных лиц или социальных групп... В случае науки — это ученые, люди, имеющие особую подготовку и профессионально занимающиеся выработкой нового, теоретического знания, между которыми возникают специфические информационные отношения» [2, с. 235]. Причем последнее обстоятельство является основополагающим. Результаты исследований науки социологии убедительно доказали, что простая совокупность субъектов научной деятельности, объединенных осуществлением трудовой активности в одном учреждении, не приводит к получению научной новизны — продукта, отличного от продуктов обыденной познавательной деятельности. Определяющим фактором здесь является возникновение групповой системы идеалов, ценностей, моральных норм, образцов деятельности и поведения. Необходимо определенным образом обеспечить их соблюдение, добиться того, чтобы они стали «достоянием внутреннего мира участников данного процесса, т.е. требуется их интернализация в процессе профессиональной и нравственной социализации личности» [2, с. 236].

<sup>1</sup> За последние пять лет в России стали защищать почти вдвое меньше диссертаций. Индикатор. URL: <https://indicator.ru/news/2018/01/12/dissertacii/> (дата обращения: 04.12.2018).

В отношении бухгалтерского учета как формы общественной практики направления развития институционализации не вызывают сомнений. Разработанный некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» Кодекс профессиональной этики членов НП «ИПБ России» (Кодекс этики) определяет основные принципы этики, угрозы их соблюдению в условиях профессиональной среды и соответствующие меры предосторожности. И несмотря на тот факт, что данный документ не имеет федерального статуса и пока не введен в ранг положений по бухгалтерскому учету, обязательных к соблюдению всеми юридическими лицами Российской Федерации, именно он является первоисточником и определяющим фактором фактического функционирования института бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Неслучайно в качестве главного условия членства в упомянутой организации выдвигается требование к профессиональным бухгалтерам действовать в соответствии с Кодексом этики.

В отношении бухгалтерского учета как формы общественного сознания или как науки подобный формуляр отсутствует. То есть отсутствует главный фактор, определяющий принципиальную целостность и эффективное функционирование надывидуальной системы общества, осуществляющей научно-исследовательскую деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это обстоятельство объясняет низкий уровень самоорганизации научного сообщества, конформистские настроения в отношении господствующей сегодня учетной парадигмы, отсутствие конструктивной критики реформационных процессов, непонимание российским обществом значимости целевых установок бухгалтерского знания для развития отечественной экономики, снижение интереса молодых ученых к изысканиям в соответствующем направлении.

Итак, именно отсутствие кодекса этики научного работника является главным, неосозанным сегодня большинством наших коллег фактором, обуславливающим проблемы, возникающие не только в ходе проведения изыскательской деятельности, направленной на генерацию научной новизны, но в первую очередь в процессе организации этой деятельности и системы оценки научных достижений ее субъектов.

Парадоксален тот факт, что данная проблема не нова, она имеет тенденцию периодически обостряться и, по мере ее разрешения, вытесняться из поля зрения профессионального научного сообщества на второй план. Значительная часть отечественных уче-

ных уделяла этому вопросу особенно пристальное внимание в период социализма, имеющего в своей основе ориентацию на экономические интересы и информационные запросы социума в целом. Среди них М.Г. Лазар, М.П. Медянцева, Т.В. Виноградова, В.Т. Ганжин, Э.З. Мирская, Л.П. Киященко, Н.В. Мотрошилова, Б.Г. Юдин, И.Т. Фролов. Подобная динамика несколько ослабилась в постперестроечный период, когда этическая и экономическая парадигмы сменили курс на индивидуализм и соответствующие информационные потребности. Очевидность взаимосвязи и взаимовлияния морально-нравственных установок, господствующих в социуме, и принципов функционирования системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности ярко демонстрирует основополагающие нормативные правовые акты. Так, в соответствии с постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» первоочередной задачей реформирования системы бухгалтерского учета является необходимость «сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов». Игнорирование, замалчивание и отнесение указанной взаимосвязи к малозначимым вопросам экономического развития рискует запустить механизмы разрушения по отношению к институту учета в целом. Сложность проблемы в том, что предмет нашей деятельности архиспецифичен, требует отдельного внимания и проведения исследований на стыке экономических, психологических и культурологических научных специальностей.

Тем не менее осознание этики науки как моральных норм, регулирующих поведение ученых, было присуще коллегам еще в середине прошлого столетия. Общеизвестным основоположником данного направления исследований является Роберт Кинг Мертон — известный американский социолог, который еще в 1942 г. обосновал и сформулировал основные этические императивы, оберегающие исследовательскую деятельность от квазинаучности, формализма и обуславливающие необходимые условия для повышения научной активности. Здесь первостепенным этическим принципом Мертон считает универсализм, понимаемый как полное исключение партикуляризма, т.е. преследования личных или любых частных интересов при осуществлении исследовательской деятельности [3, с. 270]. Качество и ценность результатов научных изысканий должны признаваться только по мере объективной эмпирической проверки, их

применимость должна носить универсальный, всеобъемлющий характер.

Логика Мертона понятна и основывается на том, что все сложные физические и общественно-социальные системы, включающие значительное количество элементов, сохраняют свою структуру и функционируют неким подобным образом, в основе которого лежит универсальный закон движения соответствующих элементов<sup>2</sup>. Однако в отношении бухгалтерского учета все не так однозначно: «теория и методология бухгалтерского учета в своей сущности условны. На самом деле не существует одной, общепринятой и безоговорочной теории, их существует и может существовать множество, в зависимости от „социального заказа“ той группы пользователей, которая в данный момент определяет политический и экономический курс государства» [4, с. 31]. В аспекте организации системы бухгалтерского учета этический принцип универсализма имеет определенные границы, он относителен. Чтобы понять, чем именно обусловлена подобная относительность, необходимо, руководствуясь принципом взаимосвязи морально-нравственных установок социума с парадигмой бухгалтерского учета, о котором говорилось выше, обратиться к работам американского политолога и социолога Сэмюэля Хантингтона. Он говорит о позиции однополярности, в плену которой находятся западные универсалисты, искренне полагающие, что «люди всех обществ стремятся воспринять западные ценности, институты и обычаи. Если же оказывается, что у них нет такого желания и что они привержены своим традиционным культурам, то этих людей считают жертвами „ложного сознания“, сравнимого с тем, какое марксисты обнаруживали у пролетариев, поддерживающих капиталистов» [5, с. 511]. Более того, Хантингтон утверждает, что сегодня, в эпоху «этнических конфликтов и столкновения цивилизаций... вера в универсальность западной культуры страдает от трех недостатков: она неверна, она аморальна и опасна» [5, с. 511].

## ВЫВОДЫ

Следовательно, в отношении социальных наук, в частности бухгалтерского учета, целесообразным будет введение термина опосредованного универсализма, управляемого экономическими целями, задачами и информационными потребностями конкретного

общества. Вышеописанная точка зрения западных социологов только наводит на мысли о чреватости принятия экономической модели потребления и индивидуализма и ее соответствующем влиянии на общественную систему принципов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В данном аспекте становится понятна та широкая проблематика, с которой сталкиваются на практике при внедрении принципов и концепций международных стандартов финансовой отчетности наши коллеги...

Вывод Ханнингтона о том, что «мультикультурный мир неизбежен, потому что глобальная империя невозможна» [5, с. 526], подтверждается результатами исследований американского политолога, философа и социолога Сейлы Бенхабиб, демонстрирующими факт наличия «обратной глобализации» [6, с. 157], в рамках которой тенденция перемещения жителей стран Ближнего востока, Африки и Юго-Восточной Азии на запад неизбежно трансформирует западно-европейские этические принципы.

Следовательно, существует вероятность, и даже неотвратимость изменения целевых установок опосредованного универсализма в бухгалтерском учете, которая приведет к новому витку в развитии учетного знания и очередной смене основополагающей парадигмы. Вопрос лишь в том, какой вариант развития ситуации нас ожидает. Общеизвестная классификация моделей бухгалтерского учета, включающая британо-американскую, континентальную, южноамериканскую, исламскую модели, основывалась на ряде факторов, среди которых:

- а) тип кредиторов и инвесторов как основных пользователей учетной информации (физические лица, банки, правительственные органы);
- б) число физических и юридических лиц, вовлеченных в процесс инвестирования капитала;
- в) участие инвесторов в управлении бизнесом;
- г) степень развития рынка и бирж ценных бумаг;
- д) степень участия в международном бизнесе [1, с. 23].

Сегодня, в эпоху глобализации экономических процессов и морально-нравственных моделей существования общества, все вышеуказанные факторы занимают позицию подчинения по отношению к направлению развития цивилизации в целом. Опосредованный универсализм бухгалтерской науки гипотетически обуславливает следующие направления развития учетных систем на международном уровне и на уровне отдельных государств:

- униполяризация — единая стандартизация всех учетных моделей, детерминантой которой является

<sup>2</sup> Горбачев В. В. Концепции современного естествознания. Учебное пособие для студентов вузов. М.: ООО «Издательский дом «ОНИКС 21 век», ООО «Издательство «Мир и Образование»; 2003. 592 с.

ся экономическое и политическое доминирование группы западноевропейских стран и финансовая поддержка транснациональных корпораций [7, с. 207]. [Именно по этому пути развития мы пытаемся реформировать отечественную систему бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности с 1998 г.];

- многополяризация — параллельное существование нескольких международных, относительно самостоятельных учетных систем, применяемых группами стран, объединенных общими политическими и экономическими интересами;

- внеполяризация — функционирование большого количества локальных учетных систем, ориентированных исключительно на внутренние интересы конкретных государств.

Представляется, что мы окажемся вовлеченными во второй вариант развития событий, так как третий носит архаичный характер (подразумевает отсутствие международного экономического сотрудничества), а первый, по утверждениям самих западноевропейских социологов, аморален и обречен на провал.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика; 2003. 136 с.
2. Лазар М.Г. Социальный институт науки как предмет социологии и науковедения. *Ученые записки Российского государственного гидрометеорологического университета*. 2010;(15):229–247.
3. Merton R.K. The sociology of science: Theoretical and empirical investigations. Chicago, IL: University of Chicago Press; 1973. 230 с.
4. Миславская Н.А. К вопросу о развитии бухгалтерской науки. *Аудитор*. 2016;(5):30–36.
5. Хантингтон С. Столкновение цивилизаций. М.: Издательство АСТ; 2003. 603 с.
6. Бенхабиб С. Притязания культуры: равенство и разнообразие в глобальную эру. М.: Логос; 2003. 350 с.
7. Сусоколов А.А. Культура и обмен: Введение в экономическую антропологию. М.: SPSL — «Русская панорама»; 2006. 446 с.

### REFERENCES

1. Myuller G., Gernon H., Miik G. Accounting: an international perspective. Moscow: Finansy i statistika = Finance and statistics; 2003. 136 p. (In Russ.).
2. Lazar M.G. Social institute of science as the subject of sociology and science of science. *Uchenye zapiski Rossijskogo gosudarstvennogo gidrometeorologicheskogo universiteta = The proceedings of the Russian state hydrometeorological university*. 2010;(15):229–247. (In Russ.).
3. Merton R.K. The sociology of science: Theoretical and empirical investigations. Chicago, IL: University of Chicago Press; 1973. 230.
4. Mislavskaya N.A. To the question of the development of accounting science. *Auditor = Auditor*. 2016;(5):30–36. (In Russ.).
5. Hantington S. Clash of civilizations. Moscow: OOO "Izdatel'stvo AST" = LLC "AST publishing house"; 2003. 350 p. (In Russ.).
6. Benhabib S. Culture claims: Equality and diversity in the global era. Moscow: Logos = Logos; 2003. 350 p. (In Russ.).
7. Susokolov A.A. Culture and exchange: An introduction to economic anthropology. Moscow: SPSL — "Russkaya panorama" = SPSL "Russian panorama"; 2006. 446 p. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Наталья Анатольевна Миславская** — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
finac-natalya@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Nataliya A. Mislavskaya** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
finac-natalya@mail.ru

*Статья поступила 18.01.2019; принята к публикации 09.02.2019.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 18.01.2019; accepted for publication 09.02.2019.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-11-25  
УДК 658(045)  
JEL M21, M29

## О методических подходах к формированию показателей эффективности деятельности торговых организаций

О.Г. Житлухина<sup>а</sup>, О.Л. Михалёва<sup>б</sup>

Дальневосточный федеральный университет, Владивосток, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2741-6332>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8992-7774>

### АННОТАЦИЯ

Показано значение методических подходов к определению эффективности деятельности организаций, рассмотрены подходы к расчету ее показателей, а именно: «затратный» подход, подход «по чистой доходности», подход, «характеризующий результативность размещения капитала». Определены факторы, влияющие на получение достоверной информации для проведения оценки эффективности деятельности организаций внешними пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности и затрудняющие ее оценку внутренними пользователями. Проведен сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности организаций, произведенный по традиционной методике и уточненной методике в аспекте корректировки дифференциации комплексных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и исключения из нее статей налогового учета. Сделан вывод о важности для целей повышения достоверности информационной базы оценки эффективности деятельности организаций учитывать оценочную характеристику отчетных показателей по справедливой стоимости или амортизированной стоимости. Обоснована целесообразность проведения корректировок статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, не связанных с денежными потоками.

**Ключевые слова:** показатели эффективности; справедливая стоимость; МСФО; оценочные корректировки; эффективная ставка процента; EBITDA; расчетная чистая прибыль; информационная база; дифференциация комплексных статей; налоговый учет; денежный поток; амортизированная стоимость

**Для цитирования:** Житлухина О.Г., Михалёва О.Л. О методических подходах к формированию показателей эффективности деятельности торговых организаций. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):11-25. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-11-25

## ORIGINAL PAPER

## On Methodological Approaches to the Formation of Indicators of Trade Organizations Effectiveness

O.G. Zhitlukhina<sup>а</sup>, O.L. Mikhalyova<sup>б</sup>

Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2741-6332>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8992-7774>

### ABSTRACT

The article focuses on the importance of methodological approaches to determining the effectiveness of organizations; considers such approaches to the calculation of performance indicators as the “costly” approach, the “net return” approach and the approach “characterizing the effectiveness of capital allocation”. It identifies the factors which influence the availability of reliable information for assessing the organization effectiveness by external users of accounting (financial) statements and complicate this assessment for internal users. The authors carry out a comparative analysis of the calculation of performance indicators dynamics, made by the traditional method and the refined method, in terms of adjusting the differentiation of complex articles of accounting (financial) reporting and excluding tax accounting items. It is concluded that to increase the reliability of the information base for evaluating the effectiveness of organizations, it is important to take into account the estimated characteristics of the reported indicators at fair value or amortized cost. The article substantiates the expediency of making adjustments to accounting (financial) items not related to cash flows.

**Keywords:** performance indicators; updated method; fair value; IFRS; estimated adjustments; effective interest rate; EBITDA; estimated net income; information base; differentiation of complex articles; tax accounting; cash flow; amortized cost

**For citation:** Zhitlukhina O.G., Mikhalyova O.L. On methodological approaches to the formation of indicators of trade organizations efficiency. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):11-25. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-11-25

## ВВЕДЕНИЕ

Повышение эффективности деятельности организаций, функционирующих в условиях рыночной экономики, характеризующихся сегодня бурно развивающимся финансовым рынком, является одним из важнейших экономических рычагов как в системе их управления, так и страны в целом. Поэтому немаловажное значение в современных условиях приобретает оценка методических подходов к определению эффективности деятельности организаций, которая должна базироваться на достоверности и прозрачности финансовой отчетности как основной ее информационной базы.

## МЕТОДЫ

Изучение методик расчета показателей эффективности деятельности организаций позволило выделить три таких основных подхода их формирования по данным финансовой отчетности, как: «затратный» подход (подход «потребленных ресурсов»), подход «по чистой доходности» и подход «характеризующий результативность размещения капитала» («капитальный» подход) [1]. Оценка указанных подходов показала, что более половины показателей из немалого количества, принимаемых в расчет эффективности деятельности организаций, в финансовой отчетности обособлено не показываются, так как входят в состав комплексных ее статей, отражающих не всегда достаточно однородные элементы, их составляющие. А это делает невозможным получение необходимой (достоверной) информации для проведения оценки эффективности деятельности организаций внешними пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности (инвесторами, кредитными учреждениями и др.) и затрудняет ее оценку внутренними пользователями (собственниками, акционерами, менеджерами высшего звена и др.).

Оценка «затратного» подхода по определению показателей эффективности деятельности организаций показала, что он практически позволяет формировать достоверную информацию, так как основу расчетов всех его показателей составляют расходы (затраты), которые в соответствии

с классификацией по видам расходов<sup>1</sup> раскрываются в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности. К ним относятся: расходы на оплату труда (для расчета показателя зарплатоемкости); материальные затраты (для расчета показателя материалоемкости, в торговых организациях — для расчета показателя товароемкости) и амортизация (для расчета показателя амортизациоёмкости). Однако для более полной характеристики показателя амортизациоёмкости в некоторых торговых организациях необходима информация по отражению расходов на аренду складских помещений, которая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах входит в состав комплексной статьи «Прочие расходы». Это касается торговых организаций, которые являются арендаторами складских помещений, а не их собственниками. В связи с этим, по нашему мнению, целесообразно расходы на аренду таких складских помещений включать в расчет показателя амортизациоёмкости. А это, в свою очередь, повлечет за собой корректировки расчета и такого показателя эффективности деятельности организаций (относящегося к «затратному» подходу), как емкость прочих расходов, для расчета которого необходимо будет из статьи «Прочие расходы» исключать расходы на аренду складских помещений. Как видно, для формирования указанных показателей необходима аналитическая учетная информация, не раскрываемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности, что говорит о недостаточной ее прозрачности, необходимой для расчета показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к «затратному» подходу, и ограниченному их использованию лишь внутренними пользователями.

## РЕЗУЛЬТАТЫ

Сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к «затратному» подходу и подлежа-

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Расходы организации“ (ПБУ10/99)».

Таблица 1 / Table 1

**Сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности компании NS, относящихся к «затратному» подходу и подлежащих корректировке / Comparative analysis of the dynamics of NS company performance indicators, related to the “cost” approach and subject to adjustment**

Наименование показателя / Name of the indicator	Анализируемый период / Analyzed period											
	I кв. 2016	II кв. 2016	III кв. 2016	IV кв. 2016	I кв. 2017	II кв. 2017	III кв. 2017	IV кв. 2017	I кв. 2018	II кв. 2018	III кв. 2018	IV кв. 2018
Основа расчета:												
Выручка, млн руб.	114,9	103,5	105,2	75,6	101,8	85,3	92,7	100,9	78,9	70,2	65,1	84,2
Амортизация, млн руб.	0,724	0,631	0,658	0,343	0,638	0,660	0,229	0,256	0,301	0,466	0,549	0,754
Прочие расходы, млн руб.	8,901	3,948	7,232	7,536	6,651	8,180	5,780	5,920	7,535	5,274	7,429	7,515
Скорректированная амортизация, млн руб.	2,042	1,543	2,363	2,180	2,412	3,861	3,332	3,267	3,358	3,930	3,709	4,355
Скорректированные прочие расходы, млн руб.	7,583	3,036	5,527	5,699	4,877	4,979	2,677	2,909	4,478	1,810	4,269	3,914
Расчет показателей:												
Показатель амортизациоёмкости	0,006	0,006	0,006	0,005	0,006	0,008	0,002	0,003	0,004	0,007	0,008	0,009
<b>Скорректированный показатель амортизациоёмкости</b>	<b>0,018</b>	<b>0,015</b>	<b>0,022</b>	<b>0,029</b>	<b>0,024</b>	<b>0,045</b>	<b>0,036</b>	<b>0,032</b>	<b>0,043</b>	<b>0,056</b>	<b>0,057</b>	<b>0,052</b>
Показатель ёмкости прочих расходов	0,077	0,038	0,069	0,100	0,065	0,096	0,062	0,059	0,096	0,075	0,114	0,089
<b>Скорректированный показатель ёмкости прочих расходов</b>	<b>0,066</b>	<b>0,029</b>	<b>0,053</b>	<b>0,075</b>	<b>0,048</b>	<b>0,058</b>	<b>0,029</b>	<b>0,029</b>	<b>0,057</b>	<b>0,026</b>	<b>0,066</b>	<b>0,047</b>

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

щих корректировке, представлен на примере отчетных данных компании NS (табл. 1).

На основании данных, представленных в табл. 1, следует, что показатели амортизациоёмкости и ёмкости прочих расходов, рассчитанные по уточненной методике, отличаются от аналогичных показателей, рассчитанных по традиционной методике. Так, за IV квартал 2018 г. показатель амортизациоёмкости, рассчитанный по традиционной методике, составил 0,009, а по уточненной — 0,052, что превышает ранее полученный показатель. А показатель ёмкости прочих расходов за указанный период, наоборот, стал ниже ранее полученного показателя. Его значение, рассчитанное по традиционной методике, составило 0,089, а по уточненной — 0,047.

Оценка основных показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к подходу «по чистой доходности» и подходу, «характеризующему результативность размещения капитала»,

показала, что они также недостаточно достоверно формируются по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей комплексные и налоговые статьи.

Эта касается формирования таких показателей, как коэффициент оборачиваемости оборотных средств, рентабельность активов, рентабельность оборотных активов и рентабельность собственного капитала, относящихся к подходу «по чистой доходности», а также коэффициент текущей ликвидности, относящегося к подходу, «характеризующему результативность размещения капитала», где в расчет эффективности деятельности организаций принимается средняя величина оборотных активов. Однако в бухгалтерском балансе во втором его разделе «Оборотные активы» включены сведения, в том числе о долгосрочной дебиторской задолженности, на сумму которой следует, по нашему мнению, производить корректировку (в сторону

уменьшения) общей суммы активов, принимаемых в расчет показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к указанным подходам. Это не составит труда, если организация, помимо основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности (бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах), формирует пояснения к ним, в которых имеет место отражение информации о наличии и движении дебиторской задолженности в разрезе долгосрочной и краткосрочной<sup>2</sup>. В случае если организация относится к числу субъектов малого предпринимательства (в число которых входит значительное количество торговых организаций), то определить сумму не то, чтобы долгосрочной дебиторской задолженности, но и дебиторской задолженности как таковой будет весьма затруднительно, так как такая задолженность отражается только в бухгалтерском балансе, комплексно, по строке финансовых и других оборотных активов, поэтому для ее нахождения понадобится дополнительная внутренняя информация организации.

Кроме того, корректировке, на наш взгляд, должен подлежать процесс формирования такого показателя эффективности деятельности организаций, как коэффициент текущей ликвидности, относящийся к подходу, «характеризующему результативность размещения капитала», где в расчет принимаются краткосрочные обязательства, которые в бухгалтерском балансе представлены недостаточно однородными по экономической сущности объектами бухгалтерского учета. Помимо финансовых обязательств (заемных средств и кредиторской задолженности, практически всегда имеющих место в балансе торговых организаций), к краткосрочным обязательствам относятся оценочные обязательства и доходы будущих периодов, которые по своей природе более «тяготеют» к регулирующим статьям, отражающим, соответственно, финансовые результаты и собственный капитал, в части нераспределенной прибыли. Поэтому для достоверности расчета эффективности деятельности торговых организаций показатель «краткосрочные обязательства» должен подлежать корректировке в сторону уменьшения на размер указанных выше статей.

Сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к подходу «по чистой доходности»

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

и подходу, «характеризующему результативность размещения капитала», которые подлежат корректировке из-за наличия комплексных статей в бухгалтерском балансе, представлен на примере отчетных данных компании NS в табл. 2.

На основании данных, представленных в табл. 2, следует, что показатели подхода «по чистой доходности» и показатели подхода, «характеризующего результативность размещения капитала», рассчитанные по уточненной методике, отличаются от аналогичных показателей, рассчитанных по традиционной методике. Так, за IV квартал 2018 г. коэффициент оборачиваемости оборотных средств, рассчитанный по традиционной методике, составил 0,19296, а коэффициент оборачиваемости оборотных средств, рассчитанный по уточненной методике, составил 0,19352, что превышает ранее полученный показатель. А, например, коэффициент текущей ликвидности за указанный период, рассчитанный по традиционной методике, составил 1,28673, а рассчитанный по скорректированной методике — 1,28481.

На формирование информационной базы оценки эффективности деятельности организаций, по нашему мнению, отрицательное влияние также оказывают имеющиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели налогового учета, к которым относятся такие статьи баланса, как: отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (последний, известно, затрагивает значительное количество торговых операций или операций, связанных с движением товаров). Они, во-первых, оказывают влияние на порядок определения показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к подходу, «характеризующему результативность размещения капитала», и в первую очередь на порядок расчета коэффициента финансовой устойчивости, предусматривающего использование суммы долгосрочных обязательств, в состав которой по балансу входят все отложенные налоговые обязательства, включая и краткосрочные отложенные налоговые обязательства, характеризующие краткосрочные будущие оттоки денежных средств, что, на наш взгляд, влечет за собой необходимость осуществления соответствующей корректировки показателя «Долгосрочные обязательства». Во-вторых, аналогичные корректировки краткосрочных обязательств целесообразно осуществлять при расчете коэффициента текущей ликвидности, а также для этой же цели необходимо

Таблица 2 / Table 2

Сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности компании NS, относящихся к подходам «по чистой доходности» и «характеризующему результативность размещения капитала», подлежащих корректировке из-за наличия комплексных статей в бухгалтерском балансе / Comparative analysis of the dynamics of NS company performance indicators related to the “net income” approach and the approach “characterizing the effectiveness of capital allocation”, subject to adjustment due to the presence of complex items in the balance sheet

Наименование показателя / Name of the indicator	Анализируемый период / Analyzed period											
	I кв. 2016	II кв. 2016	III кв. 2016	IV кв. 2016	I кв. 2017	II кв. 2017	III кв. 2017	IV кв. 2017	I кв. 2018	II кв. 2018	III кв. 2018	IV кв. 2018
Коэффициент оборачиваемости оборотных средств	0,67120	0,52677	0,50561	0,41702	0,44431	0,25585	0,29498	0,31938	0,23342	0,21406	0,18305	0,19296
<b>Скорректированный коэффициент оборачиваемости оборотных средств</b>	<b>0,67619</b>	<b>0,53018</b>	<b>0,50870</b>	<b>0,41995</b>	<b>0,44678</b>	<b>0,25683</b>	<b>0,29617</b>	<b>0,32066</b>	<b>0,23429</b>	<b>0,21488</b>	<b>0,18370</b>	<b>0,19352</b>
Показатель рентабельности активов	0,0004319	0,0003023	0,0010372	0,0003975	0,0007819	0,0003197	0,0004999	0,0000373	0,0006210	0,0004190	0,0006176	0,0003491
<b>Скорректированный показатель рентабельности активов</b>	<b>0,0004347</b>	<b>0,0003041</b>	<b>0,0010430</b>	<b>0,0004000</b>	<b>0,0007860</b>	<b>0,0003208</b>	<b>0,0005019</b>	<b>0,0000374</b>	<b>0,0006232</b>	<b>0,0004206</b>	<b>0,0006197</b>	<b>0,0003501</b>
Показатель рентабельности оборотных активов	0,0004843	0,0003298	0,0011271	0,0004363	0,0008401	0,0003355	0,0005258	0,0000396	0,0006577	0,0004446	0,0006569	0,0003659
<b>Скорректированный показатель рентабельности оборотных активов</b>	<b>0,0004879</b>	<b>0,0003320</b>	<b>0,0011340</b>	<b>0,0004393</b>	<b>0,0008448</b>	<b>0,0003368</b>	<b>0,0005279</b>	<b>0,0000397</b>	<b>0,0006601</b>	<b>0,0004463</b>	<b>0,0006593</b>	<b>0,0003669</b>
Коэффициент текущей ликвидности	1,85181	2,07297	1,84390	3,08513	2,17613	1,93721	1,86976	1,52805	1,29694	1,42420	1,43876	1,28673
<b>Скорректированный коэффициент текущей ликвидности</b>	<b>1,84763</b>	<b>2,07001</b>	<b>1,84044</b>	<b>3,08858</b>	<b>2,17393</b>	<b>1,93521</b>	<b>1,86752</b>	<b>1,52544</b>	<b>1,29445</b>	<b>1,42164</b>	<b>1,43641</b>	<b>1,28481</b>

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

корректировать оборотные активы на суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, которые к данному разделу баланса не имеют отношения, но показываются в нем одной статьей.

Что касается показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к подходу «по чистой доходности», то подобные корректировки целесообразно сделать при расчете коэффициента оборачиваемости оборотных средств, который имеет важное значение для торговых организаций, а также при расчете показателей рентабельности оборотных активов (для целей уточнения средней величины оборотных активов) и рентабельности активов (для уточнения средней величины активов).

Сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности организации, относящихся к подходу «по чистой доходности» и подходу, «характеризующему результативность размещения капитала», которые подлежат корректировке на показатели налогового учета, отражаемые в бухгалтерском балансе, представлен на примере отчетных данных компании NS (табл. 3).

На основании данных, представленных в табл. 3, следует, что показатели подхода «по чистой доходности» и показатели подхода, «характеризующего результативность размещения капитала», рассчитанные по уточненной методике с учетом корректировок на налоговые показатели, отличаются от аналогичных показателей, рассчитанных по традиционной методике. Так, за IV квартал 2018 г. рентабельность активов, рассчитанная по традиционной методике, составила 0,0003491, а рентабельность активов, рассчитанная по скорректированной методике, составила 0,0003501, что превышает ранее полученный показатель. А, например, коэффициент финансовой устойчивости за указанный период, рассчитанный по традиционной методике, составил 0,25843, а рассчитанный по уточненной методике — 0,50262. Рентабельность собственного капитала, рассчитанная по традиционной методике, составила 0,0424694, а рассчитанная по уточненной методике — 0,03770.

Для целей повышения достоверности информационной базы оценки эффективности деятельности организаций важно учитывать оценочную характеристику отчетных показателей. К сожалению, в российской практике составления финансовой отчетности, несмотря на достаточно активный переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), в основном преобладает первоначальная оценка объектов учета,

отражаемых в активе и пассиве баланса, которая непосредственно оказывает влияние на ее достоверность. МСФО для целей составления финансовой отчетности требует применения справедливой стоимости, которая как метод оценки объектов бухгалтерского учета в национальном учетном регуляторе отсутствует. В МСФО под справедливой стоимостью понимается цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства на текущих рыночных условиях на организованном рынке, между участниками рынка на дату их оценки<sup>3</sup>. То есть справедливая стоимость является так называемой выходной ценой, определяемой на дату оценки удерживаемых и имеющихся активов и обязательств, которая носит расчетный характер и не имеет непосредственного отношения к обоснованию цены реальной сделки [2]. А значит, она может быть использована для обеспечения более объективной (независимой) оценки активов и обязательств, составляющих информационную базу расчета эффективности деятельности организаций, соответствующей реальному моменту времени.

Однако известно, что объекты бухгалтерского учета, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, различаются между собой по экономическому содержанию. Поэтому не случайно, что в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» приводится иерархия справедливой стоимости, согласно которой все исходные данные, оцениваемые по справедливой стоимости, классифицируются по трем уровням. Для первого уровня характерно наличие активного рынка «для идентичных активов или обязательств, к которым у организации есть доступ на дату оценки», для второго — наличие тех исходных данных, которые являются «прямо или косвенно наблюдаемыми в отношении актива или обязательства, исключая ценовые котировки», отнесенные к первому уровню, а третий уровень характеризуется отсутствием каких-либо наблюдаемых данных («ненаблюдаемые исходные данные в отношении актива или обязательства»), в связи с чем сюда относятся все остальные активы и обязательства, непопадающие в первые два уровня, оценка которых базируется на профессиональном суждении<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 „Оценка справедливой стоимости“».

<sup>4</sup> Там же.

Таблица 3 / Table 3

Сравнительный анализ расчета динамики показателей эффективности деятельности компании NS, относящихся к подходам «по чистой доходности» и «характеризующему результативность размещения капитала», подлежащих корректировке на показатели налогового учета / Comparative analysis of the dynamics of NS company performance indicators related to the “net income” approach and the approach “characterizing the effectiveness of capital allocation”, subject to adjustment by tax accounting indicators

Наименование показателя / Name of the indicator	Анализируемый период / Analyzed period											
	I кв. 2016	II кв. 2016	III кв. 2016	IV кв. 2016	I кв. 2017	II кв. 2017	III кв. 2017	IV кв. 2017	I кв. 2018	II кв. 2018	III кв. 2018	IV кв. 2018
Коэффициент оборачиваемости оборотных средств	0,67120	0,52677	0,50561	0,41702	0,44431	0,25585	0,29498	0,31938	0,23342	0,21406	0,18305	0,19296
<b>Скорректированный коэффициент оборачиваемости оборотных средств</b>	<b>0,67619</b>	<b>0,53018</b>	<b>0,50870</b>	<b>0,41995</b>	<b>0,44678</b>	<b>0,25683</b>	<b>0,29617</b>	<b>0,32066</b>	<b>0,23429</b>	<b>0,21488</b>	<b>0,18370</b>	<b>0,19352</b>
Показатель рентабельности активов	0,0004319	0,0003023	0,0010372	0,0003975	0,0007819	0,0003197	0,0004999	0,0000373	0,0006210	0,0004190	0,0006176	0,0003491
<b>Скорректированный показатель рентабельности активов</b>	<b>0,0004347</b>	<b>0,0003041</b>	<b>0,0010430</b>	<b>0,0004000</b>	<b>0,0007860</b>	<b>0,0003208</b>	<b>0,0005019</b>	<b>0,0000374</b>	<b>0,0006232</b>	<b>0,0004206</b>	<b>0,0006197</b>	<b>0,0003501</b>
Показатель рентабельности оборотных активов	0,0004843	0,0003298	0,0011271	0,0004363	0,0008401	0,0003355	0,0005258	0,0000396	0,0006577	0,0004446	0,0006569	0,0003659
<b>Скорректированный показатель рентабельности оборотных активов</b>	<b>0,0004879</b>	<b>0,0003320</b>	<b>0,0011340</b>	<b>0,0004393</b>	<b>0,0008448</b>	<b>0,0003368</b>	<b>0,0005279</b>	<b>0,0000397</b>	<b>0,0006601</b>	<b>0,0004463</b>	<b>0,0006593</b>	<b>0,0003669</b>
Показатель рентабельности собственного капитала	0,03882904	0,0294545	0,09630390	0,0314638	0,0711013	0,039709	0,05541401	0,00417223	0,0690802	0,0433413	0,06495275	0,0424694
<b>Скорректированный показатель рентабельности собственного капитала</b>	<b>0,03176</b>	<b>0,02422</b>	<b>0,08058</b>	<b>0,02646</b>	<b>0,06048</b>	<b>0,03398</b>	<b>0,04780</b>	<b>0,00360</b>	<b>0,06019</b>	<b>0,03798</b>	<b>0,05738</b>	<b>0,03770</b>
Коэффициент текущей ликвидности	1,85181	2,07297	1,84390	3,08513	2,17613	1,93721	1,86976	1,52805	1,29694	1,42420	1,43876	1,28673
<b>Скорректированный коэффициент текущей ликвидности</b>	<b>1,84763</b>	<b>2,07001</b>	<b>1,84044</b>	<b>3,08858</b>	<b>2,17393</b>	<b>1,93521</b>	<b>1,86752</b>	<b>1,52544</b>	<b>1,29445</b>	<b>1,42164</b>	<b>1,43641</b>	<b>1,28481</b>
Коэффициент финансовой устойчивости	0,51848	0,55780	0,50092	0,70468	0,57231	0,50814	0,49150	0,38326	0,27190	0,33826	0,34651	0,25843
<b>Скорректированный коэффициент финансовой устойчивости</b>	<b>0,50523</b>	<b>0,50527</b>	<b>0,50495</b>	<b>0,50977</b>	<b>0,50593</b>	<b>0,50380</b>	<b>0,50413</b>	<b>0,50338</b>	<b>0,50289</b>	<b>0,50343</b>	<b>0,50343</b>	<b>0,50262</b>

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

Как видно, указанная иерархия основана на убывающем уровне рыночной уверенности, начиная от опубликованных рыночных данных активного рынка до искусственных вычислений, основанных на данных самого предприятия [3]. Отсюда, по видимому, можно сделать вывод, что наиболее достоверно можно сформировать справедливую стоимость по тем объектам учета, которые соответствуют первым двум уровням, а не по тем, которые относятся к третьему уровню, предполагающему ее самостоятельный расчет. Такая цена, по мнению некоторых экономистов, априори является субъективной и неточной, и поэтому идентифицировать ее как справедливую не совсем корректно [4].

Исходя из этого, оценочной корректировке (в данном случае, по справедливой стоимости), по нашему мнению, должны подлежать те показатели эффективности деятельности организаций, для расчета которых используются данные о финансовых инструментах, которые наиболее подвержены влиянию рыночной активности. В состав финансовых инструментов включаются не только финансовые вложения и финансовые обязательства, связанные с приобретением и выпуском ценных, но и предоставленные и полученные кредиты и займы, торговая дебиторская и торговая кредиторская задолженности, которые имеют место в отчетности практически всех коммерческих и, прежде всего, в торговых организаций. Поэтому переоценке по справедливой стоимости для целей повышения достоверности определения эффективности деятельности организаций целесообразно, по нашему мнению, пересчитывать такие показатели, как: средняя величина оборотных активов и средняя величина всех активов (для расчета оборачиваемости оборотных средств, рентабельности оборотных активов и рентабельности активов, относящихся к подходу «по чистой доходности»).

Также пересчету должны подлежать такие показатели, как долгосрочные обязательства (для расчета коэффициента финансовой устойчивости) и оборотные активы и краткосрочные обязательства (для расчета коэффициента текущей ликвидности), относящиеся к подходу, «характеризующему результативность размещения капитала».

Стоит обратить внимание на то, что проведение указанных оценочных корректировок целесообразно проводить с учетом классификационных требований, содержащихся в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Эти требования предусматривают подразделение оценки финансовых инструментов

на оценку по «справедливой стоимости» (по «справедливой стоимости через прибыль или убыток — FVTPL», по «справедливой стоимости через прочий совокупный доход — FVOCI») и по «амортизированной стоимости — AC»<sup>5</sup>.

Все эти виды оценки финансовых инструментов как части внеоборотных и оборотных активов, долгосрочных и краткосрочных обязательств, относятся к категории «расчетной стоимости», формируемой для обеспечения объективной их оценки, соответствующей реальному моменту составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. И поэтому для осуществления оценочных корректировок сначала целесообразно из статей «Финансовые вложения» (долгосрочные и краткосрочные) и «Обязательства» (долгосрочные и краткосрочные), которые являются комплексными статьями, выделить те финансовые активы и обязательства, которые предназначены для продажи, т.е. приобретены со «спекулятивной целью». В эту группу входят финансовые вложения в акции и облигации, которые котируются на активном рынке ценных бумаг и приобретены для торговли, а также финансовые обязательства, возникающие в связи с выпуском краткосрочных котирующихся облигаций, принимаемых к учету с целью обратной их покупки в ближайшем будущем (или с целью получения краткосрочной прибыли)<sup>6</sup>. В МСФО они оцениваются и учитываются по «справедливой стоимости через прибыль или убыток (FVTPL)» и, соответственно, затрагивают оборотные активы баланса и прочие доходы и расходы, отражаемые в отчете о прибылях и убытках [9], которые непосредственно участвуют в расчете некоторых показателей эффективности деятельности организаций подхода «по чистой доходности» и подхода, «характеризующего результативность размещения капитала». Это как-то никак не связано с торговыми организациями.

Обособленно целесообразно выделять финансовые вложения в долевые ценные бумаги, приобретаемые для инвестиционных целей и финансовые вложения в долговые ценные бумаги, по которым нет определенного решения удерживать их для получения предусмотренных договором денежных потоков или для продажи. В МСФО они оцениваются и учитываются по «справедливой стоимости через

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 „Финансовые инструменты“».

<sup>6</sup> Там же.

прочий совокупный доход» (FVOCI). А значит, их оценочная корректировка затрагивает в балансе не только статьи внеоборотных и оборотных активов баланса, но и раздел «Капитал и резервы», в частности добавочный капитал как часть собственного капитала, что связано с расчетом рентабельности собственного капитала и коэффициента финансовой устойчивости, при расчете которых не затрагиваются статьи отчета о прибылях и убытках. Следовательно, показатели рентабельности, отражающие эффективность деятельности организаций, кроме рентабельности собственного капитала, пересчитывать в этом аспекте не следует. Показанные выше оценочные корректировки в современных условиях целесообразно, по нашему мнению, включать в методику оценки эффективности деятельности организаций, для которых характерно осуществление значительного количества финансовых операций.

Что касается торговых организаций, то значительную группу, подлежащую оценочным корректировкам, должны составлять такие статьи их балансов, как финансовые вложения, дебиторская задолженность, долгосрочные и краткосрочные обязательства, кредиторская задолженность и др. Эти статьи необходимо переоценивать по амортизированной стоимости (АС), которая, как было показано выше, тоже является расчетной стоимостью на отчетную дату. Также АС практически не применяется в национальной нормативной практике регулирования порядка составления финансовой отчетности. Исключение составляют долговые ценные бумаги, не имеющие рыночных котировок, по которым разрешается разницу между первоначальной и номинальной их стоимостью равномерно относить на финансовые результаты<sup>7</sup>. Такой порядок формирования стоимости, основанный на частичном ее списании для целей составления отчетности, можно назвать амортизацией. Однако в отличие от международной учетной практики под амортизированной стоимостью понимается разница между первоначальной стоимостью показателя финансовой отчетности и стоимостью его на момент погашения, скорректированной на сумму накопленной амортизации, рассчитываемой с применением метода эффективной ставки [5]. Эффективная ставка в такой ситуации используется для более точного дисконтирования расчетных будущих платежей или

поступлений на протяжении ожидаемого времени существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода до текущей чистой их балансовой стоимости [6]. В группу статей актива баланса, подлежащих оценочной корректировке для целей их достоверности, по-видимому, должны входить: финансовые вложения в некотирующиеся долговые ценные бумаги, финансовые и коммерческие векселя, сберегательные сертификаты, финансовые вложения в предоставленные займы другим организациям, а также торговая дебиторская задолженность. Для всех этих показателей отчетности (в данном случае финансовых инструментов) характерно такое единство целевого назначения их признания в учете, как «удержание их на балансе для получения предусмотренных договором денежных потоков»<sup>8</sup>. В пассиве баланса оценочным корректировкам, по нашему мнению, должны подлежать статьи, пересчитываемые по амортизированной стоимости, которые отражают такие заемные средства, как кредиты банков, займы других организаций, облигационные и вексельные займы, а также торговая кредиторская задолженность, которые целесообразно классифицировать как финансовые инструменты, «удерживаемые для оплаты предусмотренных договором денежных потоков».

Рассмотрим порядок формирования амортизированной стоимости, торговой дебиторской задолженности, рассчитываемой с применением метода эффективной ставки на примере данных компании NS, которая осуществила продажу товара с рассрочкой платежа шесть месяцев за 6 млн руб. Стоимость товара без рассрочки платежа составила 5 млн руб. Покупатель производил погашение задолженности раз в месяц равными долями на начало каждого месяца. Расчет эффективной ставки процента в компании NS производился с помощью финансовой формулы ВСД в программе Excel, показатели которого представлены в *табл. 4*.

Как видно из *табл. 4*, эффективная ставка процента компании NS, рассчитанная с помощью финансовой формулы ВСД в программе Excel в соответствии с ее показателями, составила 7,93%, что позволило произвести расчет амортизированной стоимости торговой дебиторской задолженности компании NS (*табл. 5*).

<sup>7</sup> Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебное пособие. М.: ИНФРА-М; 2013. 224 с.

<sup>8</sup> Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 „Финансовые инструменты“».

Таблица 4 / Table 4

**Показатели для расчета эффективной ставки процента компании NS /  
Indicators to calculate the effective interest rate of NS company**

Период времени / Period of time	31 января 2018 г. / January 31, 2018	28 февраля 2018 г. / February 28, 2018	31 марта 2018 г. / March 31, 2018	30 апреля 2018 г. / April 30, 2018	31 мая 2018 г. / May 31, 2018	30 июня 2018 г. / June 30, 2018
Денежный поток	1000 – 5000 = –4000 (от стоимости товара, реализуемого без рассрочки платежа, отнимаем первоначальный платеж)	1000	1000	1000	1000	1000

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

Таблица 5 / Table 5

**Расчет амортизированной стоимости торговой дебиторской задолженности  
компании NS / Calculation of the amortized cost of NS company trade receivables**

Дата / Date	Платеж / Payment	Проценты / Interest	Амортизированная стоимость торговой дебиторской задолженности / Amortized cost of trade receivables
31.01.2018	1000		5000 – 1000 = 4000
28.02.2018	1000	$4000 \times 7,93\% = 317$	$4000 + 317 - 1000 = 3317$
31.03.2018	1000	$3317 \times 7,93\% = 263$	$3317 + 263 - 1000 = 2580$
30.04.2018	1000	$2580 \times 7,93\% = 205$	$2580 + 205 - 1000 = 1785$
31.05.2018	1000	$1785 \times 7,93\% = 142$	$1785 + 142 - 1000 = 927$
30.06.2018	1000	$927 \times 7,93\% = 73$	0

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

Приведенный в табл. 5 расчет амортизированной стоимости торговой дебиторской задолженности компании NS демонстрирует алгоритм ее определения с помощью эффективной процентной ставки, что позволяет по выявленным отклонениям производить ее оценочные корректировки и тем самым способствовать повышению достоверности торговой дебиторской задолженности компании, участвующей в расчете таких показателей эффективности деятельности организаций, как коэффициент оборачиваемости оборотных средств, рентабельность активов, рентабельность оборотных активов, относящихся к подходу «по чистой доходности» и коэффициента текущей ликвидности, относящегося к подходу «характеризующему результативность размещения капитала».

Этот же порядок оценки по амортизированной стоимости с применением эффективной

процентной ставки целесообразно применять к вышеперечисленным объектам бухгалтерского учета (финансовым активам и финансовым обязательствам, удерживаемым до погашения), что также повлечет за собой выявление отклонений от первоначальной их стоимости, а значит, положительно повлияет на достоверность формирования показателей эффективности деятельности организаций, в частности коэффициента оборачиваемости оборотных средств, рентабельности активов, рентабельности оборотных активов, коэффициента финансовой устойчивости, коэффициента текущей ликвидности.

На основании изученных экономических источников можно сделать вывод, что основная часть подходов к формированию показателей эффективности деятельности организаций затрагивает прибыль и ее составляющие или рассматривают ее как часть комплексного отчетного (балансового) по-

казателя<sup>9</sup> [7 и др.]. Однако известно, что не с прибыли (отраженной в финансовой отчетности. — Прим. авторов) живет предприятие [8]. Его реальная жизнь во многом зависит от движения и наличия у предприятия денежных средств — остатка средств на текущем (расчетном) счете и наличности в кассе [9].

При этом сами по себе денежные средства являются «бесприбыльным активом», однако играют немаловажную роль в осуществлении эффективной финансово-хозяйственной деятельности организации, в частности, для своевременной оплаты счетов поставщиков, позволяющей воспользоваться предоставляемыми ими скидками с цены товара; поддержания постоянной кредитоспособности; оплаты непредвиденных расходов, возникающих в процессе хозяйственной деятельности предприятия<sup>10</sup>. И неслучайно, в международной учетно-аналитической практике при расчете эффективности в ряде случаев применяется показатель прибыли, рассчитанный исходя из обеспеченности ее составляющих реальными денежными потоками.

Поэтому для получения достоверной информации по формированию показателей эффективности деятельности организаций целесообразно производить не только уточняющие корректировки комплексных балансовых статей и оценочные корректировки по справедливой и амортизационной стоимости, но и корректировки показателей, связанных с расчетом прибыли, отражаемой в бухгалтерской отчетности, обеспеченной реальным денежным потоком. В настоящее время изучение показателя прибыли в аспекте обеспеченности ее составляющих движением денежных средств стало достаточно актуальным. Это повлекло за собой появление в международной учетно-аналитической практике такого показателя, как показатель EBITDA (сокр. от англ. Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) — аналитический показатель, равный объему прибыли до вычета расходов по процентам, уплаты налогов и амортизационных отчислений<sup>11</sup>. То есть этот пока-

затель выступает в качестве уточняющего показателя прибыли от основной деятельности, общим принципом расчета которого является «абстрагирование от финансовых решений (выплат процентов, долга) и амортизационных отчислений» [10].

Показатель EBITDA, в аспекте содержания национального отчета о финансовых результатах, практически равняется такому «расчетному» показателю, полученному путем прибавления к показателю «Прибыль (убыток) от продаж» (строка 2200) суммы начисленной амортизации и оценочных резервов (сформированных за счет себестоимости) за период. Или иначе: из показателя «Себестоимость продаж» вычитается сумма амортизации и оценочных резервов (формируемых за счет себестоимости) и сравнивается с показателем «Выручка». Такой подход к расчету показателя прибыли от продаж (к определению показателя «расчетной прибыли» от продаж) демонстрирует не только факт получения компанией прибыли от реализации своей основной деятельности без учета финансовых операций, но и факт того, что отражение амортизации и оценочных резервов в составе расходов не соответствует потоку денежных средств их компании к внешним структурам [11]. Поэтому необходимость исключения амортизации и оценочных резервов из состава себестоимости продаж объясняется тем, что их признание в учете, в отличие от других расходов, не влечет последующего возникновения внешнего оттока денежных средств из организации.

Поэтому некоторые экономисты значение показателя «расчетной прибыли» видят в том, что он исключает «субъективизм величин начисленной амортизации и приближает к оценке результата операционной деятельности компании» [8, 11]. И, соответственно, такой показатель может служить не только для оценки того, насколько прибыльна основная ее деятельность, но и для определения эффективности деятельности организации независимо от ее задолженности перед различными кредиторами и государством, а также от метода начисления амортизации. При раскрытии аналитического значения показателя EBITDA можно согласиться с мнением А. Дамодарана о возможности его использования в расчетах аналитических коэффициентов, относящихся к группе индикаторов эффективности работы компании, в частности для расчета коэффициента покрытия постоянных затрат (EBITDA / постоянные денежные затраты) [12], который также касается вышеприведенных показателей эффективности, относящихся к подходу «по

<sup>9</sup> Шеремет А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. М.: Инфра-М.; 2017. 374 с. Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет финансовых вложений“ ПБУ 19/02»».

<sup>10</sup> Управление денежными потоками предприятия. URL: [http://afdanalyse.ru/publ/investicionnyj\\_analiz\\_analiz\\_denezhnogo\\_potoka/upravlenie\\_denezhnyimi\\_potokami/28-1-0-171](http://afdanalyse.ru/publ/investicionnyj_analiz_analiz_denezhnogo_potoka/upravlenie_denezhnyimi_potokami/28-1-0-171) (дата обращения 03.09.2018).

<sup>11</sup> Ебитда. Русская энциклопедия «Традиция». URL: <http://traditio.wiki/%D0%95%D0%B1%D0%B8%D1%82%D0%B4%D0%B0> (дата обращения 03.09.2018).

чистой доходности». Отсюда, по нашему мнению, можно сделать вывод, что использование такого расчетного показателя прибыли, как показатель EBITDA, позволяет углубить характеристику показателей эффективности деятельности организаций через выявление их связи с денежными потоками путем осуществления корректировок отчета о финансовых результатах на показатели амортизации и оценочных резервов.

Как видно, показатель EBITDA влечет за собой корректировки, связанные с достоверным формированием расчетной (операционной) прибыли от основной деятельности в аспекте денежного подхода. Однако он не предусматривает осуществление корректировок, необходимых для достоверного определения расчетной абсолютной балансовой прибыли (убытка) до налогообложения, и чистой прибыли в этом же аспекте (денежных потоков). Это можно объяснить тем, что в их формировании участвуют прочие доходы и расходы, также не связанные с движением денежных потоков, а возникающие в учете и отчетности из-за произведенных оценочных корректировок. Они показываются в отчетности в связи с переоценкой объектов бухгалтерского учета по справедливой или по амортизированной стоимости как расчетной их ценой. Оценочные корректировки в основном касаются финансовых инструментов, результаты переоценки которых отражаются в составе прочих или «неоперационных» доходов и расходов, получаемых от прочей неосновной деятельности организации. При этом для целей осуществления корректировок на «неденежные статьи» важно учитывать стоимость, по которой они переоцениваются. Если переоценка производится по «справедливой стоимости через прибыль или убыток» и/или по амортизированной стоимости, то результаты такой переоценки попадают в отчет о финансовых результатах и оказывают прямое влияние на балансовую и чистую прибыль, а значит, и на показатели эффективности деятельности организаций, затрагивающие прибыль и ее составляющие и относящиеся к подходу «по чистой доходности».

Если же переоценка производится по «справедливой стоимости через прочий совокупный доход», то результаты такой переоценки (прочие доходы и расходы) не попадают в отчет о финансовых результатах, а отражаются в третьем разделе бухгалтерского баланса «Капитал и резервы» по статье «Добавочный капитал», которая не имеет «финансовой сущности», поэтому оказывает отри-

цательное влияние на достоверность показателей эффективности деятельности организаций, затрагивающих собственный капитал и его составляющие, относящиеся к подходу, «характеризующему результативность размещения капитала».

Такая же ситуация возникает в условиях необходимости отражения дооценки основных средств и нематериальных активов на дату составления отчетности. В этом случае их дооценка также показывается только в балансе в составе собственного капитала, поэтому при расчете показателей эффективности деятельности организаций, характеризующих результативность размещения капитала (например, для расчета коэффициента финансовой устойчивости), целесообразно из суммы собственного капитала исключать дооценку основных средств и нематериальных активов за период. То есть в этом случае необходимо производить корректировку добавочного капитала в сторону уменьшения, так как при отражении в учете дооценки собственный капитал увеличивается, а положительный денежный поток отсутствует, что говорит о том, что она лишена финансовой сущности.

В отличие от дооценки основных средств и нематериальных активов, результаты их уценки по действующему нормативному регулированию учета и отчетности подлежат списанию в состав прочих доходов и расходов и напрямую не отражаются в балансе, а сразу включаются в отчет о финансовых результатах. Поэтому на сумму их «уценки» также целесообразно производить корректировку тех показателей эффективности деятельности организаций, расчет которых затрагивает показатель «чистой прибыли», например для расчета рентабельности активов, рентабельности оборотных активов, рентабельности собственного капитала. В этом случае корректировка должна производиться в сторону увеличения, так как при отражении уценки прибыль уменьшается, а отрицательный денежный поток отсутствует. Кроме того, на сумму уценки основных средств и нематериальных активов (за минусом налога на прибыль) может производиться корректировка в сторону увеличения такой статьи баланса, как «Нераспределенная прибыль», что также может учитываться при исчислении коэффициента финансовой устойчивости.

Для целей уточнения расчета показателей эффективности деятельности организаций в отличие от показателя EBITDA, предусматривающего исключение влияния амортизации, а также результатов финансовых и налоговых операций, по нашему мнению, для торговых организаций целесообразно

Таблица 6 / Table 6

**Сравнительный расчет показателей эффективности деятельности компании NS, относящихся к подходам «по чистой доходности» и «характеризующему результативность размещения капитала», подлежащих корректировке в аспекте «расчетной» оценки объектов учета / Comparative calculation of NS performance indicators related to the “net income” approach and the approach “characterizing the effectiveness of capital allocation”, subject to adjustment in terms of “calculated” assessment of objects of accounting**

Наименование показателя / Name of the indicator	Анализируемый период / Analyzed period											
	I кв. 2016	II кв. 2016	III кв. 2016	IV кв. 2016	I кв. 2017	II кв. 2017	III кв. 2017	IV кв. 2017	I кв. 2018	II кв. 2018	III кв. 2018	IV кв. 2018
Показатель рентабельности активов	0,0004319	0,0003023	0,0010372	0,0003975	0,0007819	0,0003197	0,0004999	0,0000373	0,0006210	0,0004190	0,0006176	0,0003491
<b>Скорректированный показатель рентабельности активов</b>	<b>0,0074310</b>	<b>0,0067927</b>	<b>0,0075274</b>	<b>0,0056810</b>	<b>0,0068018</b>	<b>0,0048451</b>	<b>0,0037863</b>	<b>0,0037714</b>	<b>0,0047926</b>	<b>0,0049217</b>	<b>0,0046714</b>	<b>0,0039994</b>
Показатель рентабельности оборотных активов	0,0004843	0,0003298	0,0011271	0,0004363	0,0008401	0,0003355	0,0005258	0,0000396	0,0006577	0,0004446	0,0006569	0,0003659
<b>Скорректированный показатель рентабельности оборотных активов</b>	<b>0,0084405</b>	<b>0,0074713</b>	<b>0,0082401</b>	<b>0,0062957</b>	<b>0,0073497</b>	<b>0,0050972</b>	<b>0,0039931</b>	<b>0,0040148</b>	<b>0,0050900</b>	<b>0,0052385</b>	<b>0,0049832</b>	<b>0,0041988</b>
Показатель рентабельности собственного капитала	0,03882904	0,0294545	0,09630390	0,0314638	0,0711013	0,039709	0,05541401	0,00417223	0,0690802	0,0433413	0,06495275	0,0424694
<b>Скорректированный показатель рентабельности собственного капитала</b>	<b>0,45234</b>	<b>0,31840</b>	<b>0,27226</b>	<b>0,15150</b>	<b>0,18628</b>	<b>0,16219</b>	<b>0,10659</b>	<b>0,09722</b>	<b>0,11698</b>	<b>0,10441</b>	<b>0,09770</b>	<b>0,09257</b>
Коэффициент финансовой устойчивости	0,51848	0,55780	0,50092	0,70468	0,57231	0,50814	0,49150	0,38326	0,27190	0,33826	0,34651	0,25843
<b>Скорректированный коэффициент финансовой устойчивости</b>	<b>0,50583</b>	<b>0,50909</b>	<b>0,51099</b>	<b>0,52474</b>	<b>0,51752</b>	<b>0,51306</b>	<b>0,51503</b>	<b>0,51366</b>	<b>0,51237</b>	<b>0,51562</b>	<b>0,51617</b>	<b>0,51312</b>

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

при формировании «расчетной чистой прибыли» относить сумму показателя EBITDA, скорректированную на уценку основных средств и нематериальных активов, включать в ее состав «прочие доходы и расходы», которые необходимо оценивать с точки зрения обеспеченности их денежными потоками, осуществляя при этом корректировку на суммы, отражающие переоценку финансовых инструментов и резервов по их обесценению.

Такой алгоритм «расчетной чистой прибыли» позволит уточнить практически все показатели эффективности деятельности торговых организаций, при расчете которых используется показатель чистой прибыли (рентабельность активов, рентабельность оборотных активов, рентабельность собственного капитала и коэффициент финансовой устойчивости).

Сравнительный расчет показателей эффективности деятельности организаций, относящихся к подходу «по чистой доходности» и подходу, «характеризующему результативность размещения капитала», которые подлежат корректировке в аспекте «расчетной» оценки объектов учета, представлен на примере отчетных данных компании NS (табл. 6).

На основании данных, представленных в табл. 6, следует, что показатели подхода «по чистой доходности» и показатели подхода, «характеризующего результативность размещения капитала», рассчитанные по уточненной методике с учетом «расчетной чистой прибыли», отличаются от аналогичных показателей, рассчитанных по тради-

ционной методике. Так, за IV квартал 2018 г. показатель рентабельности активов, рассчитанный по традиционной методике, составил 0,0003491, а показатель рентабельности активов, рассчитанный по уточненной методике, составил 0,0039994, что превышает ранее полученный результат. Показатель рентабельности собственного капитала за указанный период, рассчитанный по традиционной методике, составил 0,0424694, а рассчитанный по уточненной методике — 0,09257.

## ВЫВОДЫ

Обобщение и анализ результатов проведенного исследования показывают, что при изучении основных методических подходов к определению эффективности деятельности торговых организаций можно сделать вывод о том, что все они дополняют друг друга, характеризуя ее с разных сторон. При этом все методические подходы могут быть качественно реализованы в условиях действия (или функционирования) более достоверной и прозрачной бухгалтерской (финансовой) отчетности как основной информационной базы оценки эффективности деятельности торговых организаций, которую целесообразно корректировать не только путем дифференциации ее комплексных статей и исключения из нее статей налогового учета, но и также путем осуществления оценочных корректировок и исключения из нее статей, не связанных с денежными потоками, по подобию формирования показателя EBITDA.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Житлухина О.Г., Михалёва О.Л. О развитии методического обеспечения оценки экономической эффективности интегрированной структуры управления группами компаний. *Проблемы современной экономики*. 2017;1(61):83–87.
2. Рутгайзер В.М. Новый стандарт оценочной деятельности. Кому и зачем нужна справедливая стоимость? URL: <http://urist-edu.ru/buhgalteriya/24649/index.html> (дата обращения: 10.09.2018).
3. Иванова О.В. Справедливая стоимость в системе стоимостных измерений активов и обязательств. *Учет и статистика*. 2013;2:59–67.
4. Paulo. R. The fairness or fair value: SFAS 157, IRVING FISHER AND GECON 1REVISTA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL & FINANÇAS João Pessoa; 2017. URL: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin> (дата обращения: 20.08.2018).
5. Житлухина О.Г. Финансовые инструменты как факторы, влияющие на процессы «финансиализации» в аспекте финансовой отчетности. *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики*. 2018;6:94–101.
6. Райзберг Б.Л., Стародубцева Е.Б. Курс экономики. М.: Дрофа; 2014. 688 с.
7. Аверчев И.В. МСФО-2013. Комментарии и практика применения. М.: Редакция журнала «Бухгалтерский учет»; 2013. 1064 с.
8. Пятов М.Л. Нам кризис не беда, коль в порядке EBITDA. *Бух 1С*. 2017;8(август):40–45.
9. Валдайцев С.В. Оценка бизнеса. М.: Проспект, ТК Велби; 2003. 352 с.

10. Теплова Т.В. Корпоративные финансы. Ч/ 1. М.: Юрайт; 2018. 390 с.
11. Walsh K. Key management ratios: The clearest guide to the critical numbers that drive your business. Kiev: Companion Group; 2008. P. 400.
12. Дамодаран А. Инвестиционная оценка. Инструменты и методы оценки любых активов. М.: Альпина Паблишер; 2018. 1316 с.

## REFERENCES

1. Zhitlukhina O.G., Mikhalyova O.L. On the development of methodological support for assessing the economic efficiency of an integrated management structure of groups of companies. *Problemy sovremennoy ekonomiki = Problems of the modern economy*. 2017;1(61):83–87 (In Russ.).
2. Rutgizer V.M. The new standard of valuation. Who needs fair value and why? URL: <http://urist-edu.ru/buhgalteriya/24649/index.html> (accessed on 10.09.2018). (In Russ.).
3. Ivanova O.V. Fair value in the system of value measurement of assets and liabilities. *Uchet i statistika = Accounting and statistics*. 2013;2:59–67. (In Russ.).
4. Paulo. R. The fairness or fair value: SFAS 157, IRVING FISHER AND GECON 1REVISTA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL & FINANÇAS João Pessoa; 2017. URL: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin> (accessed on 20.08.2018).
5. Zhitlukhina O.G. Financial instruments as factors influencing the processes of “financialization” in the aspect of financial reporting. *Sovremennaya nauka: aktualnye problemy teorii i praktiki = Modern science: current problems of theory and practice*. 2018;6:94–101. (In Russ.).
6. Raizberg B.L., Starodubtseva E.B. Economy course. Moscow: Drofa; 2014. 688 p. (In Russ.).
7. Averchev I.V. IFRS 2013. Comments and practice of application. Moscow: Editorial Board of Accounting; 2013. 1064 p. (In Russ.).
8. Pyatov M.L. We don't have a crisis, since EBITDA order. *Bukh 1C = Buh 1S*, 2017;8(Aug.):40–45. (In Russ.).
9. Valdaytsev S.V. Business assessment. A textbook. Moscow: Prospect, TK Welby; 2003. 352 p. (In Russ.).
10. Теплова Т.В. Corporate Finance. Part 1. Moscow: Yurayt; 2018. 390 p. (In Russ.).
11. Walsh K. Key management ratios: The clearest guide that drive your business. Kiev: Companion Group; 2008. P. 400.
12. Damodaran A. Investment valuation: Tools and techniques for determining the asset. Moscow: Alpina Publisher; 2018. 1316 p. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Ольга Геннадьевна Житлухина** — кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, Владивосток, Россия  
olga-antares@yandex.ru

**Оксана Леонидовна Михалёва** — старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, Владивосток, Россия  
mihaleva\_ol@mail.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Olga G. Zhitlukhina** — Cand. Sci. (Econ.), Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia  
olga-antares@yandex.ru

**Oksana L. Mikhalyova** — senior lecturer, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia  
mihaleva\_ol@mail.ru

*Статья поступила 10.02.2019; принята к публикации 15.02.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 10.02.2019; accepted for publication 16.02.2019.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-26-46

УДК 338.24;338.58(045)

JEL D24, M15

## Russian-cost — «новый» российский метод учета и управления корпоративными затратами

Л.Г. Чередниченко<sup>а</sup>, Р.В. Губарев<sup>б</sup>, Е.И. Дзюба<sup>с</sup>, Ю.В. Тюленев<sup>д</sup>, Ф.С. Файзуллин<sup>е</sup><sup>а,б</sup> Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия<sup>с</sup> Отделение общероссийского народного фронта в Республике Башкортостан, Уфа, Россия<sup>д</sup> Аппарат Правительства Республики Башкортостан, Уфа, Россия<sup>е</sup> Институт социально-экономических исследований Уфимского федерального исследовательского центра РАН, Уфа, Россия<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-1655-6033>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1634-5030>;<sup>с</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2209-2017>; <sup>д</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8191-3124>;<sup>е</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8368-4441>

## АННОТАЦИЯ

В настоящее время ряд российских компаний находится под гнетом секторальных санкций, в связи с чем особую актуальность приобретает вопрос обеспечения экономической безопасности, в первую очередь промышленных предприятий, играющих ключевую роль в национальной безопасности России. На наш взгляд, обеспечить такую безопасность возможно за счет эффективного учета и управления корпоративными затратами на основе адекватной отечественной управленческой идеологии и современных информационных технологий. В рамках исследования раскрываются основные положения авторской управленческой идеологии Russian-cost и одноименного метода учета и управления корпоративными затратами. Обязательным условием применения метода является способность предприятия выделить затраты по подразделениям, принимающим участие в производстве продукции. Отправным моментом идеологии является то, что в составе любого предприятия не может быть подразделений, не имеющих собственной экономически обоснованной значимости. В результате в рамках предприятия образуется замкнутое кольцо доходов и расходов, которое «выдавливает» расходы и стимулирует подразделения увеличивать доходы. В пределах кольца можно «обменять» расходы на собственную зарплату и иные стимулы, за счет чего достигается эффект — «автоаутсорсинг». В конечном итоге менеджмент компании имеет возможность принимать эффективные управленческие решения на основе объективной оценки «вклада» каждого подразделения в финансовые результаты деятельности предприятия. Russian-cost представляет собой в первую очередь информационно-управленческую оболочку, в рамках которой могут реализовываться предпринимательские планы и заданные (например, собственником) параметры функционирования предприятия, т.е. является инструментом, идеологией и в том числе для построения на ее основе автоматизированной системы управления.

**Ключевые слова:** Россия; промышленный комплекс; учет и управление; корпоративные затраты; инновационные методы учета; управленческая идеология; метод Russian-cost

**Для цитирования:** Чередниченко Л.Г., Губарев Р.В., Дзюба Е.И., Тюленев Ю.В., Файзуллин Ф.С. Russian-cost — «новый» российский метод учета и управления корпоративными затратами. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):26-46. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-26-46

## ORIGINAL PAPER

## “Russian-Cost” as a “New” Russian Method of Corporate Cost Accounting and Management

L.G. Cherednichenko<sup>а</sup>, R.V. Gubarev<sup>б</sup>, E.I. Dzyuba<sup>с</sup>, Yu.V. Tyulenev<sup>д</sup>, F.S. Fayzullin<sup>е</sup><sup>а,б</sup> Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia<sup>с</sup> Office of the Popular Front in the Republic of Bashkortostan, Ufa, Russian<sup>д</sup> Office of the Government of the Republic of Bashkortostan, Ufa, Russian<sup>е</sup> Ufa State Aviation Technical University, Ufa, Russian<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-1655-6033>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1634-5030>;<sup>с</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2209-2017>; <sup>д</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8191-3124>;<sup>е</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8368-4441>

**ABSTRACT**

Currently a number of Russian companies suffer the oppression of sectoral sanctions, and therefore the issue of ensuring economic security, especially of industrial enterprises, which play a key role in the national security of Russia, is of particular relevance. In the authors' opinion, such security can be ensured by means of effective corporate cost accounting and management on the basis of reasonable local managerial ideology and modern information technologies. The article discusses the fundamental principles of the authors' "Russian-cost" managerial ideology and the corporate cost accounting and management method carrying the same name. The ability of the enterprise to allocate expenses by the divisions participating in production is an indispensable condition of applying this method. The starting point of ideology is that no enterprise can have divisions without their own economically justified significance. As a result, within the enterprise, a closed circle of income and expenses is formed, which "pushes out" expenses and encourages divisions to increase income. Within this circle expenses can be "exchanged" for a salary and other incentives, resulting into the effect of "self-outsourcing". In the long run, the company's management has an opportunity to take effective managerial decisions based on the objective evaluation of each division's "contribution" to financial results of the enterprise performance. "Russian-cost" is, first of all, an information and management shell, within which entrepreneurial plans and specified (for example, by the owner) parameters of the enterprise functioning can be implemented, i.e., it is a tool, ideology which inter alia can be used as a basis to build an automated management system.

**Keywords:** Russia; industrial complex; accounting and management; corporate cost; innovative accounting methods; management ideology; "Russian-cost" method

**For citation:** Cherednichenko L.G., Gubarev R.V., Dzyuba E.I., Tyulenev Yu.V., Fayzullin F.S. "Russian-cost" as a "new" Russian method of corporate cost accounting and management. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):26-46. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-26-46

**ВВЕДЕНИЕ**

Ключевую роль в российской экономике играют именно промышленные организации. В 2016–2017 гг. порядка 26,2 и 27% (свыше четверти) валовой добавленной стоимости<sup>1</sup> России генерировалось в результате основной деятельности промышленного комплекса страны. В свою очередь, валовая добавленная стоимость промышленного комплекса страны формировалась за счет организаций с такими основными видами экономической деятельности, как обрабатывающие производства и добыча полезных ископаемых (ежегодно их удельный вес составлял, соответственно, свыше 13 и 9,5–10% от вышеуказанного показателя на протяжении последних двух лет)<sup>2</sup>. А какую роль играет промышленность в странах, традиционно считающихся экономически развитыми? По итогам 2016 г. удельный вес промышленного комплекса в валовой добавленной стоимости Австрии составил 21,6%, Бельгии — 16,7%, Великобритании — 13%, Германии — 25,6%, Дании — 18,8%, Ирландии — 38,9%, Испании — 17,8%, Италии — 19,3%, Нидерландов — 15,2%, Норвегии — 24,9%, Финляндии — 20,3%, Франции — 14,1%, Швейцарии — 20,1% и Швеции — 19,9% (все страны входят в состав ЕС и ОЭСР, за исключением Норвегии и Швейцарии, не имеющих членства в Евросо-

юзе)<sup>3</sup>. Из приведенных цифр видно, что в России промышленный комплекс играет ключевую роль в формировании национальной валовой добавленной стоимости, в отличие от ряда стран (Великобритании, Нидерландов и Франции), традиционно считающихся экономически развитыми. При этом необходимо отметить, что, несмотря на постиндустриальное общество в других экономически развитых странах мира (например, Германии и Норвегии), промышленность по-прежнему продолжает играть ключевую роль в национальной экономике. Поэтому, разделяя мнение академика РАН А.И. Татаркина [1], считаем и для РФ целесообразным параллельно с курсом перевода национальной экономики на инновационную траекторию развития поддерживать также и традиционные отрасли промышленности, до сих пор генерирующие значительную часть валовой добавленной стоимости страны.

В настоящее время национальная экономика оказалась в зоне турбулентности во многом из-за «агрессивной» внешней среды предприятий [2] и, в частности, введения США и странами ЕС секторальных санкций в отношении ряда российских хозяйствующих субъектов, ограничивающих доступ не только к международным финансово-инвестиционным ресурсам, но и прогрессивным технологиям. В таких условиях актуализировался вопрос повы-

<sup>1</sup> Показатель выражен в текущих основных ценах.

<sup>2</sup> Россия в цифрах. 2018: краткий статистический сборник. М.: Росстат; 2018. С. 180.

<sup>3</sup> Россия и страны мира. 2018: статистический сборник. М.: Росстат; 2018. С. 86.

шения эффективности корпоративного управления, в первую очередь в промышленном секторе страны. Я.И. Соколов [3] справедливо отмечает, что «кризисы были и, очевидно, будут. Но весь смысл нашей жизни в том, чтобы продлить хозяйственные циклы и сделать спады экономической активности минимальными. И чтобы управленцы-водители не разбивали свои предприятия-автомшины». В нашем случае на помощь корпоративному менеджменту должны прийти современные отечественные прогрессивные информационные технологии. Президент РФ В.В. Путин [4] в рамках Послания ФС РФ на 2017 г. подчеркнул значимость таких технологий для национальной экономики: «Предлагаю запустить масштабную системную программу развития экономики нового технологического поколения, так называемой цифровой экономики. В ее реализации будем опираться именно на российские компании, научные, исследовательские и инжиниринговые центры страны. Это вопрос национальной безопасности и технологической независимости России, в полном смысле этого слова — нашего будущего». Только в этом случае, на наш взгляд, станет достижимым двумя годами ранее высказанное Президентом РФ В.В. Путиным [5] менеджменту госкомпаний пожелание «ежегодно снижать операционные издержки не менее чем на 2–3 процента». Поэтому, опираясь на результаты обзора существующих инновационных методов учета и управления корпоративными затратами, в рамках исследования поставлена цель предложить российским предприятиям принципиально новую управленческую идеологию Russian-cost и охарактеризовать базовые положения одноименного метода учета и управления корпоративными затратами. Поставленная цель предопределила структуру исследования.

### **АНАЛИЗ ИННОВАЦИОННЫХ МЕТОДОВ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ КОРПОРАТИВНЫМИ ЗАТРАТАМИ**

В настоящее время отсутствует единая общепринятая классификация методов учета и управления корпоративными затратами. При этом большинство авторов разделяют все многообразие методов на две группы: традиционные и инновационные. Традиционные методы учета и управления корпоративными затратами возникли и активно внедрялись в период плановой экономики, когда преобладающая часть хозяйствующих субъектов страны выпускала продукцию ограниченной номенклатуры и ассортимента, а в структуре затрат преобладали

прямые затраты (затраты на основные материалы и заработная плата производственных рабочих). Доля косвенных расходов (расходы на управление и обслуживание производства) была незначительной. Поэтому их распределение пропорционально заработной плате производственных рабочих не приводило к существенному искажению затрат по отдельным видам продукции предприятия. При этом достаточно высокой являлась стоимость обработки соответствующей информации. Поэтому применение более точных и одновременно сложных методов учета и управления корпоративными затратами было нецелесообразным. В условиях рыночной экономики ситуация кардинально изменилась [6]:

- значительно расширилась номенклатура и ассортимент производимой предприятиями продукции;
- возросла доля косвенных расходов предприятий на фоне сокращения удельного веса прямых затрат из-за автоматизации производственных процессов, применения инновационных технологий и внедрения высокопроизводительной техники;
- увеличились возможности внедрения сложных методов распределения косвенных расходов.

В работе [7, с. 116] отмечается, что для современной России в связи «с возрастающей инновационностью, обострением конкуренции на мировых рынках и нестабильностью ситуации и высокой степенью подвижности международных отношений возрастает значимость гибкости и адаптивности экономики, что может быть обеспечено только при усилении значения стратегического учета, анализа и контроля, использования новых методов и приемов и широким использовании современных информационных технологий».

Все вышесказанное предопределило возникновение «новых» инновационных методов учета и управления корпоративными затратами. При этом нельзя не отметить «размытость» границ инновационной группы методов. Российские ученые, пытаясь обобщить зарубежный опыт, предлагают, как правило, свой набор таких методов. Так, например, О.Б. Вахрушева [8] к инновационным методам относит следующие: стандарт-костинг (Standart-Costing), директ-костинг (Direct-Costing), дифференцированную систему калькулирования (ABC — Activity Based Costing), систему “Just-in-time” (точно в срок), таргет-костинг (Target-Costing), концепцию TQM-калькулирование и систему бенчмаркинга. Другой автор — Т.П. Карпова [9], дополняет, подобную классификацию, выделяя

такие инновационные методы, как абсорпшн-костинг (Absorption-Costing), кайзен-костинг (Kaizen-Costing), CVP-анализ (Cast Value Profit), кост-киллинг (Cost-Killing), LCC-анализ (Life Cycle Cost) и метод VCC. Анализируя тематические работы российских ученых, нельзя не согласиться с мнением М.А. Вахрушиной [10], отмечающей, что в центре внимания исследователей, как правило, оказываются различные методы обработки информации о затратах, уже понесенных организацией, — своеобразная управленческая модификация «посмертного учета». Не ставя под сомнение значимости проведенных исследований и учитывая современную парадигму управленческого учета (согласно международным принципам), развивая мысль, она полагает, что российским исследователям необходимо осуществить поворот научно-практического направления от проблем учета и анализа прошлых событий в сторону подготовки перспективной информации. Необходимо отметить, что нельзя выявить тренд без фактических данных, однако только фиксация и анализ фактических затрат не должны быть самоцелью управленческого учета. Требуется взвешенный баланс между ретроспективным (историческим) и перспективным подходами. Учитывая многообразие «новых» методов учета, в рамках исследования ограничимся рассмотрением нескольких инновационных методов учета и управления корпоративными затратами (табл. 1).

Рассмотренные инновационные методы учета и управления корпоративными затратами, относящиеся к стратегическому, оперативному или тактическому управлению, различаются по своему содержанию, целям и особенностям применения. При этом каждый из таких методов имеет как определенные преимущества, так и недостатки, ограничивающие его применение (табл. 2).

Анализ показал, что методическая сторона вопроса учета и управления корпоративными затратами остается актуальной, поэтому в рамках исследования предложен авторский метод учета и управления корпоративными затратами (Russian-cost), реализуемый в рамках гибкой (легкоадаптируемой под специфику предприятия) одноименной управленческой идеологии.

### **ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДА УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ RUSSIAN-COST**

*Russian-cost* это, прежде всего, управленческая идеология, позволяющая обеспечить менеджменту предприятия формирование (и последующее функ-

ционирование) эффективной системы управления. В настоящее время управленческие идеологии воплощаются преимущественно в корпоративных информационных системах (КИС), реализуемых на основе ERP-стратегии. При этом реализация непосредственно определенных идеологий и методов управления зависит от технических возможностей КИС.

Система управления включает определенный набор применяемых экономических методов, механизмов и инструментов. *Russian-cost* не является исключением. Поэтому система управления предприятием *Russian-cost* — это регламентированная совокупность методов, инструментов, процессов управления экономикой предприятия на основе интегрирования их в единую управленческую систему. Схематичное изображение такой системы управления представлено на рис. 1 [21].

Настоящая схема отображает взаимодействие предприятия с такими объектами его внешней среды функционирования, как поставщики, покупатели, государство, а внутренняя среда на ней представлена в виде блоков системы управления, построенной на основе управленческой идеологии *Russian-cost*. Такая модель визуализирует взаимодействие отдельных блоков системы управления на основе выделения центров финансовой ответственности в виде «долек» в структуре управленческого блока на месте его крестообразного соединения с финансовым блоком. Необходимо отметить, что учетно-управленческая идеология системы управления *Russian-cost* отличается от привычной пробухгалтерской схемы управленческого учета. Основное внимание в системе управления уделяется отдельным центрам финансовой ответственности, их эффективной деятельности в рамках предприятия с одним расчетным счетом и централизованным управлением. Прибыльность каждого центра и предприятия в целом определяется на основании произведенной центрами товарной продукции, работ и оказанных услуг, а также достаточности выделенного для их обслуживания денежного потока.

Более подробная (плоская) схема системы управления, отражающая взаимодействие не только блоков, но и входящих в них отдельных планово-учетных форм, а также внутренний документооборот представлены на рис. 2 [21]. Таким образом видно, что система состоит из трех основных блоков: финансового, управленческого и процессного. Кратко охарактеризуем основные процессы таких блоков.

Таблица 1 / Table 1

Краткая характеристика инновационных методов учета и управления корпоративными затратами /  
Brief description of innovative methods of accounting and corporate costs management

Наименование метода / The name of the method	История возникновения и практическое применение метода / History of origin and practical application of the method	Краткая характеристика и алгоритм применения метода / Brief description and algorithm of the method application
Стандарт-костинг / Standard-Costing	<p>В 1911 г. Ч. Харрисон разработал стандарт-костинг — систему оперативного учета производства и сбыта продукции. Позднее система была дополнена нормами на производственные накладные и коммерческие расходы, а учет по центрам ответственности (предложенный в 1952 г. Дж.А. Хиггинсом) позволил выявлять виновных в отклонениях от норм. В 1930-х гг. метод был «вывезен» из США и внедрен в российскую практику учета. Применение стандарт-костинга целесообразно на предприятиях (как правило, массового или крупносерийного производства), где основные материалы отпускаются преимущественно по спецификациям и применяется сдельная форма оплаты труда производственных рабочих / In 1911, Harrison developed a standard-costing system of operational accounting for the production and sale of products. Later, the system was supplemented with norms for production invoices and business expenses, and accounting for responsibility centers (proposed in 1952 G.A. Higgins) made it possible to identify those responsible for deviations from the norms. In the 1930s the method was "taken out" from the USA and introduced into the Russian accounting practice. Application of standard-costing is expedient at the enterprises (as a rule, mass or large-scale production) where the main materials are issued mainly according to specifications, and the piece form of compensation of production workers is applied</p>	<p>В широком смысле название стандарт-костинг означает установленную заранее себестоимость продукции (в противоположность себестоимости, данные о которой только собираются). Смысл системы заключается в том, что в учет вносятся не свершившиеся факты, а то, что должно произойти и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, решаемая с помощью стандарт-костинг, — это учет убытков и отклонений от плана по финансовым результатам деятельности предприятия. Основой системы является установление экономически обоснованных норм затрат материалов, топлива, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и других расходов, связанных с изготовлением продукции или полуфабрикатов. Стандарт-костинг — это зарубежный аналог российского нормативного метода. Одним из принципиальных различий между нормативным методом и методом стандарт-костинг является порядок списания выявленных отклонений величин затрат. В соответствии с принципами стандарт-костинга они списываются на финансовый результат того периода, в котором возникли, т.е. отклонения не являются «запасемками» (распределяются между реализованной продукцией и запасами). Логика здесь заложена следующая. Нормы и учетные цены отражают нормальный ход хозяйственной деятельности. Любое отклонение от нормального хода деятельности (от норм и учетных цен), возникшее в определенном периоде, должно корректировать величину финансового результата этого периода. Если же возникшее отклонение будет распределяться между реализованной продукцией и запасами, то та часть отклонения, которая осталась в запасах, отразится на финансовом результате в следующих периодах и тем самым исказит его, поскольку отклонение (положительное или отрицательное) было допущено в текущем периоде [11] / In a broad sense, the name standard-costing means the pre-established cost of production (as opposed to the cost, which is only collected). The meaning of the system lies in the fact that the consideration to be made fait accompli, and that should happen in isolation reflected the arisen deviations. The main task to be solved with the help of standard-costing is to account for losses and deviations from the plan on the financial results of the company. The basis of the system is the establishment of economically justified costs of materials, fuel, energy, time, labor, wages and other costs associated with the manufacture of products or semi-finished products. Standard-costing is a foreign analogue of the Russian normative method. One of the fundamental differences between the normative method and the standard-costing method is the order of write-off of the identified deviations in cost values. In accordance with the principles of standard costing, they are written off against the financial result of the period in which they arise, that is, variances are not "inventory-intensive" (distributed between products sold and inventory). The logic here is based on the following. Norms and accounting prices reflect the normal course of business. Any deviation from the normal course of business (from the norms and accounting prices), which occurred in a certain period, should adjust the value of the financial result of this period. If the resulting deviation can be sold, and reserves that portion of the variance that remained in the reserves, will affect financial results in subsequent periods and thereby distort it, as the deviation (positive or negative) were made in the current period [11]</p>

Продолжение табл. 1 / Continuation of table 1

Наименование метода / The name of the method	История возникновения и практическое применение метода / History of origin and practical application of the method	Краткая характеристика и алгоритм применения метода / Brief description and algorithm of the method application
Директ-костинг / Direct-Costing	<p>В 1936 г. американский экономист Дж. Гаррисон предложил систему учета директ-костинг, основные идеи которой были опубликованы в январе того же года в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. В 1953 г. метод был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров к применению на предприятиях США [12]. В настоящее время директ-костинг широко применяется в практике учета предприятий большинства экономически развитых стран мира. Метод носит универсальный характер, т.е. «не привязан» к определенным отраслям национального промышленного комплекса /</p> <p>In 1936, the American economist Dzh. Harrison proposed a direct-costing accounting system, the main ideas of which were published in January of the same year in the Bulletin of the National Association of industrial accounting. In 1953, the method was recommended by the American Association of accountants for use in US enterprises [12]. At present, direct costing is widely used in the practice of accounting for enterprises of most economically developed countries of the world. The method is universal, i.e. "not tied" to certain sectors of the national industry complex</p>	<p>Смысл директ-костинга заключается в том, что себестоимость учитывается только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются между изделиями. Оставшуюся часть затрат (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибыли и убытков за отчетный период. По переменным расходам оценивается не только себестоимость продукции, но и запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство [11]. Можно выделить несколько модификаций этой системы [13]:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– классическая система «директ-костинг», согласно которой калькулированию подвергаются только прямые технологические затраты;</li> <li>– система переменных затрат — калькулирование осуществляется по переменным затратам (включают как прямые затраты, так и переменные косвенные расходы);</li> <li>– система учета затрат при измерении производственной мощности, в этом случае включают все переменные затраты и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственных мощностей.</li> </ul> <p>Следует отметить, что разделение затрат на постоянные и переменные условно, поскольку многие виды затрат носят полупеременный (полупостоянный) характер. Однако недостатки условности разделения затрат многократно перекрываются аналитическими преимуществами системы директ-костинг. Например, калькулирование переменных себестоимости, осуществляемое в системе, позволяет рассчитать значительные показатели маржинального и полумаржинального дохода.</p> <p>Маржинальный доход — это разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и ее переменной себестоимостью. В состав этого показателя включается прибыль и постоянные затраты предприятия.</p> <p>Полумаржинальный доход рассчитывается как разница между маржинальным доходом и долей постоянных расходов по выбранным сегментам, которые могут определяться по производственному или продажному признакам.</p> <p>Если величина маржинального дохода может быть использована для анализа доходности организации в целом и по видам продукции, то показатель полумаржинальный доход позволяет получать информацию о вкладе каждого сегмента в формирование прибыли хозяйствующего субъекта [14]. The point of direct costing is that cost is accounted for and planned only in terms of variable costs, i.e. only variable costs are allocated between products. The rest of the costs (fixed costs) are collected on a separate account, the calculation does not include and periodically written off the financial results, i.e. take into account the calculation of profits and losses for the reporting period. Variable costs assessed not only the cost of production, but also reserves the remnants of finished goods and work in process [11]. You can select multiple versions of the system [13]:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– the classic "direct-costing" system, according to which only direct technological costs are calculated;</li> <li>– variable cost system-calculation is based on variable costs (includes both direct costs and variable indirect costs);</li> <li>– the cost accounting system at measurement of production capacity, in this case include all variable costs and the part of constants defined according to utilization factor of production capacities.</li> </ul> <p>It should be noted that the division of costs into fixed and variable is conditional, since many types of costs are semi-variable (semi-permanent). However, the shortcomings of the conventions of the separation of cost many times overlap the analytical advantages of the system direct-costing. For example, the calculation of variable cost, carried out in the system, allows you to calculate the value of indicators of marginal and semi-marginal income.</p> <p>Marginal revenue is the difference between the revenue from the sale of products (works, services) and its variable cost. The structure of this indicator includes profit and fixed costs of the enterprise.</p> <p>Semi-marginal revenue is calculated as the difference between the marginal revenue and the share of fixed costs in selected segments, which can be determined by production or sales.</p> <p>If the value of marginal income can be used to analyze the profitability of the organization as a whole and by product, the indicator semi-marginal income allows you to receive information about the contribution of each segment in the formation of profit of the economic entity [14]</p>

Продолжение табл. 1 / Continuation of table 1

Наименование метода / The name of the method	История возникновения и практическое применение метода / History of origin and practical application of the method	Краткая характеристика и алгоритм применения метода / Brief description and algorithm of the method application
Таргет-костинг / Target-Costing	<p>Впервые термин таргет-костинг, употребил в 1988 г. Т. Хиромото [15] в статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет», где автор сравнивал системы производственного учета Японии и США. Современный таргет-костинг (японское название – genka kikaku) зародился в Японии в 1960-х гг. XX в. Впервые данный метод внедрила в практику корпорация Toyota в 1965 г., хотя некоторые более примитивные его формы еще в 1947 г. применяла компания General Electric. Лишь в конце 1980-х гг. XX в. промышленные корпорации США начали внедрять таргет-костинг, приняв за образец японскую модель как наиболее эффективную. В настоящее время метод применяется предприятиями различных отраслей американской промышленности на этапе проектирования изделия, планирования его себестоимости и производства / For the first time the term target-costing was used in 1988 by T. Hiromoto (1988) [15] in the article “Hidden blade: Japanese management accounting”, where the author compared the production accounting system of Japan and the United States. Modern target-costing (Japanese name – genka kikaku) is originated in Japan in the 1960-ies of XX century for the First time this method has introduced Toyota in 1965, although some more primitive forms of it even in 1947, employed by the company General Electric. Only in the late 1980s. XX century. U.S. industrial corporations began to introduce targeting, taking as a model the Japanese model as the most effective. Currently, the method is used by enterprises of various sectors of the American industry at the stage of product design, cost planning and production</p>	<p>Несмотря на продолжающиеся до сих пор споры о сущности таргет-костинга, известно его общепризнанное определение в виде концепции управления, поддерживающей стратегию снижения затрат и реализующую функцию планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями. Залогом успеха эффективной предпринимательской деятельности является успешное продвижение своей продукции на высококонкурентном рынке. Современные рынки являются изменчивыми, а технологии прогрессируют очень быстро, что заставляет менеджеров ориентироваться на поведение потребителей.</p> <p>Метод целевого калькулирования позволяет учитывать факторы, относящиеся к спросу, а не предложению, т.е. оценке того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. В более узком смысле, таргет-костинг состоит из двух основных процессов [16]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) процесса планирования продукта, отвечающего запросам потребителей, и установления целевых затрат исходя из целевой прибыли и целевой цены продажи продукта;</li> <li>2) процесса продажи продуктов по целевой цене и сравнения целевых затрат с достигнутыми затратами.</li> </ol> <p>Управление затратами на основе метода таргет-костинг становится более эффективным, если финансовая информация бюджет формируется системным способом, с использованием счетов бухгалтерского учета, которые в дальнейшем, при необходимости, детализируются внесистемными данными аналитического управленческого учета /</p> <p>Despite the ongoing debate about the nature of targeting, it is widely recognized that it is defined as a management concept that supports the strategy of cost reduction and implements the function of planning the production of new products, preventive cost control and calculation of the target cost in accordance with market realities.</p> <p>The key to the success of an effective business is the successful promotion of its products in a highly competitive market. Modern markets are volatile, and technology is progressing very quickly, forcing managers to focus on consumer behavior.</p> <p>The target calculation method takes into account factors related to demand rather than supply, that is, the estimation of how much the buyer can and wants to pay for the offered goods. In a more narrow sense, target costing consists of two main processes [16]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) the process of planning a product that meets the needs of consumers, and the establishment of target costs based on the target profit and target selling price of the product;</li> <li>2) the process of selling products at the target price and comparing the target costs with the achieved costs.</li> </ol> <p>Cost management based on the target-costing method becomes more effective if financial information is generated in a systematic way, using accounting accounts, which are further, if necessary, detailed off-system data analytical management accounting</p>

Окончание табл. 1 / End of Table 1

Наименование метода / The name of the method	История возникновения и практическое применение метода / History of origin and practical application of the method	Краткая характеристика и алгоритм применения метода / Brief description and algorithm of the method application
<p>ABC / ABC</p>	<p>Считается, что метод ABC впервые был изложен в цикле статей профессоров Гарвардского университета Р. Куллера и Р. Каплана [17–19] в 1988 г. Так же как и метод директ-костинг он носит универсальный характер / It is believed that the ABC method was first presented in a series of articles by professors of Harvard University R. Cooper and R. Kaplan [17–19] in 1988. as well as the direct-costing method, it is universal</p>	<p>Согласно методу ABC традиционные группировки общепроизводственных расходов трансформируются в группировку расходов по видам деятельности. В рамках метода исчисляются затраты по видам деятельности, а затем по носителям затрат (могут быть изделия, машина-часы, человеко-часы, время ремонта и перевозки грузов, а также численность персонала). При использовании метода ABC число ставок распределения увеличивается и повышается точность калькулирования себестоимости продукции, поскольку носители затрат более тесно связаны с продуктами и накладными расходами.</p> <p>Алгоритм применения метода следующий [20]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Бизнес организации делится на основные виды деятельности, которые связаны с производством (например, наладка оборудования, транспортировка материалов и т.д.).</li> <li>2. Определяются затраты (пулы затрат) для каждого вида деятельности. Пул затрат – место концентрации затрат, связанных с определенным видом деятельности. Целью данного этапа является определение расходов по каждому виду деятельности. Часть ресурсов может быть отнесена прямо на определенные виды деятельности. Косвенные затраты должны быть отнесены к определенному виду деятельности с использованием носителей затрат, учитывающих причинно-следственную связь между затратами и видом деятельности.</li> <li>3. Определяются носители затрат для каждого вида деятельности. Результат процесса учета зависит от выбора носителя затрат. Так, например, для наладки оборудования – количество наладок, для транспортировки материалов со склада – количество транспортировок и т.д.</li> <li>4. Рассчитывается ставка носителя затрат для каждого пула затрат путем деления его величины на количество носителей затрат.</li> <li>5. Применение ставки носителя затрат к продуктам (объектам затрат). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности, выполнение которых необходимо для изготовления продукции.</li> </ol> <p>ABC-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для формирования рекомендаций по увеличению прибыли и повышения эффективности деятельности организации. На стратегическом уровне – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продукции, работ и услуг, выхода на новые рынки сбыта. ABC-информация дает возможность принять решение, как перераспределить ресурсы с максимальной выгодой, позволяя выявить наиболее значимые факторы (качество, обслуживание, снижение стоимости и уменьшение трудоемкости) / According to the ABC method, traditional cost groupings of General production expenses are transformed into cost groupings by type of activity. The method calculates the costs by activity and then by cost carrier (can be products, machine-hours, man-hours, time of repair and transportation of goods, as well as the number of personnel). By using the ABC method, the number of allocation rates increases and the accuracy of costing products increases, because cost carriers are more closely related to products and overhead costs.</p> <p>The algorithm of application of the method next [20]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. The business organization is divided into the main activities that are associated with the production (for example, commissioning of equipment, transportation of materials, etc.).</li> <li>2. Define the costs (cost pools) for each activity. A cost pool is the location where the costs associated with a particular activity are concentrated. The purpose of this stage is to determine the cost of each activity. Part of the resources can be attributed directly to specific activities. Indirect costs should be assigned to a specific activity using cost carriers that take into account the causal relationship between costs and the activity.</li> <li>3. Cost carriers are defined for each activity. The result of the accounting process depends on the selection of the cost carrier. For example, for equipment setup – number of setups, for materials transportation from warehouse – number of transportations, etc.</li> <li>4. The cost carrier rate is calculated for each cost pool by dividing its value by the number of cost carriers.</li> <li>5. The application rate of support costs to products (cost objects). To do this, the unit cost of cost object is multiplied by the number of those activities, which are required for the manufacture of products.</li> </ol> <p>ABC information can be used for both ongoing management and strategic decisions. At the tactical management level, this information can be used to make recommendations to increase profits and improve the efficiency of the organization. At the strategic level – as an aid in making decisions regarding the reorganization of the enterprise, changing the range of products, works and services, entering new markets. ABC information makes it possible to decide how to redistribute resources to the maximum benefit. It allows you to identify the most important factors (quality, service, cost reduction and reduction of labor intensity)</p>

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

Таблица 2 / Table 2

**Основные преимущества и недостатки инновационных методов учета и управления корпоративными затратами / The main advantages and disadvantages of innovative methods of accounting and management of corporate costs**

Наименование метода / The name of the method	Преимущества / Advantage	Недостатки / Disadvantage
Стандарт-костинг / Standart-Costing	<p>Главным преимуществом метода стандарт-кост является возможность качественного планирования и усиления контроля расходов предприятия, т.е. ярко выраженная управленческая направленность. В условиях производства сложной и стандартизированной продукции метод более эффективен, чем учет ретроспективной себестоимости продуктов предприятия. Так метод позволяет увеличивать прибыль предприятия в результате [11]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) определения величины устранимых потерь;</li> <li>2) формирования высокоточных данных о себестоимости продукции, что, в свою очередь, позволяет менеджменту принимать эффективные управленческие решения [например, планировать объем производства (и реализации) продукции и устанавливать оптимальные цены на продукты];</li> <li>3) снижения трудоемкости калькулирования себестоимости продукции [сокращения объемов работы и, как следствие, штата финансового отдела (бухгалтерии) предприятия] / The main advantage of the standard-cost method is the possibility of high-quality planning and strengthening of control over the costs of the enterprise, i.e. a pronounced managerial orientation. In the conditions of production of complex and standardized products, the method is more effective than accounting for the retrospective cost of enterprise products. So the method allows to increase the profit of the enterprise as a result [11]:</li> </ol> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) determining the amount of disposable losses;</li> <li>2) formation of high-precision data on the cost of production, which, in turn, allows the management to make effective management decisions (for example, to plan the volume of production (and sales) of products and to set optimal prices for products);</li> <li>3) reducing the complexity of calculating the cost of production (reducing the volume of work and as a consequence of the staff of the financial Department (accounting) of the enterprise)</li> </ol>	<p>Несмотря на ряд преимуществ, метод не лишен и недостатков. Во-первых, единственное требование к работнику предприятия в форме выполнения установленных норм приводит к демотивации деятельности по поиску направлений оптимизации (сокращения) уровня затрат. Во-вторых, недостаточно оперативно формируется и предоставляется менеджменту информация об уровне затрат (выявление отклонений фактических расходов от плановой величины производится, как правило, не более одного раза в месяц). В-третьих, возможны конфликты между центрами затрат предприятия (нарушается принцип целеполагания – цели центров могут противоречить общему делу предприятия). И наконец, нельзя не отметить ограничение применения метода. Он не может использоваться для калькулирования себестоимости новой продукции или при условии нестабильности производственных технологий и номенклатуры производимой предприятием продукции / Despite a number of advantages, the method is not without its drawbacks. First, the only requirement to the employee of the enterprise in the form of implementation of the established norms leads to demotivation of activity on search of the directions of optimization (reduction) of level of expenses. Secondly, information about the level of costs is not formed quickly enough and is provided to the management (identification of deviations of actual costs from the planned value is usually not more than once a month). Third, there may be conflicts between the cost centers of the enterprise (violated the principle of goal – setting-the purpose of the centers may be contrary to the common cause of the enterprise). Finally, it should be noted the limitation of the method. It can not be used to calculate the cost of new products or subject to the instability of production technologies and the range of products produced by the enterprise</p>

Продолжение табл. 2 / Continuation of table 2

Наименование метода / The name of the method	Преимущества / Advantage	Недостатки / Disadvantage
Директ-костинг / Direct-Costing	<p>Метод позволяет разрабатывать и проводить предприятию эффективную ценовую политику. В условиях неполной загрузки производственных мощностей дополнительный выпуск продукции может быть экономически целесообразным даже при затратах выше стоимости заказа. Однако снизить цену заказа можно только до нижней границы, т.е. не более чем на определенную (максимальную) величину. Именно метод директ-костинга позволяет корректно рассчитывать значение нижней границы цены заказа. Это разрушает традиционные (для российского процесса калькулирования) представления о возможности определения цены исключительно на основе расчета полной себестоимости продукции предприятия. Метод обеспечивает «прозрачность» структуры себестоимости продукции из-за оптимизации размера основных статей затрат предприятия. А это позволяет упростить процесс нормирования расходов, повысить качество планирования и учета затрат, а также усилить контроль уровня расходов предприятия [11] / The method allows the company to develop and implement an effective pricing policy. In part-load capacity, additional output can be economically viable even at a cost above the cost of the order. However, the price of the order can be reduced only to the lower limit, i.e. no more than a certain (maximum) value. It is the direct costing method that allows to correctly calculate the value of the lower limit of the order price. This destroys the traditional (for the Russian calculation process) idea of the possibility of determining the price solely on the basis of the calculation of the total cost of production of the enterprise. The method provides "transparency" of the structure of the cost of production due to the optimization of the size of the main cost items of the enterprise. This makes it possible to simplify the process of rationing costs, improve the quality of planning and cost accounting, as well as strengthen the control of the level of costs of the enterprise [11]</p>	<p>Главным недостатком метода является невозможность исчисления полной себестоимости продукции и осуществления контроля уровня постоянных расходов предприятия / The main drawbacks of the method is the inability to calculate the total cost of production and control the level of fixed costs of the enterprise</p>

Продолжение табл. 2 / Continuation of table 2

Наименование метода / The name of the method	Преимущества / Advantage	Недостатки / Disadvantage
Таргет-костинг / Target-Costing	<p>В практике российских предприятий именно целевое калькулирование себестоимости продукции выступает в качестве эффективного инструмента антикризисного менеджмента (в части управления затратами). Действительно в условиях рыночной экономики предприятие стремится максимизировать прибыль в долгосрочном периоде, что невозможно без укрепления конкурентных позиций по уровню операционных расходов. При этом предприятию проблематично сразу достичь целевой себестоимости новых продуктов. Метод таргет-костинг позволяет исчислять себестоимость новой продукции в различных вариантах, т.е. до момента, когда фактическая себестоимость не достигнет целевого уровня (за счет экономии затрат отсекая не важные для покупателя характеристики продукта) [16] / In the practice of Russian enterprises, it is the target calculation of the cost of production that acts as an effective tool for crisis management (in terms of cost management). Indeed, in a market economy, the company seeks to maximize profits in the long term, which is impossible without strengthening competitive positions in terms of operating costs. At the same time, it is difficult for the company to achieve the target cost of new products at once. The target-costing method allows calculating the cost of new products in different variants, i.e. until the actual cost price does not reach the target level (by cutting off the product characteristics that are not important for the buyer) [16]</p>	<p>Исходя из зарубежного опыта, применение метода таргет-костинг на российских предприятиях может привести к определенным проблемам. Во-первых при условии слабой координации действий различных структурных подразделений (маркетингового, производственного и финансового отделов) в рамках разработки новой продукции возможен рост собственных затрат в ущерб интересам предприятия. Это затрудняет практическое применение такого метода. Во-вторых, в процессе производства продукции, например из-за неблагоприятной рыночной конъюнктуры (падения спроса на продукт), может произойти существенный рост фактической себестоимости (и, как следствие, превышение целевого уровня затрат). В такой ситуации руководству предприятия необходимо будет принимать оперативные решения насчет невостребованной на рынке продукции [16] / Based on foreign experience, the use of the target-costing method in Russian enterprises can lead to certain problems. First, under the condition of weak coordination of actions of various structural units (marketing, production and financial departments) within the development of new products, it is possible to increase own costs to the detriment of the interests of the enterprise. This makes it difficult to apply this method in practice. Secondly, in the process of production, for example, due to unfavorable market conditions (falling demand for the product) can occur a significant increase in the actual cost (and as a consequence of exceeding the target level of costs). In this situation, the company's management will need to make operational decisions about unclaimed products on the market [16]</p>

Окончание табл. 2 / End of Table 2

Наименование метода / The name of the method	Преимущества / Advantage	Недостатки / Disadvantage
ABC / ABC	<p>Основные преимущества метода ABC [20]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. В условиях высокой доли косвенных расходов обеспечивает высокоточное калькулирование себестоимости продукции.</li> <li>2. Способствует принятию эффективных управленческих решений (например, по вопросам формирования оптимальной производственной программы и ценообразования).</li> <li>3. Позволяет корректно рассчитывать себестоимость отдельных бизнес-процессов (новый объект калькулирования).</li> <li>4. Обеспечивает оптимизацию бизнес-процессов и выступает основным источником информации внутрифирменного управления.</li> <li>5. Способствует эффективной мотивации персонала на основе объективной оценки деятельности бизнес-сегментов предприятия.</li> <li>6. Выступает информационной базой стратегического учета, который основывается на исчислении полной себестоимости продукции.</li> </ol> <p>Метод является эффективным инструментом планирования и контроля расходов предприятия, поскольку позволяет управлять затратами в разрезе отдельных бизнес-процессов (в отличие от других методов, основанных на исчислении расходов по структурным подразделениям или продуктам) / In the practice of Russian enterprises, it is the target calculation of the cost of production that acts as an effective tool for crisis management (in terms of cost management). Main advantages of ABC method [20]:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. In the conditions of a high share of indirect costs provides high-precision calculation of the cost of production.</li> <li>2. Contributes to the adoption of effective management decisions (for example, on the formation of the optimal production program and pricing).</li> <li>3. Allows you to correctly calculate the cost of individual business processes (new object of calculation).</li> <li>4. Provides optimization of business processes and serves as the main source of information for internal management.</li> <li>5. Contributes to effective motivation of personnel on the basis of objective assessment of the business segments of the enterprise.</li> <li>6. Acts as an information base of strategic accounting, which is based on the calculation of the total cost of production.</li> </ol> <p>The method is an effective tool for planning and controlling the costs of the enterprise, because it allows you to manage costs in the context of individual business processes (as opposed to other methods based on the calculation of costs by structural units or products)</p>	<p>Практическое применение метода ABC на российских предприятиях приводит к ряду серьезных проблем: повышается сложность учета затрат, возрастает трудоемкость калькулирования себестоимости продукции, а также могут возникать противоречия национальному финансовому (бухгалтерскому) и налоговому законодательству [20] / The practical application of the ABC method in Russian enterprises leads to a number of serious problems: the complexity of cost accounting increases, the complexity of calculating the cost of production increases, as well as contradictions between national financial (accounting) and tax legislation [20]</p>

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

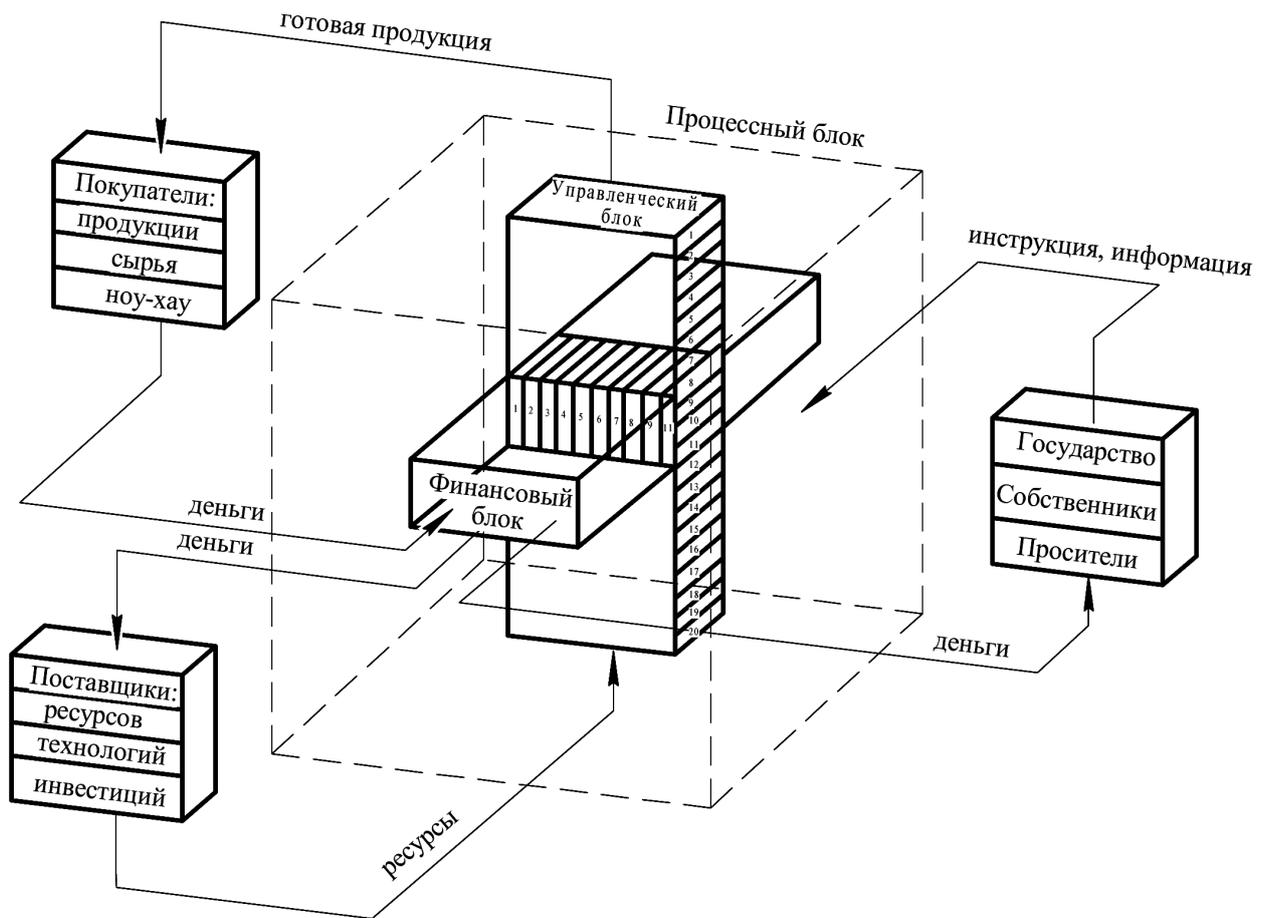


Рис. 1 / Fig 1. Схематическое изображение системы управления Russian-cost / A schematic depiction of a control system of Russian-cost

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

**I. Финансовый блок.** Регламентирует управление входящими и исходящими денежными потоками, оборотными средствами, дебиторской и кредиторской задолженностями предприятия. Блоком регулируется порядок формирования планов денежных поступлений и разделов финансирования расходов предприятия, фактический учет движения денежных средств, приводятся конкретные формы учетных документов, реестров. Обеспечивается составление финансового баланса с системой трансфертного окна и виртуальным центром финансовой ответственности. Осуществляется учет движения входящих и исходящих денежных потоков по выделенным в управленческом блоке системы центрам финансовой ответственности. Также в рамках финансового блока системы управления осуществляется финансовое сопровождение применяемого в управленческом блоке метода учета и управления затратами центров финансовой ответственности.

**II. Управленческий блок.** Обеспечивает управление производством, взаимодействие выделенных согласно финансовой структуре предприятия центров финансовой ответственности.

Управленческим блоком системы регламентируются процессы формирования доходной и расходной частей центров как в части распределения общей для предприятия товарной продукции, так и по продукции, выпускаемой непосредственно отдельным центром.

Блоком регулируется процесс функционирования центров финансовой ответственности, их взаимодействие, осуществляется настройка систем внутреннего предпринимательства, а также разграничение сфер влияния между руководителями производственных центров и менеджментом предприятия. Важной функцией блока является учет и управление затратами центров финансовой ответственности. В рамках управленческого блока определяется порядок со-

ставления его центрального документа — структурного счета прибылей и убытков или схемы 92. Это отчет, в котором отслеживается движение товарно-денежных потоков предприятия, внутрифирменного оборота в разрезе выделенных центров финансовой ответственности с учетом их функционирования и влияния на результаты деятельности предприятия. К основным функциям схемы относится соотнесение в одном документе данных о производстве товарной продукции, себестоимости по элементам затрат и прибыли с входящими и исходящими денежными потоками с учетом дебиторской и кредиторской задолженностей предприятия. Схема является эталонной экономико-финансовой моделью предприятия в планируемом периоде. Это позволяет в процессе работы оценить реальное состояние такой эталонности и, соответственно, оперативно выявлять разбалансированность показателей предприятия.

**III. Процессный блок.** Обеспечивает обслуживающие систему бизнес-процессы, систему контроля и корректировки заданных параметров деятельности предприятия, а также порядок прохождения управленческих решений как внутри каждого блока, так и между ними. На *рис. 2* представлена подсистема управления финансово-сбытовой деятельностью процессного блока. Связано это с ее особой ролью в работе всей системы управления как стыковочного узла между финансовым и управленческим блоками. Система управления Russian-cost может применяться в массовом, крупно-, средне- и мелкосерийном производствах в различных отраслях промышленности. Спектр предприятий, на которых может быть применена идеология системы при построении управленческого учета, также достаточно широк — от небольших до крупных (в том числе холдинговых) компаний.

Применяемый в рамках управленческой идеологии Russian-cost одноименный метод учета и управления затратами основан на определении затрат предприятия как суммы затрат, участвующих в производстве продукции конкретных подразделений предприятия. Как следствие, своего рода «элементарной частицей» в системе координат Russian-cost является определенная, с учетом альтернативной рыночной стоимости, часть себестоимости подразделения — участника процесса производства и реализации.

В случае, когда в производстве и реализации продукции принимает участие ограниченное число подразделений предприятия, согласно методу Russian-cost себестоимость такой продукции будет формироваться исключительно из частей локальных себестоимостей подразделений — участников процесса

ее производства и реализации. В этой связи возникает вопрос: какая часть затрат подразделения может быть отнесена на определенную продукцию, выпускаемую подразделением или подразделением-смежником? Очевидно только та, которая будет принята подразделением-смежником с учетом альтернативной рыночной стоимости подобной внутрифирменной продукции, работы или услуги. В случае поставки продукции потребителю подразделение включает в состав ее стоимости столько собственных издержек, сколько согласен оплатить покупатель, исходя из рыночной стоимости аналогичной продукции. Для того чтобы продемонстрировать, каким образом осуществляется реальное воплощение указанной выше системы обмена подразделениями рыночными частями своих себестоимостей в процессе изготовления и реализации продукции, необходимо рассмотреть механизм функционирования другого инструмента управленческой идеологии Russian-cost — системы внутреннего предпринимательства. Ее отправным моментом является то, что в составе любого предприятия не может быть подразделений либо работников, которые не имеют собственной экономически обоснованной ценности присутствия в составе предприятия. Выгода достигается за счет большей специализации подразделения по профилю предприятия, что одновременно с этим делает подразделение и более уязвимым по отношению к внешним конкурентам предприятия, т.е. чем больше подразделение в поисках эффективности идет на специализацию процессов по основному потребителю, тем меньше оно подвергается позитивному воздействию рыночных стимулов повышения собственной эффективности и обеспечению автономной жизнеспособности. Грань между двумя этими понятиями достаточно иллюзорна и часто бывает не заметной для менеджмента предприятия. В системе внутреннего предпринимательства Russian-cost подразделение получает в свое распоряжение средства на оплату труда, стимулирующие фонды в зависимости от установленного для него процентного отношения от получаемой подразделением «прибыли». Конкретные величины относительного показателя зависят, прежде всего, от отнесенной на это подразделение доли обще-заводской товарной продукции, объемов производства собственной продукции и процентного отношения от «прибыли» доли потребительских расходов подразделения. Учитывая, что установление указанных выше параметров осуществляется исходя из требуемых менеджменту предприятия показателей эффективности определенных этапов общего процесса производства и реализации продукции, такие параметры



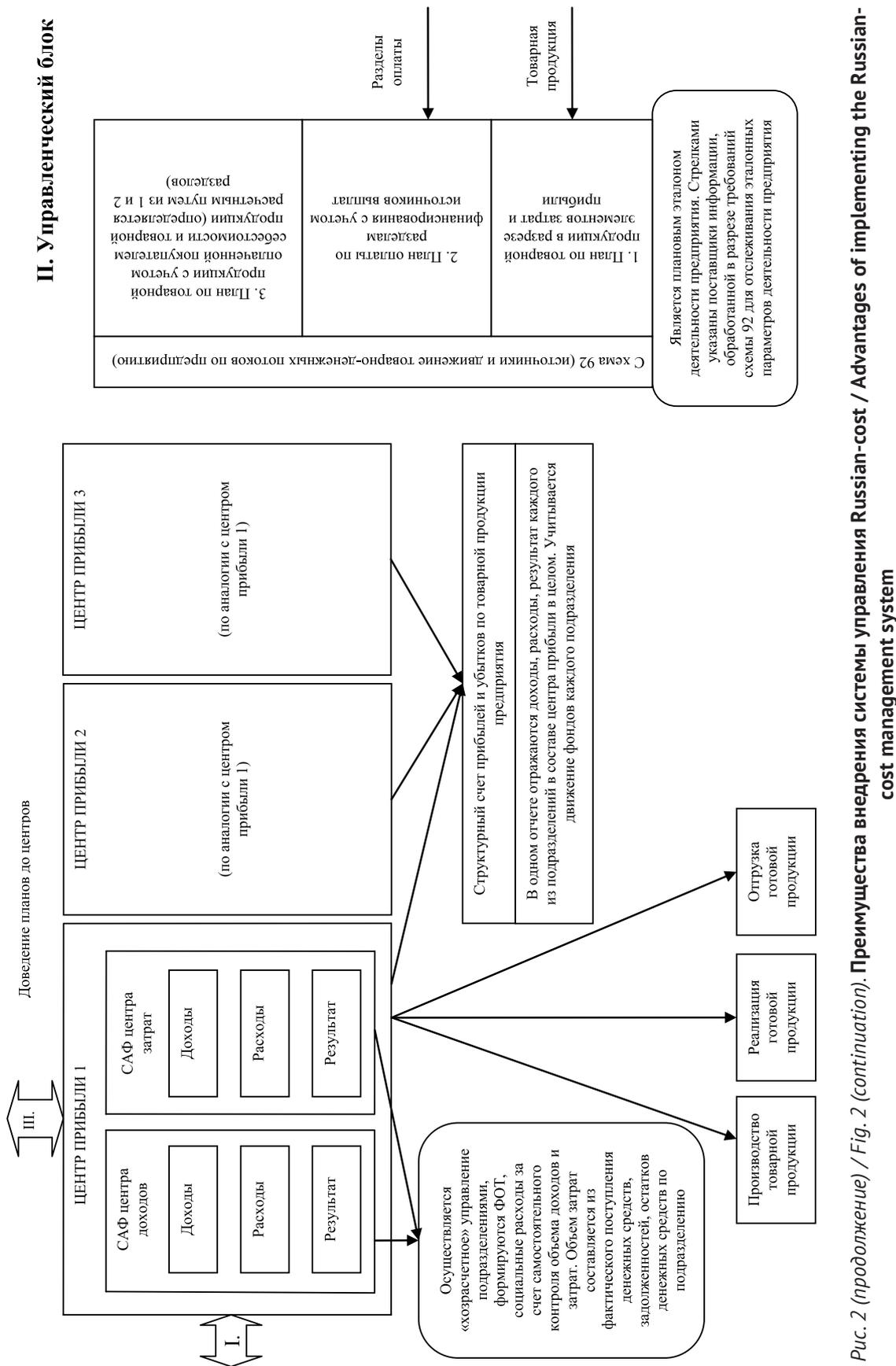


Рис. 2 (продолжение) / Fig. 2 (continuation). Преимущества внедрения системы управления Russian-cost / Advantages of implementing the Russian-cost management system

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

### III. Процессный блок (подсистема управления финансово-сбытовой деятельностью)

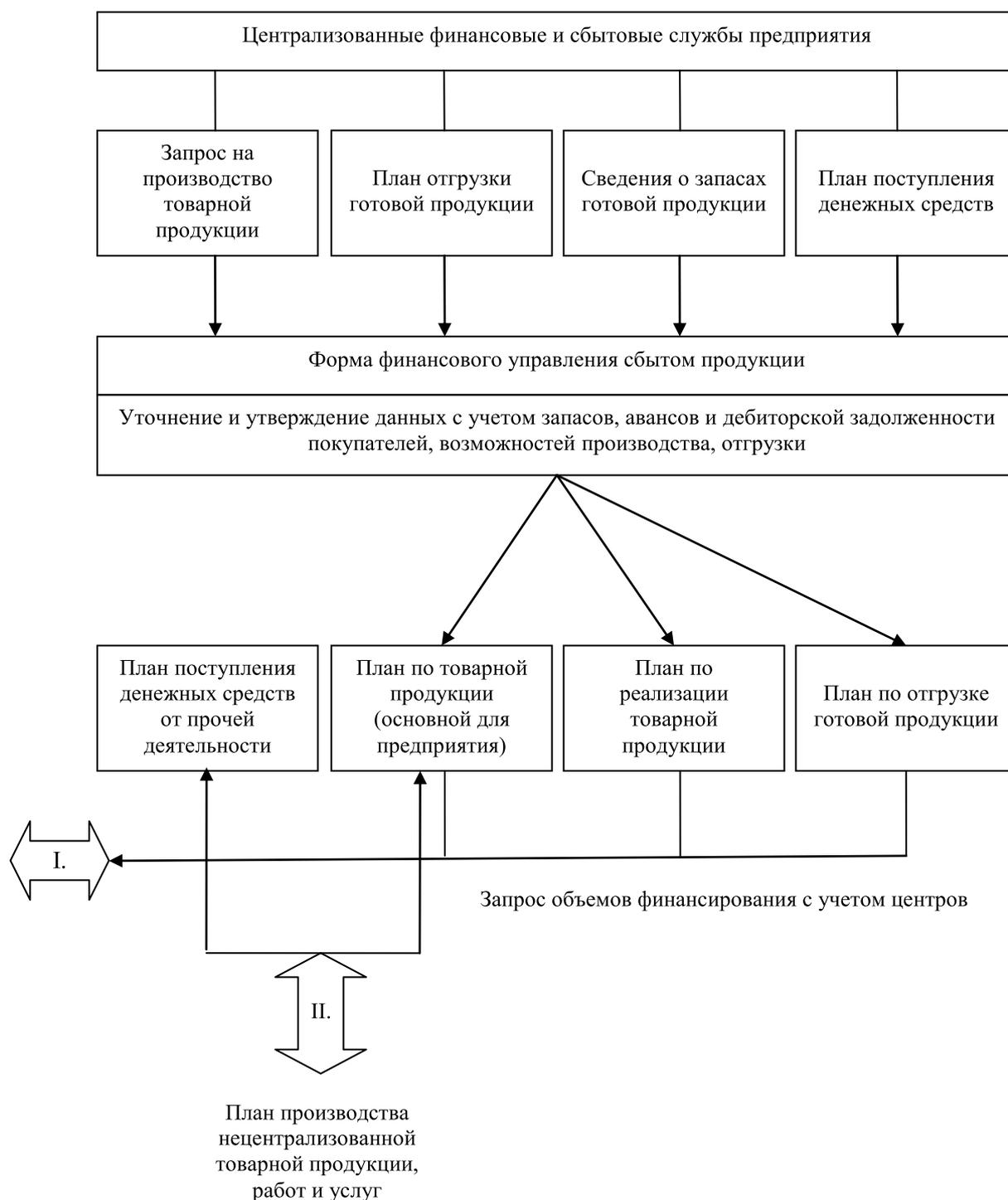


Рис. 2 (окончание) / Fig. 2 (end). Преимущества внедрения системы управления Russian-cost / Advantages of implementing the Russian-cost management system

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

могут не совпадать с технологическими регламентами производства товарной продукции. Таким образом, образуется замкнутое (в рамках предприятия) кольцо доходов и расходов, которое «выдавливает» расходы и стимулирует подразделения увеличивать доходы. В пределах кольца можно «обменять» расходы на собственную зарплату и иные стимулы, за счет чего достигается эффект — «автоаутсорсинг».

При применении метода учета и управления затратами Russian-cost не допускается использование других методов отнесения затрат относительно принятых баз распределения. Осуществляется исключительно прямое отнесение затрат на основании альтернативной стоимости. Однако существуют затраты, которые не могут быть разнесены таким образом, в частности затраты на содержание менеджмента. Исходя из общей логики метода Russian-cost, такие затраты вообще не подлежат распределению и относятся к категории вмененных затрат. Таким образом, метод учета и управления затратами Russian-cost является одним из методов и инструментов микроэкономики, используемых в составе одноименной управленческой идеологии, основой для построения на ее базе управленческого учета. Применение этого метода в определенной последовательности и в совокупности с другими экономическими инструментами позволяет создать условия, при которых деятельность каждого подразделения осуществляется с учетом контролируемого набора основных показателей эффективности предприятия. В свою очередь, это делает перспективным применение метода учета и управления затратами Russian-cost как в отношении подразделений определенного предприятия, так и промышленной группы, объединяющей несколько предприятий. В этом случае как во взаимодействии между подразделениями одного предприятия, так и между отдельными предприятиями промышленной группы применяется одинаковая управленческая идеология, основанная на идентичных микроэкономических методах.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Универсальность системы управления, отсутствие у нее четких границ, способность к расширению указывают на то, что она является не готовым продуктом, а прежде всего, проектной методологией построения управленческого учета. С учетом этого при рассмотрении конкретных форм, механизмов функционирования блоков системы необходимо подчеркнуть, что система может работать по прин-

ципу «гармошки», т.е. сжиматься и расширяться (в плане охвата учетно-управленческих функций) в зависимости от поставленных целей построения системы управления, наличия средств учета показателей, а также уровня организации и планирования на предприятии. Функционирование на предприятии системы управления Russian-cost позволяет:

- обеспечить «прозрачность» и управляемость денежными потоками;
- жестко регламентировать расходование денежных средств;
- передать планирование исходящего денежного потока на уровень руководителей и специалистов функциональных подразделений;
- регламентировать внутрифирменное движение финансовых потоков и на этом основании обеспечить финансовую самодостаточность центров финансовой ответственности определенных продуктов;
- управлять оборотными средствами предприятия;
- обеспечить финансовое управление процессом сбыта продукции;
- обеспечить управление финансово-экономической деятельностью каждого центра финансовой ответственности с учетом достижения им максимально возможной эффективности;
- внедрить процесс взаимодействия центров финансовой ответственности, направленный на учет и управление их денежными доходами и расходами;
- обеспечить действие эффекта «автоаутсорсинга» за счет применения одноименного метода учета и управления затратами;
- передать планирование товарно-денежных потоков на уровень центров финансовой ответственности и за счет этого повысить их ответственность и мотивацию;
- применять маргинальное ценообразование;
- обеспечить управление дебиторской и кредиторской задолженностями с возможностью оперативной оценки их влияния на финансовые результаты деятельности предприятия с учетом наличия денежных средств;
- вести постоянный мониторинг сбалансированности развития предприятия, в том числе по исполнению заданных параметров развития;
- за счет проекции движения результатов производственно-коммерческой деятельности на сопоставимый по времени финансовый поток определять сбалансированность затрат на инвестиции и оборотные средства, обеспеченность «бухгалтерской» прибылью реальному наличию средств;

- реализовать на базе системы управления автоматизированную систему учета и управления. Таким образом, система управления Russian-cost представляет собой в первую очередь информационно-управленческую оболочку, в рамках которой могут реализовываться предпринимательские планы и заданные (например, собственником) параметры функционирования предприятия, т.е. является инструментом, идеологией и, в том числе, для построения на ее основе автоматизированной системы управления.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Татаркин А.И. Новая индустриализация экономики России: потребность развития и/или вызовы времени. *Экономическое возрождение России*. 2015;2(44):20–31.
2. Глазьев С.Ю. О внешних и внутренних угрозах экономической безопасности России в условиях американской агрессии. *Менеджмент и бизнес-администрирование*. 2015;1:4–20.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет и экономический кризис. *Вестник СПбУ. Серия 5: Экономика*. 2009;2:12–19.
4. Путин В.В. Послание Президента Федеральному Собранию на 2017 год 1 декабря 2016 года. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/53379> (дата обращения: 24.12.2018).
5. Путин В.В. Послание Президента Федеральному Собранию на 2015 год, 14 декабря 2014 года. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/47173> (дата обращения: 24.12.2018).
6. Дегальцева Ж.В. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости. *Научный журнал КубГАУ*. 2014;104:1010–1020.
7. Мельник М.В. Утверждаем новые традиции. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;2:116–119.
8. Вахрушева О.Б. Процедуры организации управленческого учета в коммерческой организации. *Гуманизация образования*. 2014;5:52–57.
9. Карпова Т.П. Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;1:90–98.
10. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;33(327):12–23.
11. Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. Управленческий учет. Монография. М.: БИНФА; 2011. 141 с.
12. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. Монография. М.: Проспект; 2011. 504 с.
13. Федорович Т.В., Мягмаржав Б. Система управления себестоимостью в перерабатывающей промышленности Монголии. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;5:88–99.
14. Вахрушева О.Б. Развитие учета затрат и результатов для построения сегментной отчетности. *Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права*. 2016;1(81):70–77.
15. Hiromoto T. Another hidden edge: Japanese management accounting. *Harvard Business Review*. 1988; July-August:4–7.
16. Ивашкевич В.Б., Ермакова Н.А., Елакова А.А. Развитие управленческого учета и анализа в условиях кризисного состояния экономики предприятия. Монография. Казань: Издательство Казанского федерального университета; 2014. 202 с.
17. Cooper R. The rise of activity-based costing. Part One: What is an activity-based cost system? *Journal of Cost Management*. 1988;2(2):45–54.
18. Cooper R., Kaplan R. How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*. 1988; April:20–27.
19. Cooper R., Kaplan R. Measure cost right: make the right decisions. *Harvard Business Review*. 1988; September-October:96–103.
20. Вахрушева О.Б. Особенности интеграции системы сбалансированных показателей с учетом затрат по видам деятельности и моделью экономической добавленной стоимости. *Экономические тренды*. 2016;1:9–15.
21. Тюленев Ю.В. Система управления предприятием Russian-cost (экономическая идеология Russian-cost для системы управления предприятием). Монография. Уфа: Издательство БГПУ; 2014. 99 с.

### REFERENCES

1. Tatarkin A.I. New industrialization of the Russian economy: the need of development and/or challenges. *E`konomicheskoe vozrozhdenie Rossii = Economic Revival of Russia*. 2015;2(44):20–31. (In Russ.).

2. Glazyev S. Yu. On the external and internal threats to economic security of Russia in conditions of the American aggression. *Menedzhment i biznes-administrirovanie = Management and Business Administration*. 2015;1:4–20. (In Russ.).
3. Sokolov Ya. V. Accounting and economic crisis. *Vestnik SPbU. Seriya 5: E`konomika = St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2009;2:12–19. (In Russ.).
4. Putin V. V. The President's Address To The Federal Assembly, December 1, 2016. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/53379>. (In Russ.).
5. Putin V. V. The President's Address To The Federal Assembly, December 14, 2014. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/47173>. (In Russ.).
6. Degal'tseva Zh. V. The comparative characteristics of different cost accounting methods and calculation of cost price. *Nauchny`j zhurnal KubGAU = Scientific Journal of KubSAU*. 2014;104:1010–1020. (In Russ.).
7. Mel'nik M. V. Affirm New Traditions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;2:116–119. (In Russ.).
8. Vakhrusheva O. B. Procedures of management accounting in a commercial organization. *Gumanizacziya obrazovaniya = Humanization of education*. 2014;5:52–57. (In Russ.).
9. Karpova T. P. The Concept of Management Accounting Based on Product Movement and Cost Increase in Controlling System. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;1:90–98. (In Russ.).
10. Vakhrushina M. A. Problems and prospects of managerial accounting development in Russia. *Mezhdunarodny`j bukhgalterskij uchet = International Accounting*. 2014;33(327):12–23. (In Russ.).
11. Vakhrushina M. A., Rasskazova-Nikolaeva S. A., Sidorova M. I. Management accounting. Monograph. Moscow: BINFA; 2011. 141 p. (In Russ.).
12. Kondrakov N. P. Accounting (financial, managerial) system. Moscow: Prospekt; 2011. 504 p. (In Russ.).
13. Fedorovich T. V., Myagmarzhav B. The system of cost control in the processing industry of Mongolia. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;5:88–99. (In Russ.).
14. Vakhrusheva O. B. The development of cost accounting and results to build segment reporting. *Vestnik Khabarovskogo gosudarstvennogo universiteta e`konomiki i prava = Bulletin of the Khabarovsk state University of Economics and law*. 2016;1(81):70–77. (In Russ.).
15. Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting. *Harvard Business Review*. 1988; July-August:4–7.
16. Ivashkevich V. B., Ermakova N. A., Elakova A. A. The development of managerial accounting and analysis in conditions of the crisis state of enterprise economy. Monograph.; Kazan Federal University. Kazan: Publishing house of KFU, 2014. 202 p. (In Russ.).
17. Cooper R. The rise of activity-based costing. Part one: What is an activity-based cost system? *Journal of Cost Management*. 1988;2(2):45–54.
18. Cooper R., Kaplan R. How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*. 1988; April:20–27.
19. Cooper R., Kaplan R. Measure cost right: make the right decisions. *Harvard Business Review*. 1988; September-October:96–103.
20. Vakhrusheva O. B. Features integrated balanced scorecard based on the cost of activities and the economic value-added model. *Economickie trendy = Economic trends*. 2016;1:9–15. (In Russ.).
21. Tyulenev Yu. V. The enterprise management system Russian-cost (economic ideology of Russian-cost to the enterprise management system). Ufa: Publishing house of BSPU; 2014. 99 p. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Лариса Геннадиевна Чередниченко** — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономической теории, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия  
cherednlarisa@yandex.ru

**Роман Владимирович Губарев** — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия  
gubarev.roma@yandex.ru

**Евгений Иванович Дзюба** — эксперт отделения Общероссийского народного фронта в Республике Башкортостан, Уфа, Россия  
intellectRus@yandex.ru

**Юрий Васильевич Тюленев** — кандидат экономических наук, директор департамента промышленности, предпринимательства, природопользования, туризма и информационных технологий Аппарата Правительства Республики Башкортостан, Уфа, Россия

tulenev.uv@bashkortostan.ru

**Фаниль Саитович Файзуллин** — доктор философских наук, профессор, главный научный сотрудник Института социально-экономических исследований, Уфимский федеральный исследовательский центр РАН, академик Академии наук Республики Башкортостан, Уфа, Россия

fayzullin.f@gmail.com

## ABOUT THE AUTHORS

**Larisa G. Cherednichenko** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Economic Theory Department, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

cherednlarisa@yandex.ru

**Roman V. Gubarev** — Can. Sci (Econ.), Associate Professor of Economic Theory Department, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

gubarev.roma@yandex.ru

**Evgeny I. Dzyuba** — Expert, Office of the Popular Front in the Republic of Bashkortostan, Ufa, Russia

intellectRus@yandex.ru

**Yury V. Tyulenev** — Can. Sci (Econ.), Director, Department of Industry, Entrepreneurship, Environmental Management, Tourism and Information Technology of the Government of the Republic of Bashkortostan, Ufa, Russia

tulenev.uv@bashkortostan.ru

**Fanil' S. Fayzullin** — Dr. Sci. (Phil.), Professor, Chief Researcher, Institute of Social and Economic Research of the Ufa Federal Research Center of the Russian Academy of Sciences, academician of the Academy of Sciences of the Republic of Bashkortostan, Ufa, Russia

fayzullin.f@gmail.com

### **Заявленный вклад авторов:**

Чердниченко Л.Г. — общая научная редакция статьи, вводная часть статьи, оценка перспектив метода учета и управления затратами Russian-cost.

Губарев Р.В. — анализ инновационных методов учета и управления корпоративными затратами.

Дзюба Е.И. — характеристика метода учета и управления затратами Russian-cost.

Тюленев Ю.В. — авторская идея управленческой концепции Russian-cost и одноименного метода учета затрат, преимущества внедрения.

Файзуллин Ф.С. — обоснование управленческой идеологии системы Russian-cost, заключительная часть статьи.

### **The declared contribution of the authors:**

Cherednichenko L.G. — general scientific editing of the article, introduction, assessment of the prospects of the 'Russian-cost' method of accounting and cost management.

Gubarev R.V. — analysis of innovative methods of accounting and corporate cost management.

Dzyuba E.I. — characteristic of the 'Russian-cost' method of accounting and cost management.

Tyulenev Yu.V. — the author's idea of the 'Russian-cost' management concept and the 'Russian-cost' accounting method, benefits of implementation.

Fayzullin F.S. — the rationale for the of the 'Russian-cost' management system ideology, conclusion.

*Статья поступила 09.01.2019; принята к публикации 12.02.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 09.01.2019; accepted for publication 12.02.2019.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-47-51  
УДК 338.512(045)  
JEL M41

## Современные направления развития системы методов экономического анализа

Н.С. Пласкова<sup>а</sup>, Е.В. Прокофьева<sup>б</sup>,

<sup>а</sup> Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия

<sup>б</sup> Дмитровский институт непрерывного образования – филиал «Университет «Дубна», Дмитров, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-5520-1016>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-0298-0754>

### АННОТАЦИЯ

Одним из главных направлений создания эффективной системы управления производственными организациями является формирование качественной информационно-аналитической базы, методическую основу анализа которой необходимо совершенствовать в части использования комплекса классических и новых методов экономико-математического аппарата. Развитие научных основ экономического анализа, опираясь на его классический методологический аппарат, должно обогащаться современными методами, видами и направлениями исследования экономических процессов и их результатов на всех уровнях управления. Активизация поиска новых возможностей существующего инструментария экономического анализа и появления в его арсенале принципиально новых методов определяется их практической востребованностью. В статье предпринята попытка адаптации классического корреляционного экономико-математического метода анализа и его использования для решения практической управленческой задачи ранжирования статей затрат для формирования объективного представления о влиянии их характера и структуры на уровни ассортиментной маргинальной и полной рентабельности производственной организации. Предложенный в статье механизм использования корреляционно-регрессионного метода экономического анализа отличается достаточной универсальностью и позволяет ранжировать затраты, связанные с производством и реализацией продукции, формировать объективную информацию о структуре и уровнях переменных и постоянных затрат в ретроспективном и прогнозном аспектах, что дает возможность реалистично оценить агрегированные и детальные показатели маргинальной рентабельности по организации в целом и по различным объектам калькулирования.

**Ключевые слова:** методы экономического анализа; корреляционный анализ; классификация затрат; переменные и постоянные затраты

*Для цитирования:* Пласкова Н.С., Прокофьева Е.В. Современные направления развития системы методов экономического анализа. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):47-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-47-51

## ORIGINAL PAPER

## Modern Trends of Development of Economic Analysis Methods

N.S. Plaskova<sup>а</sup>, E.V. Prokofieva<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

<sup>б</sup> Dmitrov Institute of Continuing Education – branch of the University “Dubna”, Dmitrov, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-5520-1016>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-0298-0754>

### ABSTRACT

The focus of this paper is on the improvement issues of the theoretical foundations of economic analysis, on the development of its instrumental framework and practical use of economic and mathematical methods in the study of the costs of industrial organizations. One of the main directions of creating an effective management system for industrial organizations is the formation of a high-quality information and analytical base, of which the methodological basis for the analysis should be improved in terms of using the whole set of classical and new methods of economic-mathematical toolkit. On the basis of its classical methodological toolkit, the development of the scientific foundations of economic analysis should be enriched by modern methods, types, and directions of the studies of economic processes and their results at all levels of management. The intensification of the search for the new opportunities of the existing tools of economic analysis and the emergence of fundamentally new methods in its arsenal is determined by their practical relevance. The article attempts to adapt the classical

correlation economic-mathematical method of analysis and use it to solve the practical management task of ranking cost items to form an objective view of the impact of their nature and structure on the levels of assortment margin and full profitability of a production organization. The mechanism of using the correlation-regression method of economic analysis offered in the article is sufficiently versatile and for the necessary management purposes it allows ranking the costs associated with the production and sale of products, to form objective information about the structure and levels of variable and fixed costs in the retrospective and predictive aspects that gives the opportunity to assess the aggregated and detailed indicators of marginal profitability of the organization realistically as a whole and for various objects of calculation.

**Keywords:** methods of economic analysis; correlation analysis; cost classification; variable and fixed costs

**For citation:** Plaskova N.S., Prokofieva E.V. Modern trends of development of economic analysis methods. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting, Analysis. Auditing*. 2019;6(2):47-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-47-51

## ВВЕДЕНИЕ

Неотъемлемым атрибутом любой науки является система методов исследования характерных для нее объектов, решения соответствующих аналитических задач для достижения поставленных целей. Становление экономического анализа как самостоятельного научного направления в системе экономических наук происходило в XX в. на протяжении нескольких десятилетий благодаря таким корифеям учетно-аналитической отрасли знаний, как профессора Сарра Бенционовна Барнгольц, Сергей Кузьмич Татур, Иосиф Иустинович Поклад, Михаил Иванович Баканов, Натан Рахмилевич Вейцман, Иосиф Аронович Шоломович, Владимир Дмитриевич Новодворский, оставившие нам в наследие теоретическую базу для дальнейшего развития его методологии и практики.

В настоящее время обогащение теоретических основ экономического анализа, и в частности его инструментального аппарата, происходит благодаря научному вкладу таких ученых, как Анатолий Данилович Шеремет, Маргарита Викторовна Мельник, Владимир Иванович Бариленко, Александр Николаевич Хорин и других. В систематизированном виде методы и приемы экономического анализа были представлены в трудах С.Б. Барнгольц, С.К. Татура, М.И. Баканова, А.Д. Шеремета в период становления экономического анализа как самостоятельного направления развития экономических наук в 60–70-е гг. прошлого века [1–7].

В этот период происходит активная перестройка экономических отношений в СССР, толчок к которой дала в 1965 г. так называемая Косыгинская экономическая реформа, благодаря которой в управлении предприятиями появились такие термины, как хозяйственный расчет, прибыль, экономическая самостоятельность и т.п.

В начале 70-х гг. выходят книги по теории экономического анализа, появляются научные школы экономического анализа в ряде вузов страны, формируется терминологический аппарат, обосновываются классификации видов и методов экономического анализа.

## МЕТОДЫ

Классический подход к систематизации методов экономического анализа представляет собой разделение их на традиционные и математические.

*Традиционные* — абсолютные, относительные и средние величины; сравнение; группировки; ряды динамики; методы факторного анализа (индексный, балансовый, цепных подстановок, абсолютных и относительных разниц).

*Математические* — методы элементарной математики; классические методы математического анализа; методы математической статистики; эконометрические методы; методы математического программирования; методы исследования операций; методы экономической кибернетики; математическая теория оптимальных процессов; эвристические методы.

Отмечая различия в использовании научных методов экономического анализа деятельности предприятий, Чарльз Кухман (Couchman Charles Bennington) в 1921 г. писал: «Бухгалтерский учет знает только абсолютные числа и не знает чисел относительных» [8, с. 68]. В продолжение этого утверждения М.И. Баканов пишет: «Экономический анализ начинается по своей сути с исчисления величины относительной» [2, 47].

При проведении анализа хозяйственной деятельности организаций используется, как правило, весь перечень традиционных методов экономического анализа, а математические методы зачастую остаются невостребованными. Объяснением этому является отсутствие специалистов соответствующего уровня подготовки, которые совмещали бы в своих профессиональных компетенциях знания и владение не только математическими методами, но и навыками учетно-аналитического подхода к осмыслению финансово-экономических процессов, содержания информационной базы, сущности аналитических индикаторов анализа и оценки результативности финансово-хозяйственной деятельности и факторов, обуславливающих ее уровень.

В настоящее время, характеризующееся неограниченными возможностями использования цифровых технологий и соответствующей вычислительной техники, становится востребованным весь спектр методов экономического анализа, способствующих созданию эффективной системы информационного обеспечения управленческих решений на микро-, мезо- и макроуровнях.

В последние годы наблюдается потребность в углубленном изучении достигнутого уровня результативности бизнеса и прогнозировании более детального набора его характеристик, обоснования политики управления рисками, формирования объективной стратегии развития бизнеса. С этой целью аналитиками компаний активизируется использование более сложных методов экономического анализа, таких как корреляционный, регрессионный, дисперсионный, методы оптимизации и т.п.

Можно привести пример консалтинговой практики, когда предприятие приняло решение адаптировать под изменившиеся информационные потребности менеджмента систему управленческого учета и отчетности. В частности, решалась управленческая задача более четкого ранжирования статей и элементов затрат, формирующих различные уровни показателей себестоимости. Целью такой перестройки управленческого учета было создание внутрифирменных нормативов маржинальной и полной рентабельности относительно различных объектов калькулирования, что позволяло бы руководству компании объективно оценивать результативность деятельности предприятия не только в целом, но и по отдельным направлениям бизнеса, центрам ответственности, а также реалистично планировать параметры оценочных индикаторов, делегировать ответственность по конкретным функционалам и непосредственным исполнителям.

Традиционно используемые классические подходы управленческого учета при разделении затрат на переменные и постоянные руководству компании представлялись достаточно спорными, основанными на субъективном мнении специалистов, которые решали, зависит или не зависит функционально та или иная статья затрат от изменения объемов производства и продаж продукции. Отнесение затрат к категории «переменных» или «постоянных» по правилам, изложенным в классических публикациях по управленческому учету, не устраивало руководство компании.

В процессе подготовки исходных данных необходимо было установить порог детализации наблю-

даемых значений всего перечня статей и подстатей затрат, что представляло собой довольно сложную задачу, поскольку большая их часть имеет характер не одноэлементных, а комплексных.

Другая сложность была обусловлена тем, что даже такая традиционно признаваемая «постоянной» статья, как амортизационные затраты, потребовала разделения на две части. Из общей величины амортизационных затрат была выделена определенная сумма, которая изначально представляла собой «переменную» часть, поскольку по определенным видам основных средств начисление амортизации в предприятии производилось с использованием способа «списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)», предусмотренным п. 18 ПБУ 6/01, что позволяло изначально отнести такие затраты к категории переменных<sup>1</sup>.

Отнесение определенной части статей затрат к категории «переменных» основывалось на том, что их стоимостное исчисление непосредственно связано с объемом производимой продукции. Характерным примером такой статьи затрат, однозначно отнесенных к категории переменных, является начисление части расходов по оплате труда и соответствующей ей части социальных отчислений, суммы которых рассчитываются пропорционально объему изготовленной работниками продукции по системе «сдельной оплаты труда».

Для оптимизации процесса ранжирования остальных затрат на категории «переменные» и «постоянные», даже тех, которые относятся к категории производственных затрат, был предложен механизм оценки тесноты связи между колеблемостью показателей объема производства продукции и перечнем затрат, характерных для данной компании. С этой целью использована методика анализа, позволившая установить наличие, характер и интенсивность связи между показателями объемов производства продукции и всем перечнем затрат. С математической точки зрения наиболее простым методом установления тесноты связи оказался корреляционный анализ, для чего были рассчитаны коэффициенты парной корреляции, значение которых позволило с использованием ретроспективной отчетной информации установить, какие статьи затрат имеют высокую степень зависимости от объемов производства и, соответственно, отнести их к категории переменных, а какие — не

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“ ПБУ 6/01”».

находятся в функциональной зависимости от колеблемости показателей объемов производства.

Расчет значений коэффициентов корреляции проведен по формуле [5, с. 172]

$$K_V = \frac{\sigma_{xy}^2}{\sigma_x \cdot \sigma_y},$$

где  $\sigma_{xy}^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})$ ;

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n}}; \quad \sigma_y = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}{n}},$$

где  $x_i$  — значение объема производства за  $i$ -й промежуток времени (месяц);

$y_i$  — величина тестируемой статьи затрат за  $i$ -й промежуток времени (месяц);

$\bar{x}$  — среднееарифметическое значение объема производства за весь период наблюдений (3 года);

$\bar{y}$  — среднееарифметическая величина тестируемой статьи затрат за весь период наблюдений (3 года);

$n$  — количество периодов наблюдений (36 мес.).

Значение коэффициента корреляции может находиться в диапазоне от  $-1$  до  $+1$ , а, руководствуясь шкалой Чеддока, по рассчитанному значению коэффициента корреляции установлены уровни зависимости исследуемых статей затрат от изменения объемов производства. Если абсолютное значение коэффициента корреляции оказывалось меньше  $0,5$ , то связь между объемом производства и величиной статьи затрат признавалась отсутствующей, следовательно, данная статья относилась к категории «постоянных».

Если значение коэффициента корреляции превышало  $0,5$ , то вывод о характере статьи можно было сделать, установив индивидуальное пороговое значение исходя из ее экономического содержания. В теории математической статистики для заключения об уровне тесноты связи (в соответствии с традиционной используемой шкалой Чеддока) высокий уровень зависимости между коррелируемыми показателями констатируется, когда абсолютное значение коэффициента корреляции оказывается выше  $0,7$ . Таким образом, статьи затрат, которые показывали

значение коэффициента корреляции выше значения  $0,7$ , были правомерно отнесены к категории «переменных».

Вместе с тем для квалификации остальных статей затрат, показывавших уровень корреляции в пределах от  $0,5$  до  $0,7$ , исключительно математических подходов оказалось недостаточно. В такой ситуации возникала проблема методического характера, связанная с установлением индивидуального приемлемого порогового значения коэффициента парной корреляции, которое позволяло бы обоснованно квалифицировать наблюдаемые статьи затрат либо как переменные, либо как постоянные. Решение данного вопроса переходило в рамки так называемого субъективного профессионального решения и основывалось на характере каждой статьи.

По завершении процедуры ранжирования затрат на категории переменных и постоянных было установлено, что ряд статей, ранее относимых к «постоянным», имеет довольно высокий уровень зависимости от изменения объема выпускаемой продукции, что стало причиной переквалификации их в категорию «переменных».

## РЕЗУЛЬТАТЫ

На основе изучения особенностей производственной и сбытовой деятельности этой компании и конкретных управленческих задач, поставленных руководством, были сформулированы условия, выполнение которых позволило объективно ранжировать затраты на категории переменных и постоянных и благодаря этому формировать реалистичную картину разноуровневых параметров себестоимости. В результате был сформирован необходимый перечень показателей маржинальности в разрезе ассортиментной линейки выпускаемой продукции, в отношении результативности каждого направления деятельности компании, сегмента бизнеса и центра ответственности.

Проведенное исследование позволило предложить четкий алгоритм формирования управленческих данных, включающий необходимую менеджменту компании информацию, обеспечивающую разработку оптимальных операционных бюджетов затрат и нормативов, а также создание системы внутреннего контроля их исполнения.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Баканов М.И., Кашаев А.Н., Шеремет А.Д. Экономический анализ: теория, история, современное состояние, перспективы. Монография. М.: Финансы; 1976. 264 с.
2. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика; 1981. 264 с.

3. Баканов С.К., Татур А.Д., Шеремет М.И. Курс анализа хозяйственной деятельности. М.: Экономика; 1974. 399 с.
4. Барнгольд С.Б., Таций Г.М. Экономический анализ деятельности предприятий и объединений. М.: Финансы; 1975. 518 с.
5. Четыркин Е.М. Финансовая математика. 4-е изд. М.: Дело; 2004. 400 с.
6. Шеремет А.Д. Методы экономического анализа производственно-хозяйственной деятельности. М.: Знание; 1966. 48 с.
7. Шеремет А.Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия. *Экономический анализ: теория и практика*. 2014;45(396):2–10.
8. Couchman C.B. New concepts in accounting and auditing. Ed. by S.J. Broad, E.S. Coldwell, N. Salvatore. New York: N.Y., American Management Association; 1940.

## REFERENCES

1. Bakanov M.I., Kashaev A.N., Sheremet A.D. Economic analysis: theory, history, current state, prospects. Monograph. Moscow: Finance; 1976. 264 p. (In Russ.).
2. Bakanov M.I., Sheremet A.D. Theory of economic analysis. Finance and statistics 1981. 264 p. (In Russ.).
3. Bakanova M.I., Tatura S.K., Sheremet A.D. Course of analysis of economic activity. Moscow: Economy; 1974. 399 p. (In Russ.).
4. S.B. Barnholtz, Tatsiya G.M. Economic analysis of the activities of the unions and enterprises. Moscow: Finance; 1975. 518 p. (In Russ.).
5. Chetyrkin E.M. Financial mathematics. 4th ed. Moscow: Business; 2004. 400 p. (In Russ.).
6. Sheremet A.D. Methods of economic analysis of production and economic activity. Moscow: Knowledge; 1966. 48 p. (In Russ.).
7. Sheremet A.D. Comprehensive analysis of indicators of sustainable development of the enterprise. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2014;45(396):2–10. (In Russ.).
8. Couchman C.B. New concepts in accounting and auditing. Ed. by S.J. Broad, E.S. Coldwell, N. Salvatore. New York: N.Y., American Management Association. 1940.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Наталья Степановна Пласкова** — доктор экономических наук, профессор Базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия  
plaskova@rambler.ru

**Прокофьева Елена Васильевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, менеджмента и информатики, Дмитровский институт непрерывного образования — филиал «Университет «Дубна», Дмитров, Россия  
life-2783@mail.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Nataliya S. Plaskova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Financial Control, Analysis and Audit, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia  
plaskova@rambler.ru

**Elena V. Prokofieva** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Economics, Management and Informatics, Dmitrov Institute of Continuing Education — branch of the University “Dubna”, Dmitrov, Russia  
life-2783@mail.ru

*Статья поступила 17.02.2019; принята к публикации 20.02.2019.  
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.  
The article was received 17.02.2019; accepted for publication 20.02.2019.  
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-52-59

УДК 658.15(045)

JEL M41

## Основы концепции анализа производственно-хозяйственной деятельности учреждений уголовно-исполнительной системы

Т.Г. Шешукова<sup>а</sup>, А.А. Саначева<sup>б</sup>

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8775-8943>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-5740-1089>

### АННОТАЦИЯ

Предметом исследования выступает комплекс теоретических, методологических и практических вопросов, связанных с проведением анализа производственно-хозяйственной деятельности учреждений уголовно-исполнительной системы (УИС). В ходе исследования широко использовались следующие методы познания: наблюдение, анализ и синтез, индукция и дедукция, методы группировки и агрегирования неоднородных данных, аналогия, методы сравнительного анализа, комплексные и системные подходы, логический и графический методы. В результате проведения исследования были выявлены ключевые особенности проведения анализа производственно-хозяйственной деятельности учреждений УИС, а также определены основные объекты, на которые должно быть направлено исследование. Кроме того, были установлены показатели, характерные именно для оценки деятельности исправительных учреждений, что отличает данное исследование от традиционного экономического анализа. Учитывая особенности деятельности учреждений УИС, некоторые направления анализа производственно-хозяйственной деятельности были конкретизированы и дополнены специфическими показателями. Поскольку основные цели учреждений УИС носят социальный характер, то на этапе выбора обобщающих показателей должно быть оценено достижение социальных результатов. Проведение анализа оборотных активов будет характеризоваться включением в оценку таких групп активов, как продукты питания и вещевое имущество. Анализ персонала должен включать не только исследование вольнонаемного и аттестованного персонала, но и осужденных, зависимость их производительности труда от системы материального стимулирования. Кроме того, в анализ деятельности учреждений УИС необходимо включить оценку эффективности расходования государственных средств.

**Ключевые слова:** методика анализа; уголовно-исполнительная система; казенное учреждение; финансовый анализ; разделы анализа; приносящая доход деятельность; коэффициенты

**Для цитирования:** Шешукова Т.Г., Саначева А.А. Основы концепции анализа производственно-хозяйственной деятельности учреждений уголовно-исполнительной системы. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):52-59. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-52-59

ORIGINAL PAPER

## Conceptual Framework to Analyze the Production and Economic Activity of the Institutions of the Penal Correction System

T.G. Sheshukova<sup>а</sup>, A.A. Sanacheva<sup>б</sup>

Perm State National Research University, Perm, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8775-8943>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-5740-1089>

### ABSTRACT

The subject of the research is a complex of theoretical, methodological and practical issues related to the analysis of the production and economic activity of the institutions belonging to the penal correction system (PCS). The authors largely use the following methods of cognition: observation, analysis and synthesis, grouping and aggregation of heterogeneous data; analogy; methods of comparative analysis, complex and systematic approaches; logical and graphic methods. The paper describes the key features of the analysis of the production and economic activity of the PCS institutions and the main objects of the research. In addition the research identifies the indicators applicable particularly to the analysis

of penal correction institutions which makes this research different from a traditional economic analysis. Taking into account the peculiarities of PCS institutions the authors specify certain special directions of the research and propose additional indicators. As the main purposes of PCS institutions are of social character, integrative indicators should be able to measure the extent of achieving social results. The analysis of current assets includes the consideration of such groups of assets as food and general stores. The analysis of human resources should cover not only prison service civilian and certified staff but also convicts and, specifically, the relationship between their labor productivity and financial incentives. The analysis of the activity of PCS institutions should also incorporate the assessment of the effectiveness of use of state-provided funds.

**Keywords:** methodology of the analysis; penal correction system; establishments of the state; financial analysis; sections of the analysis; income generating activity; coefficients

**For citation:** Sheshukova T.G., Sanacheva A.A. Conceptual framework to analyze the production and economic activity of the institutions of the penal correction system. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):52-59. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-52-59

**У**головно-исполнительная система, являющаяся составной частью правоохранительных органов, представляет собой механизм, организующий исполнение уголовных наказаний и реализующий иные меры уголовно-правового характера в отношении подозреваемых и обвиняемых в совершении преступлений, а также осужденных лиц, находящихся под стражей. Одной из важных задач функционирования учреждений УИС является привлечение осужденных к труду, что позволяет закрепить профессиональные и трудовые навыки, необходимые осужденным для адаптации в обществе после истечения срока наказания. Особенности деятельности учреждений УИС накладывают определенный отпечаток на порядок ведения бухгалтерского учета, способы отражения хозяйственных операций, а также методику проведения анализа хозяйственной деятельности.

В настоящее время практически отсутствуют теоретико-методологические разработки анализа эффективности функционирования учреждений уголовно-исправительных учреждений. В связи с этим исследование особенностей оценки производственно-хозяйственной деятельности исправительных подразделений является особенно актуальным.

Прежде чем перейти к определению специфики оценки деятельности учреждений УИС, рассмотрим некоторые существующие методики анализа.

Основными преимуществами методики, разработанной А.Д. Шереметом, Е.В. Негашевым, являются использование в анализе всех форм бухгалтерской отчетности, возможность сравнения рассчитанных показателей предприятия с эталонными и установленными в соответствии с полученными данными типа финансовой устойчивости организации, а также незначительные временные затраты и др. В качестве недостатков можно выделить исключительное использование данных бухгалтерской отчетности,

отсутствие анализа рисков и прогнозирования финансовой деятельности [1].

Скоринговая модель, разработанная Л.В. Донцовой и Н.А. Никифоровой, характеризуется простотой вычислительных процедур. Кроме того, к преимуществам методики можно отнести наличие такого этапа анализа, как диагностика рисков банкротства [2]. Недостатками являются избыточность и дублирование коэффициентов, что повышает трудоемкость работы.

Методика финансового анализа Н.П. Любушина позволяет определить резервы улучшения финансового состояния предприятия и его платежеспособности. Однако использование в методике только относительных показателей является ее недостатком [3].

Методика финансового анализа В.В. Ковалева подразделяется на два этапа: экспресс-анализ показателей деятельности организации и детализированный анализ финансового состояния. Методика учитывает специфику предприятия (отраслевую, региональную) и основывается на анализе не только данных бухгалтерской отчетности, но и аудиторского заключения, пояснительной записки. В качестве недостатка можно отметить высокую трудоемкость работы при расчете коэффициентов [4].

В методике финансового анализа Г.А. Савицкой применяется метод сравнения фактических результатов предприятия с результатами прошлых лет. Однако сложность восприятия методики и расчетов финансовых коэффициентов затрудняет ее использование [5].

В формировании зарубежных научных направлений анализа финансовой отчетности выделяют пять относительно самостоятельных подходов, научных школ:

- Школа эмпирических прагматиков (Р. Фоулк) [6].
- Школа статистического финансового анализа (А. Уолл) [7].

- Школа мультивариантных аналитиков (Дж. Блосс, А. Винакор) [8, 9].
- Школа аналитиков, занятых диагностикой банкротства (Э. Альтман, У. Бивер) [10, 11].
- Школа участников фондового рынка (Дж. Фостер) [12].

Такое деление достаточно условно, поскольку в той или иной степени эти подходы пересекаются и взаимно дополняют друг друга.

Однако системы отечественных и зарубежных методик анализа производственно-хозяйственной деятельности нельзя назвать идентичными. Имеются некоторые различия в области ограничений нормальных значений коэффициентов. Кроме того, российские финансовые коэффициенты имеют более сложное построение. Большинство величин, используемых для их вычисления, сами являются расчетными и представляют собой либо сумму нескольких строк баланса, либо другой коэффициент. Такой подход неминуемо ведет к потере прозрачности и удобства интерпретации полученных значений.

На основе исследования различных методик анализа производственно-хозяйственной деятельности составлена модель проведения системного анализа для учреждений УИС, включающая 15 разделов. Рассмотрим особенности содержания анализа в этих разделах, придерживаясь алгоритма, представленного на *рис. 1*.

Предварительный отбор обобщающих показателей (раздел 1) должен включать наиболее значимые комплексные коэффициенты, отражающие достижение основных целей деятельности учреждений УИС, которые носят социальный характер. В их числе исполнение наказания в виде лишения свободы в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также восстановление и закрепление у осужденных профессиональных и трудовых навыков, необходимых для их адаптации после истечения срока наказания. Следовательно, необходимо оценить показатели достижения социальных результатов, в числе которых:

- уровень соответствия результата по основной деятельности учреждения стандартам результативности;
- уровень преступлений, совершенных в учреждении, в расчете на 1000 человек;
- количество осужденных, получивших образование;
- вывод осужденных на оплачиваемые работы к их среднесписочной численности и др.

Поскольку финансирование деятельности учреждений УИС осуществляется за счет бюджетных денежных средств, то целесообразным является расчет комплексного показателя, отражающего эффективность использования ресурсов.

При анализе отрасли (раздел 2) необходимо рассмотреть особенности и состояние рассматриваемого сектора экономики, а также определить основные факторы, оказывающие влияние на деятельность предприятий, функционирующих в данной отрасли. Кроме того, на данном этапе следует изучить законодательную и нормативную базу, проанализировать государственную политику, оказывающую влияние на ведение деятельности, определить особенности бухгалтерского учета в отрасли, обратить внимание на требования по охране окружающей среды. При проведении данного анализа особое внимание следует уделить политическим факторам, включающим также изменение законодательства, поскольку с 2018 г. вступили в силу новые федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора. В ходе анализа необходимо рассмотреть, как изменится регулирование системы бухгалтерского учета организаций государственного сектора после вступления в силу новых федеральных стандартов, и выделить, какие изменения наиболее актуальны для учреждений уголовно-исполнительной системы.

В третьем разделе — анализ организационно-технического уровня — исследуется уровень техники и технологии производства, научно-технический уровень оборудования, организации производства и труда. Так как производство учреждений УИС сосредоточено в основном в промышленном секторе экономики, в котором главным элементом производственной структуры является оборудование, основные фонды, то включение данного раздела в систему анализа производственно-хозяйственной деятельности будет особенно актуальным. Также анализ организационно-технического уровня предполагает исследование организационной структуры предприятия, которая имеет свои особенности, отделы и подразделения, характерные только для учреждений УИС. Данный раздел должен включать также анализ уровня управления хозяйственной деятельностью организации, эффективности использования ресурсов.

Анализ собственного капитала организации включает оценку уставного капитала, добавочного капитала, а также резервных фондов организации. Следует отметить, что для государственных организаций под уставным фондом понимается стои-

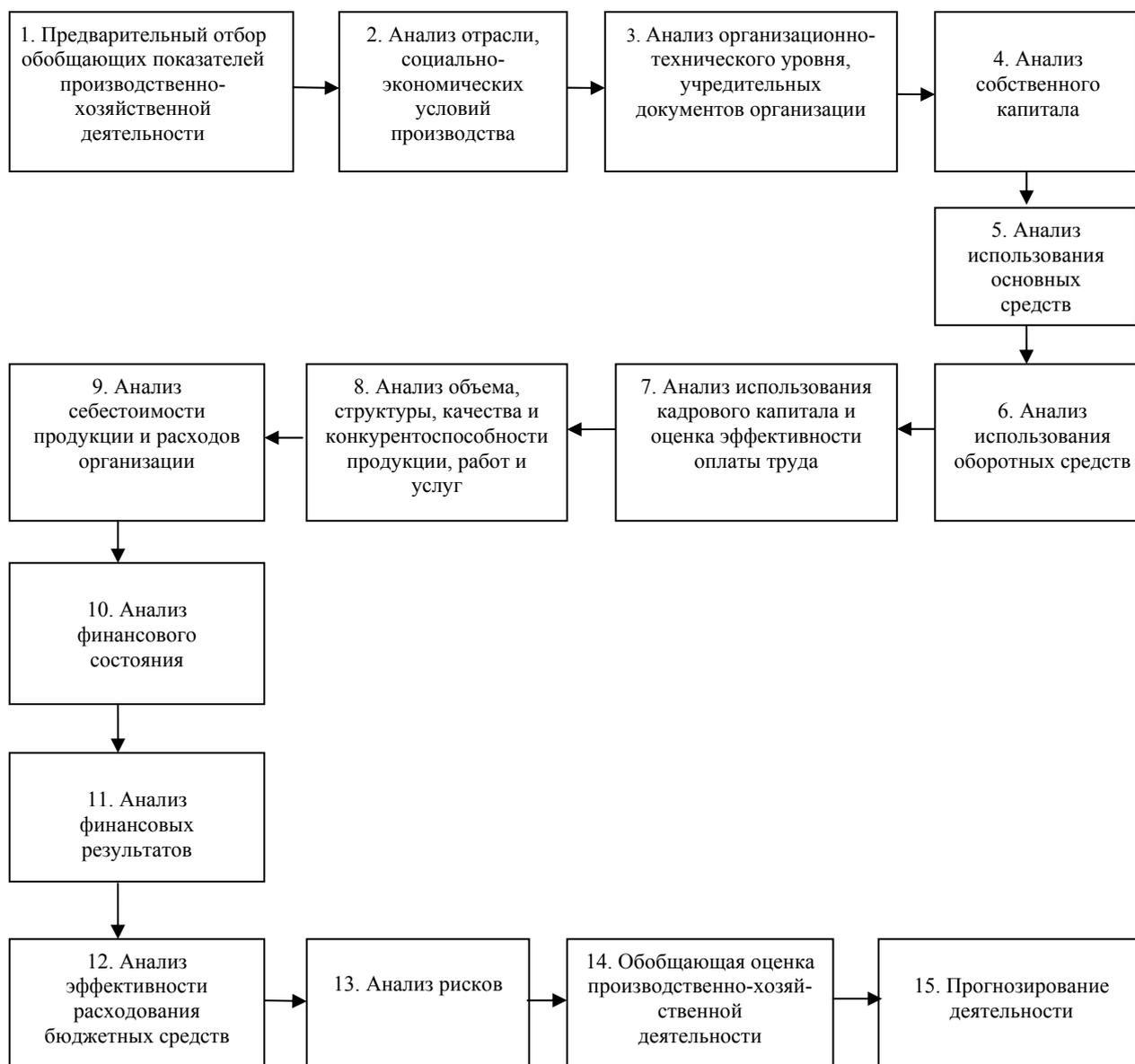


Рис. 1 / Fig. 1. Модель комплексного анализа производственно-хозяйственной деятельности учреждений уголовно-исполнительной системы / A model of complex analysis of PCS institutions economic activity

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

мость имущества, выделенного государством для обеспечения бесперебойной финансово-хозяйственной деятельности и закрепленного за предприятием на правах оперативного управления. За счет оставшейся в распоряжении предприятия чистой прибыли, полученной от реализации приносящей доход деятельности, учреждение создает резервный фонд, средства которого должны использоваться исключительно для покрытия убытков. Проведение анализа на данном этапе будет включать оценку состава, текущей структуры и динамики движения

чистых активов, изучение стоимости собственного капитала, определение эффективности его использования, оценку оборачиваемости, а также рентабельности чистых активов организации. Также можно исследовать зависимость между движением чистых активов и показателями финансовой устойчивости, соотнести индикаторы, отражающие динамику собственного капитала, и показатели эффективности деятельности [13].

Деятельность учреждений УИС сосредоточена в основном в отрасли промышленности, поэтому

основные средства, исследуемые в пятом разделе, будут являться одним из важнейших объектов анализа. Следует отметить, что производственные фонды подразделений УИС характеризуются высокой степенью износа, а также моральным устареванием. Для оценки движения основных средств могут использоваться стандартные коэффициенты: коэффициент ввода, коэффициент обновления, коэффициент выбытия. В случае покупки основных средств необходимо указать, за счет каких средств было приобретено оборудование — бюджетных или внебюджетных. Показателями, отражающими техническое состояние основных средств, будут являться коэффициент годности, коэффициент износа и др. Расчет данных коэффициентов позволит понять, какое оборудование необходимо списать (в связи с высокой степенью износа), и во избежание падения показателей эффективности деятельности запланировать покупку нового оборудования в смете доходов и расходов. Целесообразным будет рассчитать также обобщающие показатели, характеризующие использование основных средств (фондоотдачу, фондоемкость, фондовооруженность, фондорентабельность, фондооснащенность, эффективность использования основных средств и др.).

Для анализа оборотных активов в шестом разделе необходимо применение таких коэффициентов, как коэффициент обеспеченности оборотных активов, коэффициент оборачиваемости активов, коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности, коэффициент оборачиваемости оборотных средств и др. При проведении данного анализа также необходимо исследовать расходование денежных средств (как бюджетных, так и внебюджетных) на приобретение данного вида актива с детализацией по группам, определить долю оборотных активов в имуществе. Характерным для исправительных учреждений будет выделение таких групп в составе оборотных активов, как продукты питания и вещевое имущество, занимающих значительную часть в расходах. Особый интерес представляет оценка обеспеченности учреждения данными активами и сопоставление полученных результатов с нормативными.

В деятельности учреждения УИС участвуют разные категории персонала (вольнонаемный персонал, аттестованные сотрудники, осужденные), что усложняет анализ использования кадрового капитала. Оценка использования кадрового капитала учреждения УИС (седьмой раздел) должна включать следующие направления диагностики:

1. Анализ укомплектованности кадрового состава.
2. Анализ движения кадров.
3. Анализ структуры кадрового потенциала по социально-демографическим характеристикам.
4. Анализ трудовых показателей персонала [14].

Для характеристики движения кадров в УИС могут быть использованы традиционные показатели: коэффициент оборота по выбытию, коэффициент оборота по приему, коэффициент замещения рабочей силы и др.

При анализе заработной платы необходимо изучить ее структуру, определить размер фонда заработной платы (ФОТ), приходящегося на одного сотрудника, осужденного и в целом по учреждению, вычислить темпы роста ФОТ, рассчитать показатели абсолютного и относительного отклонения ФЗП для различных категорий персонала. Также необходим анализ соотношения средств, выделенных для расходов на оплату труда из средств федерального бюджета и средств, полученных от ведения производственной деятельности.

Немаловажное значение при анализе производственно-хозяйственной деятельности учреждений УИС имеет и оценка производственной деятельности, поскольку чем выше эффективность такой деятельности, тем больше объем дополнительного источника финансирования организации.

В настоящее время эффективность труда осужденных характеризуется низким уровнем. Традиционное толкование причин низкой производительности труда осужденных сводится в основном к их недостаточной трудовой активности. Последняя, в свою очередь, объясняется использованием определенной части осужденных в деятельности, не связанной с их специальностью, недостаточной профессиональной подготовкой осужденных, а также неэффективной системой мотивации труда. В связи с этим в структуру анализа должен быть включен расчет показателей, отражающих зависимость производительности труда осужденных от системы материального стимулирования.

Поскольку продукция учреждений УИС производится не только в целях исполнения госзаказа, а также выставляется на продажу для реализации на рынке товаров и услуг определенной отрасли, то целесообразно будет провести анализ конкурентоспособности.

Также следует проанализировать качество продукции на предмет соответствия установленным стандартам. Как правило, ввиду низкой себестоимости качество продукции, производимой учреждениями

УИС, является достаточно низким, вследствие чего заказчики зачастую отказываются от покупки изделий.

Объектами анализа себестоимости продукции (раздел 9) являются следующие показатели:

- себестоимости продукции в целом;
- себестоимость продукции по элементам затрат;
- себестоимость отдельных видов изделий;
- уровень затрат на рубль выпущенной продукции и др.

Анализ себестоимости является очень важным этапом при проведении оценки производственно-хозяйственной деятельности, поскольку правильно выявленный показатель себестоимости будет способствовать безошибочному формированию основного показателя финансового результата — прибыли от реализации продукции.

Анализ финансового состояния учреждения уголовно-исполнительной системы имеет свою специфику. Например, оценка показателей ликвидности должна осуществляться с учетом источника, за счет которого были сформированы текущие активы. Так, средства, выделенные для реализации основной деятельности учреждения, не могут быть использованы на покрытие существующих обязательств. Однако их исполнение возможно за счет прочих активов, конвертированных в денежные средства, при условии, что данные активы не являются особо ценным движимым имуществом. Активы, отнесенные к категории особо ценных, нельзя учитывать в качестве ликвидных, поскольку учреждение ими не вправе самостоятельно распоряжаться. Указанные обстоятельства затрудняют оценку ликвидности и требуют более тщательного анализа финансового состояния учреждения.

Кроме того, на этапе анализа финансового состояния учреждения оценивается и уровень финансовой устойчивости, который рассчитывается с помощью коэффициентов автономии, соотношения привлеченных и собственных средств, обеспеченности оборотных активов собственными средствами. Однако возникает ряд вопросов: что следует считать собственными средствами казенного учреждения? средства, полученные от учредителя, являются заемными или собственными денежными средствами? актуально ли проведение анализа финансового состояния для учреждения УИС, распоряжающегося имуществом лишь на праве оперативного управления?

Безусловно, здесь требуется принимать индивидуальное решение о способах расчета показателей

и их актуальности в каждом отдельном случае. На наш взгляд, оценку финансового состояния учреждения УИС производить необходимо. Для государства также важно понимать, насколько эффективно осуществляется финансирование подразделения. Собственными средствами следует считать имущество, которым распоряжается учреждение на праве оперативного управления. При этом следует отметить, что бюджетные ассигнования не принято выделять в составе собственных средств казенного учреждения. Они предоставляются получателям средств на безвозмездной основе в виде субсидий и предназначены строго для выполнения определенного государственного задания.

Так как казенные учреждения не имеют права предоставлять и получать банковские кредиты (займы), приобретать ценные бумаги, субсидии и бюджетные кредиты казенному учреждению не предоставляются\*, то в качестве долговых обязательств можно использовать объем кредиторской задолженности перед другими хозяйствующими субъектами.

Что касается коэффициентов деловой активности, то их использование актуально только для приносящей доход деятельности (так как понятие «выручка» неприменимо для основной деятельности казенных учреждений). Однако классические коэффициенты деловой активности могут быть востребованы и для основной деятельности государственных организаций, если вместо выручки использовать данные о совокупных расходах учреждения, а саму оценку проводить по отдельным направлениям деятельности.

Также при анализе финансового состояния организации является целесообразным расчет коэффициента самофинансирования, коэффициента структуры активов.

Что касается анализа финансовых результатов организации, то и здесь его применение возможно только для приносящей доход деятельности. Оценка финансового результата учреждений затруднительна, ведь фактически учреждения формируют не прибыль или убыток, а профицит или дефицит. Речь идет не о максимизации финансового результата, а о максимально точном балансировании доходов и расходов [15].

Учитывая особенности финансирования казенных учреждений, актуальными также остаются вопросы,

\* Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

связанные с анализом ведения бюджетной сметы, эффективностью расходования государственных средств. Анализ этих составляющих должен быть произведен на следующем этапе оценки производственно-хозяйственной деятельности.

При анализе исполнения бюджетной сметы (раздел 12), прежде всего, изучаются состав и структура расходов. С этой целью расходы группируются по статьям бюджетной классификации.

Анализ эффективности использования финансовых средств учреждений УИС должен основываться на расчете показателей эффективности поступления денежных средств и эффективности расходования денежных средств, поступивших из всех источников финансирования [16].

При анализе рисков (раздел 13) целесообразно использовать информацию, полученную при реализации предыдущих этапов. Наиболее существенными рисками, на наш взгляд, будут являться:

- эксплуатационные риски, связанные с устареванием оборудования и износом основных фондов;
- риски, связанные со сложностью адаптации к новым изменениям в сфере бухгалтерского учета государственных учреждений;
- риски, связанные со снижением объемов финансирования, что может привести к ухудшению качества производимой продукции, и как следст-

вие — снижению дохода, полученного от ведения производственной деятельности.

Кроме того, необходимо описать последствия наступления того или иного вида риска и предложить мероприятия по минимизации этих последствий.

На основе оценки показателей финансового состояния, деловой активности, финансовых результатов организации должен быть рассчитан обобщающий показатель производственно-хозяйственной деятельности посредством проведения балльной оценки (раздел 14). Организация, исходя из фактических значений финансовых коэффициентов и набранного количества баллов, должна быть отнесена к той или иной группе, отражающей уровень финансового риска.

Для построения прогноза можно воспользоваться анализом временных рядов посредством программного обеспечения Microsoft Office Excel. В качестве инструментов следует использовать средства построения графического выражения тренда, куда относится опция «Добавить линию тренда», а также прогноз на основе линейного тренда посредством функции ПРЕДСКАЗ из группы статистических функций.

Таким образом, в данном исследовании определены концептуальные основы анализа производственно-хозяйственной деятельности учреждений УИС.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Негашев Е.В., Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: ИНФРА-М; 2016. 208 с.
2. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. М.: Дело и сервис; 2015. 160 с.
3. Любушин Н.Л. Финансовый анализ. М.: КноРус; 2018. 300 с.
4. Ковалев В.В. Анализ баланса. М.: Проспект; 2016. 448 с.
5. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: Инфра-М; 2017. 384 с.
6. Foulk R.A. Practical financial statement analysis. New York: McGraw-Hill; 1968. 714 p.
7. Duning R.W., Wall A. Analyzing financial statements. New York: American institute of banking; 1930. 368 p.
8. Harris J. Financial and operating ratios in management. New York: Ronald Press Company; 1923. 396 p.
9. Smith R.F., Winakor A.H. Changes in the financial structure of unsuccessful industrial corporations. Urbana: University of Illinois; 1935. 44 p.
10. Altman E.I., Hotchkiss E. Corporate financial distress and bankruptcy. Hoboken: John Wiley & Sons; 2010. 368 p.
11. Beaver W.H., Correia M. Financial statement analysis and the prediction of financial distress. London: Now Publishers Inc.; 2011. 79 p.
12. Foster G. Financial statement analysis. Nueva Jersey: Pearson Education; 2004. 793 p.
13. Савиных О.И. Виды собственного капитала предприятия различных организационно-правовых форм. *Территория науки*. 2016;(6):134–140.
14. Долинин А.Ю. Кадровый потенциал уголовно-исполнительной системы: оценка и развитие. М.: Проспект; 2017. 139 с.
15. Матеркин М.А. Методика оценки эффективности расходов государственных учреждений. *Бизнес. Образование. Право*. 2015;(3):199–204.

16. Будкина Е.С. Оценка вероятности наступления банкротства предприятия на основе комплексной балльной оценки риска финансовой несостоятельности. *Глобальный научный потенциал*. 2015;(3):101–103.

## REFERENCES

1. Negashev Ye.V., Sheremet A.D. Methodology of financial analysis of the activities of commercial organizations. Moscow: INFRA-M; 2016. 208 p. (In Russ.).
2. Dontsova L.V., Nikiforova N.A. Analysis of accounting (financial) statements. Moscow: Business and Service; 2015. 160 p. (In Russ.).
3. Lyubushin N.L. The financial analysis. Moscow: KnoRus; 2018. 300 p. (In Russ.).
4. Kovalev V.V. Balance Analysis. Moscow: Prospectus; 2016. 448 p. (In Russ.).
5. Savitskaya G.V. Analysis of the economic activity of the enterprise. Moscow: Infra-M; 2017. 384 p. (In Russ.).
6. Foulk R.A. Practical financial statement analysis. New York: McGraw-Hill; 1968. 714 p.
7. Duning R.W., Wall A. Analyzing financial statements. New York: American institute of banking; 1930. 368 p.
8. Harris J. Financial and operating ratios in management. New York: Ronald Press Company; 1923. 396 p.
9. Smith R.F., Winakor A.H. Changes in the Financial Structure of Unsuccessful Industrial Corporations. Urbana: University of Illinois; 1935. 44 p.
10. Altman E.I., Hotchkiss E. Corporate financial distress and bankruptcy. Hoboken: John Wiley & Sons; 2010. 368 p.
11. Beaver W.H., Correia M. Financial statement analysis and the prediction of financial distress. London: Now Publishers Inc; 2011. 79 p.
12. Foster G. Financial statement analysis. Nueva Jersey: Pearson Education; 2004. 793 p.
13. Savinykh O.I. Kinds of own capital of the enterprise of various organizational-legal forms. *Territoriya nauki = Territory of a science*. 2016;(6):134–140. (In Russ.).
14. Dolinin A. Yu. Personnel potential of the penitentiary system: Assessment and development. Moscow: Prospect; 2017. 139 p. (In Russ.).
15. Materkin M.A. Methodology for estimating the efficiency of expenditures of public institutions. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law*. 2015;(3):199–204. (In Russ.).
16. Budkina E.S. Estimation of the probability of bankruptcy of an enterprise on the basis of an integrated scoring of the risk of financial insolvency. *Global'nyj nauchnyj potencial = Global Scientific Potential*. 2015;(3):101–103. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Татьяна Георгиевна Шешукова** — доктор экономических наук, профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия  
sheshukova@psu.ru

**Александра Андреевна Саначева** — студентка магистратуры экономического факультета, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия  
a.sanacheva@mail.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Tat'yana G. Sheshukova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting, Audit and Economic Analysis Department, Honorable Worker on Higher School of the Russian Federation, Perm State National Research University, Perm, Russia  
sheshukova@psu.ru

**Aleksandra A. Sanacheva** — Master Degree Student of the Economic Faculty, Perm State National Research University, Perm, Russia  
a.sanacheva@mail.ru

*Статья поступила 06.02.2019; принята к публикации 20.02.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 06.02.2019; accepted for publication 20.02.2019.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-60-67  
УДК 657.1(045)  
JEL M41, M48, Q56

## Тенденции развития социальной отчетности российских компаний в условиях цифровизации

Е.А. Прядкина

Ростовский государственный экономический университет, Ростов-на-Дону, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-6518-3440>

### АННОТАЦИЯ

Социальная отчетность, впервые появившаяся в России не более двух десятилетий назад, стала неотъемлемой частью отчетной практики крупнейших компаний. Такая отчетность выступает в роли инструмента взаимодействия организаций и их заинтересованных сторон. С ее помощью хозяйствующие субъекты отчитываются перед обществом за последствия их деловой активности, проявляющиеся в виде экологических, социальных и экономических последствий. Пока большинству российских организаций только предстоит осваивать этот вид отчетности, компании-пионеры уже используют современные информационные и коммуникационные технологии в процессе раскрытия социально значимой информации. Их отчеты становятся все более и более интерактивными: мультимедийный интерфейс дает возможность пользователям самим настраивать отчеты, преобразовывать в удобный для них вид, анализировать содержащиеся данные, оставлять обратную связь, касательно содержания отчета и не только. Некоторые организации экспериментируют с новыми каналами связи, что позволяет делать отчеты доступными в любом месте и в любое время. Такой активный процесс развития социальной отчетности в России во многом определяется принятыми в 2017 г. нормативными актами: Стратегией развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы, программой «Цифровая экономика Российской Федерации», Концепцией развития публичной нефинансовой отчетности. Все это позволяет сделать вывод о прогрессивном характере развития российской социальной отчетности в условиях цифровизации.

**Ключевые слова:** социальная отчетность; информационные технологии; цифровизация; обратная связь; эффективные коммуникации; информационные интересы; стейкхолдеры

**Для цитирования:** Прядкина Е.А. Тенденции развития социальной отчетности российских компаний в условиях цифровизации. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):60-67. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-60-67

## Trends in the Social Reporting Development of Russian Companies in Terms of Digitalization

Е.А. Pryadkina

Rostov-on-Don Research Institute of Radio Communications, Rostov-on-Don, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-6518-3440>

### ABSTRACT

Social reporting first appeared in Russia not more than two decades ago but has already become an integral part of the accounting practices of major companies. Such reporting acts as a tool for interaction between organizations and their stakeholders. With its help the entities accountable to society for the consequences of their business activity, report on environmental, social and economic consequences their companies have inflicted. While most Russian organizations are yet to develop this type of reporting, pioneer-companies are already using modern information and communication technologies in the process of disclosure of socially significant information. Their reports are becoming more and more interactive: multimedia interface allows users to customize reports themselves, transform the reports into a comfortable form for them to work with, it also allows to analyze the contained data and information, leave feedback about the content of the report and much more. Some organizations are experimenting with new channels of communication that

allows them to make reports available anywhere and at any time. Such active development process of social reporting in Russia is largely defined by the normative acts, adopted in 2017: the strategy for information society development in the Russian Federation for the 2017–2030 period, the «Digital Economy» program, the concept of development of public non-financial reporting. All this suggests that the nature of social reporting development in Russia in the context of digitalization is quite progressive.

**Keywords:** social reporting; information technology; digitalization; feedback; effective communication; information interests; stakeholders

**For citation:** Pryadkina E.A. Trends in the social reporting development of Russian companies in terms of digitalization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):60-67. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-60-67

## ВВЕДЕНИЕ

В последние годы учетно-экономические системы российских компаний претерпевают существенные изменения. Социальная отчетность стала обыденной практикой многих крупных организаций. Это связано, прежде всего, с трансформацией информационных запросов заинтересованных сторон. «Их интересы уже не ограничиваются историческими данными, характеризующими результаты или последствия управления ресурсным потенциалом отчитывающейся организации. Сегодня эти интересы характеризуются взглядом в будущее компании, в деятельность которой инвестируются средства» [1, с. 109].

Наряду с этим, эксперты отмечают снижение полезности традиционной финансовой отчетности: «На сегодняшний день финансовая отчетность уже неспособна обеспечить пользователей всей необходимой для них информацией» [2, с. 136]. Перед современными компаниями встает вопрос о необходимости отчитываться перед обществом за последствия их деловой активности, проявляющиеся в виде экологических, социальных и экономических воздействий, в связи с чем «наблюдается всплеск интереса к формированию новых видов модификации отчетности и расширенное представление информации по экологии, социальной сфере и корпоративному управлению» [3, с. 26].

Вопреки тому факту, что в России в настоящее время публичное раскрытие нефинансовой информации еще носит добровольный, инициативный характер, все большее число компаний включается в этот процесс. Так, по состоянию на октябрь 2018 г., в Национальном Регистре нефинансовых отчетов содержатся данные о 173 организациях, опубликовавших 842 нефинансовых отчета начиная с 2000 г.<sup>1</sup> В целом положение дел в России отражает общемировую тенденцию к раскрытию социально значимой

информации, хоть и с заметным отставанием. Об этом свидетельствуют данные глобального реестра Corporate Register, содержащего 97 340 нефинансовых отчетов, подготовленных 16 137 организациями<sup>2</sup>.

Цель данной работы — исследование развития социальной отчетности в условиях цифровизации российской экономики, для чего было необходимо решить ряд задач:

- проанализировать влияние принятых нормативных актов на развитие социальной отчетности;
- провести сравнение способов автоматизации социальной отчетности;
- проанализировать цифровые и информационные технологии, используемые в социальной отчетности.

## МЕТОДЫ

В ходе работы использовались такие общенаучные методы, как анализ, синтез и сравнение. Исследование проводилось путем анализа опыта публичного раскрытия нефинансовой информации 67 организациями, чьи отчеты были опубликованы уже после утверждения программы «Цифровая экономика Российской Федерации». В роли источников информации выступили труды отечественных и зарубежных ученых, Национальный Регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов, корпоративные сайты компаний, исследование рейтингового агентства RAEX, исследование международной аудиторско-консалтинговой организации KPMG, справочно-правовая система «Консультант Плюс».

Сегодняшнее развитие социальной отчетности обусловлено трансформацией условий хозяйствования в России, которые определяются исходя из утвержденных в последнее время официальных документов. Наиболее значимыми для нашего исследования являются документы, приведенные в *табл. 1*.

<sup>1</sup> URL: <http://www/rssp.ru/simplepage/475> (дата обращения: 30.10.2018).

<sup>2</sup> URL: <http://www.corporateregister.com/> (дата обращения: 30.10.2018).

Таблица 1 / Table 1

**Сущность законодательных актов, определяющих развитие социальной отчетности российских компаний / The essence of legislative acts determining the development of social reporting in Russian companies**

Наименование / Name	Сущность актов / The essence of acts	Влияние реализации актов на развитие социальной отчетности / Implementation impact of the acts on social reporting development
Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в РФ на 2017–2030 годы»	Определяет цели, задачи и меры по реализации внутренней и внешней политики в сфере применения информационных и коммуникационных технологий, направленные на развитие информационного общества, формирование национальной цифровой экономики, обеспечение национальных интересов и реализацию стратегических приоритетов	Способствует обеспечению прав граждан и организаций на получение качественных и достоверных сведений, обеспечению надежных каналов связи
Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации»	Направлено на совершенствование системы стимулирования организаций к повышению информационной открытости и прозрачности результатов воздействия их деятельности на общество и окружающую среду; расширение возможностей для объективной оценки вклада организаций в общественное развитие; содействие укреплению репутации организаций и повышению доверия к их деловой активности; систематизацию отчетности в управленческую практику организаций; повышение осведомленности широкого круга лиц о международных стандартах в сфере социальной ответственности, устойчивого развития и нефинансовой отчетности, о значении нефинансовой отчетности для организаций и для их внешнего окружения	Сделает обязательным раскрытие нефинансовой информации для некоторых организаций. Обеспечит единство нормативного регулирования в сфере социальной отчетности, повышение качества отчетности и раскрываемой в ней информации, ее сопоставимости и транспарентности
Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р «Об утверждении программы „Цифровая экономика Российской Федерации”»	Направлено на создание условий для развития общества знаний, повышение благосостояния и качества жизни граждан путем повышения доступности и качества товаров и услуг, произведенных с использованием цифровых технологий, повышения степени информированности и цифровой грамотности, улучшения доступности и качества государственных услуг для граждан, а также безопасности как внутри страны, так и за ее пределами	Поиск новых инструментов для составления и публикации отчетности, а также для обеспечения обратной связи организациями-стейкхолдерами

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

Все это свидетельствует об абсолютной актуальности в России проблемы формирования социальной отчетности в условиях цифровой экономики.

Серьезный вклад в исследование развития социальной отчетности в современных условиях внесли работы ряда отечественных ученых. В. С. Карагод [4], А. А. Аннаев [5], А. Н. Шохин, И. Ю. Беляева [6], Н. Г. Сапожникова, О. В. Ефимова [7], Е. В. Морозова, Т. В. Лесина [8] занимаются исследованием проблем понятия, формирования и развития принципов и правил социальной отчетности. Общие вопросы эволюционно-трансформационного механизма

социальной отчетности рассматривались в трудах В. П. Волгина, О. И. Косенко, В. А. Михеева, А. Росена, М. Фридмана, А. Колка [9], Д. Хесса [10], О. А. Воробьевой [11]. В то же время при кажущейся многоаспектности и обширности исследований еще недостаточно познаны механизмы формирования социальной отчетности в условиях цифровизации. Теоретические исследования в данной области крайне малочисленны.

В настоящее время развитие социальной отчетности в России носит прогрессивный характер. Это связано с утверждением в 2017 г. Концепции разви-

### Как вы оцениваете предусмотренное Концепцией поступательное расширение круга компаний, обязанных составлять нефинансовую отчетность?

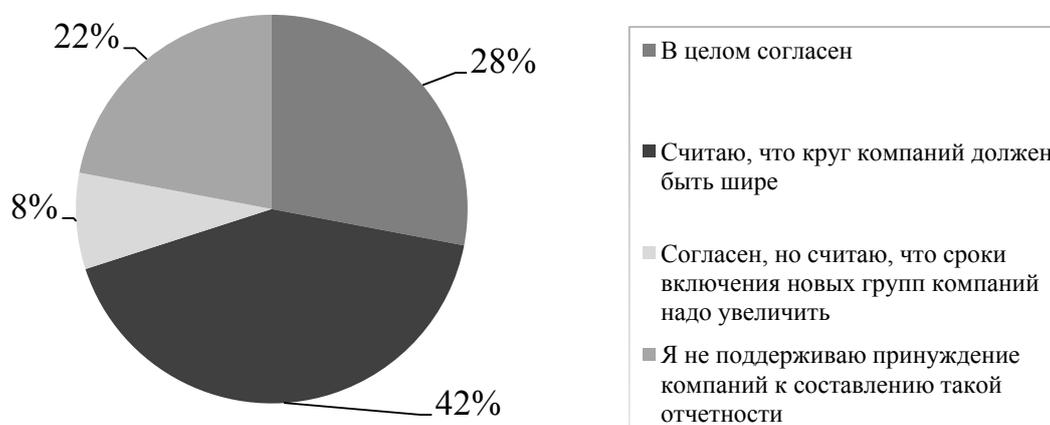


Рис. 1 / Fig. 1. Результаты опроса, проводимого рейтинговым агентством RAEX / The survey results conducted by the rating agency RAEX

Источник / Source: URL: [https://raexpert.ru/researches/year\\_report/opros\\_2017](https://raexpert.ru/researches/year_report/opros_2017) (дата обращения / accessed on 25.10.2018).

тия публичной нефинансовой отчетности, которая подразумевает постепенное включение в процесс раскрытия нефинансовой информации все большего числа организаций. Результаты интерактивного опроса, проведенного рейтинговым агентством RAEX на XIV ежегодной практической конференции «Годовые отчеты: опыт лидеров», показали, что представители крупнейших компаний, таких как ФСК ЕЭС, Группы ВТБ, Сбербанка, Росатома, Новолипецкого металлургического комбината, МРСК Северного Кавказа, РЖД, Газпромнефти, ТВЭЛ, Атомредметзолота, МОЭСК и др., считают, что круг организаций, обязанных публично раскрывать нефинансовую отчетность, должен быть шире (рис. 1).

Среди тенденций развития социальной отчетности в условиях цифровизации в первую очередь стоит отметить изменение способов формирования отчетности. Ранее эксперты международной аудиторско-консалтинговой организации KPMG [12] уже выделяли три стадии цифровизации нефинансовой отчетности:

- использование офисного программного обеспечения (MS Excel, MS Access);
- использование специализированных информационных решений или отдельных ERP-модулей (продукты компаний SAP, Microsoft, Oracle, JD Edwards, Dakota Software, Enablon, e3 Solutions, Locus Technologies, DMStrategists);

- использование интегрированных решений в области нефинансовой отчетности<sup>3</sup>.

Позднее А.П. Остроумов предложил использовать возможности отечественной линейки программных продуктов «1С: Предприятие 8. Производственная безопасность» и «1С: ERP 2» для автоматизации формирования социальной отчетности [13, с. 39].

Стоит выделить три перспективных направления развития национальной системы нефинансовой отчетности:

- создание сервиса — платформы для ведения открытого диалога субъектами экономики посредством социальной отчетности, который позволит составлять, публиковать, хранить нефинансовые отчеты, проходить процедуру их заверения;
- использование системы маркировки данных с открытым кодом the open-sourced eXtensible Business Reporting Language system of tagging data (XBRL) совместно с технологией искусственного интеллекта, позволяющей в дальнейшем проводить анализ отчетности;
- использование технологии блокчейн.

<sup>3</sup> Коротецкий И. Информационные решения в области устойчивого развития. В фокусе корпоративное управление и устойчивое развитие. URL: <http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights> (дата обращения: 20.10.2018).

Таблица 2 / Table 2

Сравнение способов автоматизации системы социальной отчетности /  
The comparison of automation methods of social reporting system

	Офисное ПО / Office software	Специализированное ПО / Specialized software	Интегрированные решения в области социальной отчетности / Integrated solutions in the field of social reporting	Платформенные решения в области социальной отчетности / Platform solutions in the field of social reporting	Использование технологии блокчейн / The use of blockchain technology
Достоинства / Advantages	Доступность	– Адаптация к требованиям клиента; – автоматический сбор данных; – широкие функциональные возможности для анализа, планирования и прогнозирования; – возможность интеграции с серверами данных MS Office и MS Excel; – широкие возможности проверки и обработки показателей	– Адаптация к требованиям клиента; – автоматический сбор данных; – широкие функциональные возможности для анализа, планирования и прогнозирования; – возможность полной интеграции в системы ERP компании; – широкие возможности проверки и обработки показателей	– Доступность; – продвижение социального отчета компании; – эффективный инструмент обратной связи	– Возможность манипулирования учетными данными и фальсификации отчетности практически исключена; – режим реального времени
Недостатки / Disadvantages	– Ограниченность при увеличении объема данных; – ручной сбор данных, расчет показателей и консолидация; – низкий контроль и достоверность данных	– Высокая стоимость внедрения и обслуживания; – временные затраты на внедрение; – требовательность к зрелости ИТ-инфраструктуры компании	– Высокая стоимость внедрения и обслуживания; – временные затраты на внедрение; – требовательность к зрелости ИТ-инфраструктуры компании	– Требовательность к надежной системе информационной безопасности; – риск несанкционированного изменения данных	– Изучение технологии находится на ранних стадиях; – отсутствие готовых решений
Пользователи / Users	Компании – представители среднего и малого бизнеса	Компании – представители крупного бизнеса	Компании – представители крупного бизнеса	Для всех компаний	Компании – представители крупного бизнеса

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

Реализация указанных направлений позволит вывести российскую нефинансовую отчетность на качественно новый уровень. Однако сначала необходимо урегулировать проблему отсутствия единого стандарта и методологии, а также установить минимальный перечень ключевых показателей социальной отчетности.

Поскольку раскрытие нефинансовой информации российскими компаниями в настоящее время носит исключительно инициативный характер, организации сами определяют способы формирования отчет-

ности, стандарты, которыми они руководствуются, а также информационные технологии, которые они применяют. Существующие способы автоматизации системы нефинансовой отчетности не универсальны. Оправданность применения того или иного способа зависит от его пользователей (табл. 2).

Наряду с изменением способов формирования отчетности, происходит изменение самого формата отчетов, преподнесения раскрываемой информации. Такой вывод позволяет сделать проведенный анализ. Пройденным этапом отчетности считаются печатные

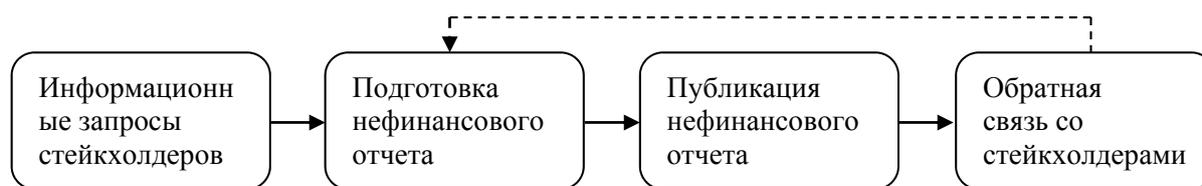


Рис. 2 / Fig. 2. Процесс формирования социальной отчетности / The process of social reporting formation

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

отчеты, дополненные информацией на сайте, или отдельные сайты, посвященные темам устойчивого развития. Отчеты настоящего времени отличаются доступностью, интерактивностью, мультимедийностью и привлекательностью контента.

Организации стремятся максимально эффективно распространять отчеты через различные каналы связи: оптимизируя мобильные форматы и используя социальные сети. Ярким примером применения мобильных технологий служит ПАО «Газпром», которое разработало приложение, позволяющее получить доступ к открытой отчетности организации в любом месте и времени. В целях повышения доступности Правительством Российской Федерации в проекте федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» предлагается закрепить обязанность размещать отчетность в базе данных (реестре) публичных нефинансовых отчетов. В то же время такое требование создаст дополнительную нагрузку на хозяйствующие субъекты. С критикой этого положения проекта выступил генеральный директор Службы раскрытия информации «Интерфакс» Дмитрий Оленьков: «Уже сейчас компании обязаны порой одну и ту же информацию размещать, предоставлять и сдавать несколькими разными способами. Было бы логично использовать вместо реестра уже имеющиеся механизмы сбора и раскрытия информации от компаний»<sup>4</sup>.

В ходе работы нами исследован опыт раскрытия нефинансовой информации 67 организациями, чьи отчеты были опубликованы уже после утверждения программы «Цифровая экономика Российской Федерации». Анализ показал, что пятая часть компаний в дополнение к отчетам в формате PDF публиковали их интерактивные версии. Онлайн-версия отчета обладает рядом преимуществ: гибкая система навигации, возможность стейкхолдерами настраивать отчет, выбирая только те разделы, которые наиболее важны для них. Помимо этого,

они представляют широкие возможности для анализа данных: конструкторы графиков и диаграмм в 20% отчетов, функция выгрузки данных в формате, поддерживаемом MS Excel, присутствует почти в каждом втором отчете. Широко распространены инструменты визуализации: маппинг, матрицы, графики используются повсеместно, реже встречаются видеоэлементы (в 20%). В результате анализа были выявлены самые цифровизованные секторы: энергетический, нефтегазовый и финансовый. Вместе с тем среди компаний секторов химической, нефтехимической, парфюмерной промышленности, производства машин и оборудования, производства пищевых продуктов, транспортной сферы и прочих видов услуг не было опубликовано ни одной интерактивной версии отчетов.

Еще одна тенденция связана с поиском новых способов эффективных коммуникаций с заинтересованными сторонами.

При раскрытии нефинансовой информации существенное значение имеет обратная связь со стейкхолдерами уже после публикации отчета. Она нужна для сокращения существующего разрыва в восприятии организаций и их стейкхолдеров того, каким способом в отчете показаны результаты деятельности. С одной стороны, обратная связь в дальнейшем реализуется в виде новых идей, которые корректируют существующие подходы к формированию нефинансовой отчетности, принятые в данной организации (рис. 2). Она позволяет быстрее и эффективнее войти в контакт с широкой аудиторией, с другой стороны, полученная обратная связь дает возможность для оценки и корректировки принятой стратегии взаимодействия организации с ее стейкхолдерами. В настоящее время в рамках программы «Цифровая экономика Российской Федерации» ведется поиск новых форм и инструментов коммуникаций. Уместно обратить внимание на опыт некоторых организаций: так, ПАО «Сбербанк» активно применяет технологию краудсоринга для повышения качества нефинансовой отчетности и бизнеса в целом, вовлекая в обсуждение различные группы стейкхолдеров; такие компании,

<sup>4</sup> URL: <http://www.interfax.ru/business/613993> (дата обращения: 25.10.2018).

как «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.», АО «Концерн Росэнергоатом», ПАО «Ростелеком», в качестве инструмента обратной связи используют интерактивное анкетирование.

### ВЫВОДЫ

В последние годы российские компании активно включаются в экосистему цифровой экономики, все чаще прибегая к использованию информационных и коммуникационных технологий при раскрытии нефинансовой информации о результатах своей деятельности. Цифровизация процесса формирования социальной отчетности подразумевает цифровизацию каждого его этапа: определение существенности раскрываемых тем, сбор информации, подготовка отчетности, публикация отчетности, верификация. На законодательном уровне создается база для дальнейшего развития отчетности, однако все еще существует множество нерешенных проблем, некоторые законопроекты находятся на стадии обсуждения, другие на стадии разработки.

Платформенные решения и технология блокчейн определяют будущее социальной отчетности, однако на данном этапе развития указанные технологии

пока еще не применимы. В первую очередь это связано с рядом препятствий: отсутствием единой методологии, слабой информированностью заинтересованных сторон в области устойчивого развития и социальной отчетности, а также отсутствием должной профессиональной подготовки в сфере социальной ответственности.

Для социальной отчетности российских компаний на сегодняшний день характерны: прогрессивный характер развития с постепенным расширением круга организаций, включенных в процесс раскрытия нефинансовой информации; широкий выбор способов автоматизации процесса формирования отчетности; от базовых офисных программ до сложных систем, основывающихся на применении современных информационных технологий; изменение формата отчетности в сторону полной интерактивности с повсеместным использованием инструментов визуализации и анализа, а также активное вовлечение в процесс публичного раскрытия мобильных технологий; поиск эффективных цифровых инструментов обратной связи со стейкхолдерами. Таким образом, текущее положение позволяет сделать вывод о стремлении российских компаний к ведению прозрачного бизнеса.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Фатеева Т.Н., Зайцева Е.А. Перспективы изменений в бухгалтерской отчетности в соответствии с современными запросами бизнеса. *Вестник НИИЭИ*. 2017;1(68):130–138.
2. Алексеева И.В., Осипова Р.Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность». *Международный бухгалтерский учет*. 2015;12:25–34.
3. Рудакова Т.А., Семиколенова М.Н. Эволюция модели отчетной информации в условиях изменения экономических формаций и цифровизации экономики. *Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Экономика и менеджмент»*. 2018;12(1):108–115.
4. Карагод В.С. Принципы и стандарты корпоративного социального учета и отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2007;8(104):14–21.
5. Аннаев А.А. Нефинансовая отчетность: сущность, стандарты и этапы подготовки. *Общество и экономика*. 2009;6:372–375.
6. Корпоративная социальная ответственность: управленческий аспект. Монография. И.Ю. Беляева, М.А. Эскиндаров, ред. М.: КНОРУС; 2008. 504 с.
7. Ефимова О.В. Нефинансовая отчетность в России: возможности и перспективы развития. *Аудиторские ведомости*. 2017;9:30–39.
8. Фатеева Т.Н., Лесина Т.В. Нефинансовая отчетность как инструмент формирования положительного имиджа организации. *Интернет-журнал Науковедение*. 2015;7(4):1–11.
9. Kolk A. Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*. 2010;45(4):367–374.
10. Hess D. Regulating corporate social performance: A New look at corporate social accounting, auditing, and reporting. *Business Ethics Quarterly*. 2001;11(2):307–330.
11. Воробьева О.А. Исторический экскурс: Концепция корпоративной социальной ответственности как теоретическая основа нефинансовой отчетности. *Российское предпринимательство*. 2015;16(8):1111–1120.
12. Коротецкий И. Информационные решения в области устойчивого развития. *Вестник КПИМГ «В фокусе корпоративное управление и устойчивое развитие»*. 2012;2:3–7.

13. Остроумов А.П. Автоматизация подготовки отчетности в области устойчивого развития на основе использования программных продуктов «1С: Предприятие 8. Производственная безопасность». *Управление устойчивым развитием*. 2016;01(02):34–42.

## REFERENCES

1. Fateeva T.N., Zaitseva E.A. Future changes in accounting with modern business needs. *Vestnik NGIEHI = Herald NGIEI*. 2017;1(68):130–138. (In Russ.).
2. Alekseeva I.A., Osipova R.G. Developing the key characteristics of the corporate reporting definition. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;12:25–34. (In Russ.).
3. Rudakova T.A., Semikolenova M.N. Evolution of accounting information model under conditions of changing economic formations and digitalization of the economy. *Vestnik YUzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya «EHkonomika i menedzhment» = Bulletin of the South Ural State University. Ser. Economics and Management*. 2018;12(1):108–115. (In Russ.).
4. Karagod V.S. Principles and standards of corporate social accounting and reporting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2007;8(104):14–21. (In Russ.).
5. Annayev A.A. Non-financial reporting: The Nature, standards and stages of preparation. *Obshchestvo i ehkonomika = Society and economy*. 2009;6:372–375. (In Russ.).
6. Corporate Social Responsibility: The managerial aspect. The monograph. I.YU. Belyaeva, M.A. EHskindarov, eds. Moscow: Publishing house «KNORUS»; 2008. 504 p. (In Russ.).
7. Ефимова О.В. Non-financial reporting in Russia: opportunities and development prospects. *Auditorskie vedomosti = Audit records*. 2017;9:30–39. (In Russ.).
8. Fateeva T.N., Lesina T.V. Non-financial reporting as a tool for creating a positive image of the organization. *Naukovedenie = Science studies*. 2015;7(4):1–11. (In Russ.).
9. Kolk A. Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*. 2010;45(4):367–374.
10. Hess D., Regulating Corporate social performance: A New look at corporate social accounting, auditing, and reporting. *Business ethics quarterly*. 2001;11(2):307–330.
11. Vorobieva O.A. Historical background: The concept of corporate social responsibility as the theoretical basis for non-financial reporting. *Rossijskoe predprinimatel'stvo = The Russian journal of entrepreneurship*. 2015;16(8):1111–1120. (In Russ.).
12. Koroteckij I. Information solutions in the field of sustainable development. *Vestnik KPMG «V fokuse korporativnoe upravlenie i ustojchivoe razvitie» = Herald KPMG “In Focus Corporate Governance and Sustainable Development”*. 2012;2:3–7. (In Russ.).
13. Ostroumov A.P. Automation of report preparation in the field of sustainable development through the use of software product “1 C: Enterprise 8. Industrial safety”. *Upravlenie ustojchivym razvitiem = Sustainable development management*. 2016;01(02):34–42. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Евгения Александровна Прядкина** — аспирант кафедры бухгалтерского учета, бухгалтер 2 категории, Ростовский-на-Дону научно-исследовательский институт радиосвязи, Ростов-на-Дону, Россия  
Pryadkinae@yandex.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Evgeniya A. Pryadkina** — postgraduate, accountant, Rostov-on-Don Research Institute of Radio Communications, Rostov-on-Don, Russia  
Pryadkinae@yandex.ru

Статья поступила 17.02.2019; принята к публикации 01.03.2019.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 17.02.2019; accepted for publication 01.03.2019.

The author read and approved the final version of the manuscript.

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-68-74  
УДК 336.1.07(045)  
JEL H49, R52

## Реестровые ошибки кадастра в современных условиях

Н.А. Бондарева

Московский финансово-промышленный университет «Синергия», Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-9621-1838>

### АННОТАЦИЯ

Внедрение нового законодательства по определению кадастровой стоимости имущества требует решения некоторых проблем. Некачественная кадастровая оценка ведет к ошибкам в деятельности кадастрового инженера. В частности, отсутствие разработанного методического обеспечения, форсирование подготовки кадров кадастровой оценки, недостоверность или отсутствие сведений кадастрового учета на большинстве территорий страны, наличие устаревшего оборудования, отсутствие НИОКР и применяемый метод массовой оценки недвижимости, не учитывающий индивидуальные особенности объекта оценки, могут служить появлению реестровых ошибок. Рассматриваемое направление государственного учета земельного фонда находится в самом начале своего развития, что потребует дальнейшей корректировки законодательства, подходов в обучении и аттестации кадастровых инженеров и организации их деятельности. С этой целью проанализированы виды допускаемых реестровых ошибок, их классификации, а также законодательство, определяющее ответственность за совершение ошибок данной категории. Так как допущенные кадастровым инженером ошибки влияют на хозяйственную деятельность организаций, расходы регионов, то автором предлагается классификация реестровых ошибок по принципу существенности.

**Ключевые слова:** кадастровая стоимость; кадастровый инженер; реестровая ошибка; ответственность кадастрового инженера; существенность реестровой ошибки

**Для цитирования:** Бондарева Н.А. Реестровые ошибки кадастра в современных условиях. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):68-74. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-68-74

## ORIGINAL PAPER

## Registry Errors in the Cadastre under Modern Conditions

N.A. Bondareva

"Synergy" University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-9621-1838>

### ABSTRACT

The introduction of new legislation to determine the cadastral value of property calls for solution of some problems. Poor cadastral valuation leads to errors in the activity of a cadastral engineer. In particular, the lack of developed methodological support, speeding up the training of cadastral valuation staff, unreliability or lack of cadastral information in most areas of the country, obsolete equipment, the lack of R & D and the application of the method of mass valuation of real estate, which does not take into account the individual characteristics of the object of valuation, can result in registry errors. The considered direction of the state registration of the land fund is at the very beginning of its development, which will require the further adjustment of the legislation, new approaches to training and certification of cadastral engineers and organization of their activity. To this end, the article analyses the types of allowed registry errors, their classification, as well as the legislation determining responsibility for such errors. As the mistakes made by a cadastral engineer influence economic activity of organizations, expenses of regions, the author offers classification of register errors based on the principle of materiality.

**Keywords:** cadastral value; cadastral engineer; registry error; responsibility of the cadastral engineer; materiality of the register error

**For citation:** Bondareva N.A. Registry errors in the cadastre under modern conditions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(2):68-74. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-68-74

## ВВЕДЕНИЕ

Уже много лет проводится эксперимент по реформированию налогообложения недвижимого имущества. Сформировались рынки недвижимого имущества, которые повлияли на налоговые потоки, доходы физических и юридических лиц, а также на управление имуществом. Большое значение при этом имеет оценка его стоимости, поскольку экономическая сущность кадастровой стоимости изменилась, так как инвентаризационная стоимость, установленная еще советским законодательством, больше не может отвечать требованиям рынка и государства.

Фискальная цель реформы — увеличение поступлений в бюджет за счет ликвидации существенного разрыва между инвентаризационной стоимостью и рыночной, отражающей спрос при купле-продаже имущества уже в настоящее время. «Кадастровая стоимость объекта недвижимости определяется для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в том числе для налогообложения, на основе рыночной информации и иной информации, связанной с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости»<sup>1</sup>.

Так, по сведениям саморегулируемой организации оценщиков «Экспертный совет» А. Каминского, торговые объекты до 1000 кв. м, доля которых в общем объеме всей коммерческой недвижимости составляет около 70%, подорожали на 20% в Москве и на 21% в Подмоскowie. В области кадастровая стоимость объектов от 1000 до 5000 кв. м в среднем выросла на 30%, а больше 5000 кв. м — на 56%. Производственные здания стали дороже на 4%. Подешевели только административные и офисные помещения — на 5%. Об этом свидетельствуют отчеты, размещенные на сайтах ГБУ Москвы и Московской области<sup>2</sup>. Приведенная статистика свидетельствует о размерах налоговых баз, влияет на арендную ставку на земельные участки, а также на стоимость приобретения земли.

<sup>1</sup> Приказ Министерства экономического развития РФ от 12.05.2017 № 226 «Об утверждении методических указаний о государственной кадастровой оценке». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71586152/> (дата обращения 10.11.2018).

<sup>2</sup> Кадастровый сюрприз. Ждать ли кризиса на рынке недвижимости. URL: <http://www.estimatica.info/news/2018/10/1161> (дата обращения: 02.11.2018).

Данный тезис изменяет суть понятия кадастровой стоимости в современной трактовке. На основании нового законодательства кадастровой стоимостью является рыночная стоимость имущества.

***Большое значение в контроле за деятельностью кадастровых инженеров имеет то, что учет имущества обладает исторически закрепленными за лицами, документально оформленными формами, охраняемые законом с момента создания, а кадастровые сведения существуют в основном в открытом доступе с учетом всех имеющихся ранее собственников и изменений***

Обсуждение вопросов реформирования подходов к изменению кадастровой стоимости на круглом столе «Кадастровая оценка объектов недвижимости» в Финансово-промышленном университете «Синергия» 19 сентября 2018 г. с участием представителей Департамента недвижимости Минэкономразвития России, Росреестра, ГБУ показало, что существуют проблемы по многим направлениям, одним из важных является некачественная кадастровая оценка, которая ведет к ошибочной кадастровой оценке.

Отсутствие разработанного методического обеспечения, форсирование подготовки кадров кадастровой оценки, недостоверность или отсутствие сведений кадастрового учета на большинстве территорий страны, наличие устаревшего оборудования, отсутствие НИОКР и применяемый метод массовой оценки недвижимости, не учитывающий индивидуальные особенности объекта оценки, дают расхождение стоимости до 7–10 раз, другие причины также могут служить появлению реестровых ошибок. Стоимость допущенных ошибок и их устранения не просчитана на сегодняшний день, но уже ясно, что это трудоемкий и дорогостоящий процесс, хотя бы

потому, что требует отвлечения специалистов на повторное выполнение работ либо привлечения других специалистов на договорной основе.

Данный аспект деятельности кадастровых инженеров недостаточно изучен. Проблемы остаются актуальными. Тем не менее Д. В. Антропов освещает пути выявления и устранения кадастровых ошибок [1]. Н. И. Бурмакина, М. С. Пашова подвергают анализу правовые акты и процедуры государственной кадастровой оценки [2, 3]. П. С. Батин, А. В. Дубровский, Г. А. Рунковская классифицируют виды реестровых ошибок и выявляют причины их возникновения [4]. И. В. Кирилочкина, М. В. Литвиненко рассматривают взаимосвязи документов и допущенных ошибок [5, 6]. Большое внимание также в работах уделено обоснованию допущения таких ошибок, даны их классификации и способы устранения.

### АНАЛИЗ РЕЕСТРОВЫХ ОШИБОК

Закон определяет реестровую ошибку как искажение фактической информации в сведениях об объекте собственности, воспроизведенное в реестре. Реестровая ошибка в сведениях государственного кадастра недвижимости — воспроизведенная в государственном кадастре недвижимости ошибка в документе, на основании которого вносились сведения в государственный кадастр недвижимости<sup>3</sup>.

Приведенные определения реестровой ошибки указывают только на источник ошибки — документы, но никак не характеризуют ошибку, ее принадлежность к характерной группе или виду, уровню существенности. Это чрезвычайно важный момент, потому что, во-первых, ее исправление либо носит простое исправление в виде сопоставления сведений баз данных с соответствующим документом, либо влечет нанесение ущерба собственнику, во-вторых, ошибка исправляется либо кадастровым инженером, либо при помощи судебного разбирательства. Увеличение расходов собственника на оплату процедур установления истинной кадастровой стоимости одновременно с оплатой содержания имущества отягощает установление справедливой кадастровой стоимости. Ошибки — сложная и много-

этапная операция. При этом стоимость работ по исправлению реестровой ошибки соизмерима или даже превышает стоимость первоначальных работ, в результате выполнения которых она была допущена [4].

К тому же, за 2014–2017 гг. в комиссии Росреестра и в суд по поводу несправедливой кадастровой стоимости обратились 230 000 граждан и юридических лиц в отношении принадлежащих им 483 000 объектов недвижимости и снизили кадастровую стоимость на 9 076 000 000 000 руб. в общей сумме [7]. Приведенные цифры сопоставимы с доходами федерального бюджета. Деятельность по кадастровой оценке обесценивается существенно. В связи с этим большое значение имеет изучение допущенных ошибок и принятие мер по их искоренению.

Законодательством предлагается только два вида ошибок: технические и реестровые.

Техническая ошибка — это описка, опечатка, грамматическая или арифметическая ошибка либо подобная ошибка, допущенная органом регистрации прав при осуществлении государственного кадастрового учета и (или) государственной регистрации прав и приведшая к несоответствию сведений в документах. Подобное несоответствие является результатом невнимательности сотрудника кадастра либо некорректного функционирования программного продукта.

Реестровая ошибка — это ошибка, содержащаяся в межевом плане, техническом плане, карте-плане территории или акте обследования, возникшая вследствие ошибки, допущенной лицом, выполнившим кадастровые работы, или ошибка, содержащаяся в документах, направленных или представленных в орган регистрации прав иными лицами и (или) органами в порядке информационного взаимодействия [5, 6]<sup>4</sup>.

Кадастровое законодательство вводит некоторые новые понятия, кроме рассмотренных выше. Таким понятием являются должности кадастрового инженера и помощника кадастрового инженера. Кадастр в переводе с английского означает систематизированный свод определенных сведений, составляемый на основе периодических или непрерывных наблюдений над объектом.

<sup>3</sup> Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_182661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182661/) (дата обращения 10.11.2018).

<sup>4</sup> Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_182661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182661/) (дата обращения 10.11.2018).

Права и обязанности кадастрового инженера — государственного бюджетного учреждения (ГБУ) определены законодательством<sup>5</sup>. В результате своей деятельности кадастровый инженер должен:

1. Составить межевой план, который подготавливается в соответствии с кадастровым планом или кадастровой выпиской на земельный участок, содержит информацию о частях участка, изменениях его границ.

2. Составить акт обследования, представляющий собой документ, в котором кадастровый инженер подтверждает прекращение существования здания, помещения, сооружения, объекта незавершенного строительства в связи с гибелью или уничтожением.

Карта-план территории содержит необходимые для государственного кадастрового учета сведения о земельных участках, зданиях, сооружениях, объектах незавершенного строительства, расположенных в границах территории выполнения комплексных кадастровых работ. Карта-план территории состоит из текстовой и графической частей. Сопутствующей проблемой выступает неправильное определение координат границ земельных участков и, как следствие, содержание ошибки в ЕГРН [5].

3. Составить технический план. Он представляет собой документ, в котором воспроизведены определенные сведения, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, и указаны сведения, необходимые для государственного кадастрового учета такого объекта недвижимости и для внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведения об объектах недвижимости, которым присвоены кадастровые номера.

С учетом вышеперечисленных обязанностей кадастрового инженера Росреестром классифицированы некоторые ошибки.

1. Самые часто встречающиеся типовые ошибки, допущенные кадастровыми инженерами в связи с нарушением требований к подготовке документов, необходимых для государственного кадастрового учета, установленных органом нормативно-правового регулирования.

2. Ошибки, связанные с нарушением кадастровым инженером требований по невнимательности кадастрового инженера.

3. Ряд ошибок, которые возможно избежать (своевременно устранить), воспользовавшись предварительной автоматизированной проверкой в электронном сервисе «Личный кабинет кадастрового инженера»<sup>6</sup>.

Из данного документа видно, что пп. 2 и 3 дают перечень ошибок, которые можно было бы избежать. Некорректная характеристика ошибок «по невнимательности» не относится к профессиональным. Требование внимательности к составлению кадастра является основным, так как в противном случае влечет нанесение ущерба и нарушает экономическую деятельность субъекта хозяйствования.

## ОТВЕТСТВЕННОСТЬ КАДАСТРОВОГО ИНЖЕНЕРА

Кадастровые инженеры несут ответственность за реестровые ошибки, допущенные в вышеперечисленных документах. Правовая сторона деятельности кадастрового инженера имеет большое значение и вызывает много вопросов на данном этапе развития кадастровой оценки, который можно назвать начальным. В данном случае можно обратиться к зарубежному опыту. Первый кадастровый учет ведет начало с итальянской переписи земель еще до н.э. и начал развитие с французского законодательства XI в. Поэтому кадастровое дело стран зарубежья имеет долгий путь развития, устоявшиеся принципы, хоть и отличающиеся в разных странах [8].

Институт кадастровых инженеров действует в рамках законодательных механизмов, исключая неточности в измерениях, такие как допуски или числовые округления, так как кадастровые инженеры оснащены современным инструментарием и электронными программами, а также недобросовестные и преднамеренные действия специалиста.

В основном в Европе предусмотрено несколько видов санкций: штраф, приостановление лицензии (сертификата) и аннулирование лицензии. Но применение всех видов санкций носит уведомительный характер. В основном кадастровый инженер несет полную личную ответственность за качество своей деятельности и может выбирать тактику: страхование ответственности, защи-

<sup>5</sup> Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_182661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182661/) (дата обращения 10.11.2018).

<sup>6</sup> Письмо ФКП Росреестра от 19.10.2018 № 10N-0510-ИШ. Типовые ошибки кадастровых инженеров.

ту своих профессиональных интересов в судах, участие в СРО под ответственность организации.

Большое значение в контроле за деятельностью кадастровых инженеров имеет то, что учет имущества обладает исторически закрепленными за лицами, документально оформленными формами, охраняемыми законом с момента создания, а кадастровые сведения существуют в основном в открытом доступе с учетом всех имеющихся ранее собственников и изменений.

В России проблемы ответственности кадастровых инженеров недостаточно исследованы. Приняты и обсуждаются следующие направления ответственности:

- административная, указанная в Кодексе об административных нарушениях, это лишение лицензии, денежный штраф, исправительные работы. За внесение кадастровым инженером заведомо ложных сведений в подготавливаемые документы, необходимые для осуществления кадастрового учета, ст. 14.35 КоАП РФ предусмотрено наложение административного штрафа в размере от 30 до 50 тыс. руб. или дисквалификация на срок до трех лет. Лишение лицензии означает, что кадастровый инженер не будет вправе оказывать кадастровые услуги населению и организациям. Максимум — лишение такого права может быть применено на три года<sup>7</sup>;

- уголовная, когда кадастровый инженер представляет заведомо ложные сведения в вышечисленные документы и тем самым наносит крупный ущерб гражданам, организациям или государству. В соответствии со ст. 170.2 УК РФ данные действия караются штрафом в размере от 100 до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы либо ограничение права занимать определенные должности в течение до трех лет<sup>8</sup>. Данная мера является актуальной. Росреестр озвучил результаты пересмотра кадастровой стоимости: «за 2017 г. решения в пользу заявителей приняты комиссиями в отношении 58,2% заявлений. Фактически это означает, что чуть

ли не каждое второе заявление граждан было удовлетворено»<sup>9</sup>;

- обязательное страхование ответственности кадастрового инженера на сумму не менее 2,5 млн руб. в отношении каждого кадастрового инженера. Убытки, причиненные действиями (или бездействием) кадастрового инженера заказчику кадастровых работ или третьим лицам, подлежат возмещению за счет страхового возмещения по договору (ст. 29.2 Федерального закона № 221-ФЗ)<sup>10</sup>;

- региональная ответственность предполагает регулирование кадастровой деятельности на своей территории, в том числе по рассмотрению и ликвидации допущенных кадастровыми инженерами ошибок. Законодательно определен порядок закупок услуг по исправлению реестровых ошибок. Затраты на данную деятельность регионов до сих пор не рассчитаны и могут лечь неподъемным грузом на бюджеты регионов. Кроме того, могут повысить социальную напряженность в регионах Российской Федерации из-за неадекватной оценки кадастровой стоимости недвижимости<sup>11</sup>. Росреестр не оглашает суммы упущенной выгоды государства. Известно, что решениями судов и комиссий вновь начисленные суммы оспоренной кадастровой стоимости были снижены до старой стоимости.

С правильностью установленного механизма исправления реестровых ошибок можно поспорить, так как в данном случае за ошибки, допущенные государственным специалистом, финансовая ответственность возлагается на региональный уровень власти.

Проблематичность правильного расчета кадастровой стоимости, влияющей на проведение

<sup>7</sup> Кодекс об административных правонарушениях (КоАП РФ). URL: <http://base.garant.ru/12125267> (дата обращения: 05.11.2018).

<sup>8</sup> УК РФ. Ст. 170.2. Внесение заведомо ложных сведений в межевой план, технический план, акт обследования, проект межевания земельного участка или земельных участков либо карту-план территории. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 03.10.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 21.10.2018).

<sup>9</sup> Распоряжение Правительства РФ от 01.12.2012 № 2236-р «О плане мероприятий („дорожная карта“) „Повышение качества государственных услуг в сфере государственного кадастрового учета недвижимого имущества и государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним”» (с изм. и доп.). Система ГАРАНТ. URL: <http://base.garant.ru/70274800/#ixzz5WuUvnRM7> (дата обращения: 15.11.2018).

<sup>10</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О кадастровой деятельности» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_70088/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_70088/) (дата обращения: 15.11.2018).

<sup>11</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144624/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/) (дата обращения: 15.11.2018).

эффективной налоговой политики государства, требует различных классификаций реестровых ошибок. А. Г. Овчинникова в своих работах подробно классифицировала и описала реестровые (кадастровые) ошибки в зависимости от природы их возникновения, в том числе по типам данных о кадастре [9, с. 93]. Она вводит понятие критичной ошибки, т.е. ошибки, которую нельзя исправить без специального документа, например ошибки в атрибутах населенных пунктов; а также понятие некритичной ошибки, например отсутствие даты присвоения кадастрового номера. Но автор не раскрывает уровень критичности, как того требует термин критичности, что дало бы понимание ответственности кадастрового инженера.

Целесообразно в этом случае обратиться к уже имеющейся финансовой терминологии, которая и определяет критерии ответственности.

Представляется правильным и корректным классифицировать реестровые ошибки на существенные и несущественные, как указано в п. ПБУ 22/2010. Лица, оспаривающие кадастровую стоимость в судах, руководствуются тем соображением, что предъявленная стоимость к оплате может повлиять на их экономические решения. Уголовное и административное законодательство предусматривает понятие «нанесение существенного ущерба» лицу, которое варьируется в интервале от 30 до 300 тыс. руб., а глава 21 УК РФ указывает и до 1,5 млн руб. Представленные суммы являются существенными для физического ответственного лица. Поэтому на данном этапе становления кадастрового учета, характеризующегося некачественной информационной базой, неразработанной

методикой расчета кадастровой стоимости, отсутствием современного измерительного оборудования, необходимо классифицировать реестровые ошибки по признаку существенности, что будет конкретизировать ответственность кадастровых инженеров, а также позволит определить первоочередные меры по их сокращению. Следует отметить, что существенность кадастровой ошибки по большому счету отражает уровень расходов (потерь) государства в абсолютных либо относительных показателях от стоимости допущенных ошибок кадастрового специалиста. Абсолютный показатель может равняться интервалу размера страховой суммы кадастрового инженера от минимума до максимальной величины либо в относительных показателях от суммы кадастровой стоимости объекта оценки.

Поэтому определение реестровой ошибки недвижимости необходимо расширить, дополнив некоторыми характеристиками: кадастровая ошибка недвижимости — это существенное (несущественное) искажение сведений кадастрового учета недвижимости в зависимости от стоимости нанесения ущерба лицу.

## ВЫВОДЫ

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что необходимо классифицировать реестровые ошибки по признаку существенности, выявить причины их появления, исследовать суммы нанесения ущерба заинтересованным лицам, коими являются граждане, организации и государство для определения ответственности кадастрового инженера.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Антропов Д. В. Особенности выявления и устранения кадастровых ошибок в сведениях кадастра недвижимости. *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2016;1:15–20.
2. Бурмакина Н. И. Правовое регулирование оценочной деятельности в сфере недвижимости. *Российский государственный университет правосудия*. 2017;1:1–18.
3. Пашова М. С. Гарантии правообладателей земельных участков по Земельному кодексу РФ. *Аграрное и земельное право*. 2016;2:18–24.
4. Батин П. С., Дубровский А. В., Рунковская Г. А. Классификация видов реестровых ошибок и причин их низкого выявления. *Экономика природопользования, землеустройство, лесостроительство, управление недвижимостью*. 2017;1:82–86.
5. Кирилочкин И. В. Кадастровая ошибка в сведениях государственного кадастра недвижимости. *Образование, экономика, общество*. 2015;3–4:49–50.
6. Литвиненко М. В. Практические аспекты исправления реестровых ошибок при наложении границ нескольких смежных земельных участков. *Геодезия и аэрофотосъемка*. 2018;62(5):530–535.
7. Бевзенко Р. С. Справедливая кадастровая стоимость. URL: <http://spravks.ru/2018/01/23/istoria-borjbi-za-spravedlivuiu-kadastrovuiu-stoimostj/> (дата обращения: 05.11.2018).

8. Анисимов Д. А., Терентьева Н. Ю. Зарубежный опыт развития кадастрового учета. *Студенческий: электронный научный журнал*. 2018;9(29). URL: <https://sibac.info/journal/student/29/105887> (дата обращения: 08.11.2018).
9. Овчинникова А. Г. Классификация ошибок в сведениях государственного кадастра недвижимости о земельных участках. *Геодезия и аэрофотосъемка*. 2013;2:90–95.

## REFERENCES

1. Antropov D. V. Features of identification and elimination of cadastral errors in the data of the real estate cadastre. *Imushchestvennye otnosheniya v rossiiskoi federatsii = Property relations in the Russian Federation*. 2016;1:15–20. (In Russ.).
2. Burmakina N. I. Legal regulation of valuation activities in the field of realties. *Rossiiskii gosudarstvennyi universitet pravosudiya = Russian state University of justice*. 2017;1:1–18. (In Russ.).
3. Pashova M. S. Guarantees of land owners according to the Land code of the Russian Federation. *Agrarnoe i zemelnoe pravo = Agricultural and land law*. 2016;2:18–24. (In Russ.).
4. Batin P. C., Dubrovskii A. V., Rynkowska G. A. Classification of types of registry errors and the reasons for their low detection. *Ekonomika prirodopolzovaniya zemleustroistvo lesoustroistvo upravlenie nedvizhimostyu = Environmental Economics, land management, forest management, real estate management*. 2017;1:82–86. (In Russ.).
5. Kirillochkin I. V. Cadastral error in the information state estate cadastre. *Obrazovanie ekonomika obshchestvo = Education, economy, society*. 2015;3–4:49–50. (In Russ.).
6. Litvinenko M. V. Practical aspects of correcting registry errors in the imposition of the boundaries of several adjacent plots of land. *Geodeziya i aerofotosemka = Geodesy and aerial photography*. 2018;62(5):530–535. (In Russ.).
7. Bevzenko R. S. Fair cadastral value. URL: <http://spravks.ru/2018/01/23/istoria-borjbi-za-spravedlivuiu-kadastrovuiu-stoimostj/> (accessed on 05.11.2018). (In Russ.).
8. Anisimov D. A., Terentyeva N. Yu. Foreign experience in the development of cadastral registration. *Studencheskii: ekelectronnyi nauchnyi zhurnal = Student's: Online Scientific Journal*. 2018;9(29). URL: <https://sibac.info/journal/student/29/105887> (accessed on 08.11.2018). (In Russ.).
9. Ovchinnikova A. G. classification of errors in the data of the state real estate cadastre on land. *Geodeziya i aerofotosemka = Geodesy and aerophotography*. 2013;2:90–95. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Наталья Анатольевна Бондарева** — кандидат экономических наук, доцент кафедры Оценочной деятельности и корпоративных финансов, Университет «Синергия», Москва, Россия  
bna008@mail.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Natalya A. Bondareva** — Cand. Sci. (Econ.), Assistant Professor of the Department of Valuation and Corporate Finance, “Synergy” University, Moscow, Russia  
bna008@mail.ru

*Статья поступила 17.02.2019; принята к публикации 01.03.2019.  
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.  
The article was received 17.02.2019; accepted for publication 01.03.2019.  
The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-75-86  
УДК 336.62, 336.148(045)  
JEL D24, L15, M11, O12

## Электронное сопровождение государственных (муниципальных) закупок в Канаде

Н.Н. Парасоцкая<sup>а</sup>, А.В. Зубрицкая<sup>б</sup>

Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-0094-4485>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8600-3397>

### АННОТАЦИЯ

В настоящее время преобладающая часть развитых и ряд развивающихся стран публикуют сведения о проведении государственных (муниципальных) закупок на специализированных открытых электронных платформах. Многие страны осуществили переход на использование электронных платформ в сфере государственных (муниципальных) закупок в связи с тем, что данный процесс связан с рядом преимуществ, в число которых входят: поддержание конкурентной среды среди участников тендеров, обеспечение открытости и прозрачности информации о государственных (муниципальных) закупках для всех участников торгов, а также снижение затрат соответствующих государственных органов на осуществление закупочной деятельности и привлечение новых поставщиков. Как это осуществляется в Канаде и говорится в данной статье.

**Ключевые слова:** информация; Канада; государственные закупки; снижение затрат; электронное сопровождение; электронная платформа; процесс; тендер; участники

**Для цитирования:** Парасоцкая Н.Н., Зубрицкая А.В. Электронное сопровождение государственных (муниципальных) закупок в Канаде. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):75-86. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-75-86

## ORIGINAL PAPER

## Electronic Support of State (Municipal) Procurement in Canada

N.N. Parasotskaya<sup>а</sup>, A.V. Zubritskaya<sup>б</sup>

Financial University, Moscow, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-0094-4485>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8600-3397>

### ABSTRACT

Currently, the majority of developed (and a number of developing) countries publish information on the conduct of public (municipal) procurement on specialized open electronic platforms. Various countries have made the transition to the use of electronic platforms in the field of state (municipal) procurement due to the fact that this process is associated with a number of advantages, which include: maintaining a competitive environment among bidders, ensuring openness and transparency of information on state (municipal) procurement for all bidders, as well as reducing the costs of relevant state bodies for procurement activities and attracting new suppliers. As it is done in Canada and is stated in this article.

**Keywords:** information; Canada; public procurement; reducing the costs; electronic support; electronic platform; process; tender; participants

**For citation:** Parasotskaya N.N., Zubritskaya A.V. Electronic support of state (municipal) procurement in Canada. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(2):75-86. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-75-86

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время значительная группа развитых и ряд развивающихся стран публикуют сведения о проведении государственных (муниципальных) закупок на специализированных открытых электронных платформах. Так, размещение информации о государственных (муниципальных) закупках с использованием специализированных площадок в сети Интернет в Соединенных Штатах Америки происходит с 1979 г., в Швейцарии — с 1996 г., в Италии — с 1997 г.

Страны Запада осуществили переход на использование электронных платформ в сфере государственных (муниципальных) закупок в связи с тем, что возникает масса преимуществ, в числе которых:

- поддержание конкурентной среды среди участников тендеров;
- обеспечение открытости и прозрачности информации о государственных (муниципальных) закупках для всех участников торгов;
- снижение затрат соответствующих государственных органов на осуществление закупочной деятельности и привлечение новых поставщиков.

В связи с этим изучение и использование опыта стран, эффективно применяющих электронное сопровождение государственных закупок, на сегодняшний день имеет принципиально важное значение и для развития экономики России.

Специалисты Ассоциации участников закупок уверяют, что входящая в Большую двадцатку (G20) развитых стран мира Канада имеет уникальный опыт организации государственных (муниципальных) закупок, в связи с чем интересно рассмотреть особенности функционирования указанной системы. В статье рассмотрен процесс электронного сопровождения государственных (муниципальных) закупок в Канаде, его особенности, а также выявлены черты, опыт внедрения которых позволит усовершенствовать систему электронного сопровождения государственных (муниципальных) закупок в нашей стране.

## МЕТОДЫ

Функционирование электронной системы проведения государственных (муниципальных) закупок в Канаде ведется с 1997 г., а электронные торги в стране осуществляются через единый орган — Министерство государственных услуг и госзакупок Канады (Public Services and Procurement Canada). Это Министерство обслуживает около 120 агентств и подразделений государственного

(муниципального) сектора, на его долю приходится около 80% общей стоимости государственных закупок и 20% всех контрактов, заключаемых правительством Канады<sup>1</sup>.

В соответствии с данными, представленными Министерством, осуществление тендеров проводится с использованием государственных и негосударственных электронных систем (*прил. 1*). В число государственных электронных систем входят платформы федерального уровня (провинций и территорий), регионального уровня (графств и округов), уровня муниципалитетов, а также международных площадок. Среди негосударственных электронных систем торгов наибольшая доля операций приходится на оператора MERX [1].

MERX — крупнейшая площадка-маркетплейс, объединяющая участников государственных (муниципальных) закупок федерального, регионального и местного уровней с организациями малого и среднего бизнеса, а также корпорациями, обладающими крупной капитализацией. Особенностью функционирования платформы является возможность формирования запросов на приобретение товаров, работ и услуг не только от государственных и муниципальных заказчиков, а также от бизнес-структур (*рис. 1*).

Статистические данные за период функционирования MERX свидетельствуют о том, что более 80% от общего объема контрактов заключены с организациями малого и среднего объемов хозяйствования (среднегодовое количество персонала не более 50 человек) [2]. Стимулирование предпринимательства путем заключения государственных (муниципальных) контрактов на поставку товаров (оказание работ, услуг) с использованием MERX оказывает положительное влияние на развитие малого и среднего бизнеса, на укрепление платежеспособного спроса, а также создание дополнительных рабочих мест в стране.

В связи с возможностью получения доступа к данным о размещении заказов частных организаций использование системы MERX предусматривает различные тарифы в зависимости от категории подписки (см. *таблицу*) [3]. Существует три категории подписки, различающиеся по стоимости и открывающимся опциям, включая базовую подписку, полную подписку, а также осуществле-

<sup>1</sup> Средние величины за период с 1997–2018 гг. URL: <https://www.merx.com> (дата обращения: 05.03.2019).



Рис. 1 / Fig. 1. Структура участников электронной системы MERX / The structure of participants of the electronic MERX system

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 05.03.2019).

	Basic Subscription	Non Subscriber Order (NSO)	Complete Subscription
<b>Pricing</b>	Free	\$49.95 per opportunity	\$22.00/month or \$233.00/year
<b>Features:</b>			
Unlimited electronic access to download tenders posted on MERX Canadian Public Tenders			✓
Automatic notification of new business opportunities that match a subscriber's (Opportunity Matching) profile.	✓	✓	✓
Automatic notification of amendments for ordered tenders.		✓	✓
Automatic delivery of amendments for ordered tenders <sup>1</sup> .	\$4.95/month <sup>1</sup>	\$4.95/month <sup>1</sup>	✓
Access to the Document Request List.		✓ <i>Only for ordered opportunities when made available by the buyer.</i>	✓ <i>When made available by the buyer.</i>
Access to all Former Opportunities and Award Notices of Canadian public-sector buying organizations.			✓
Access to International government opportunities.	✓	✓	✓
Electronic Bid Submission	\$30 per opportunity	\$30 per opportunity	\$30 per opportunity

<sup>1</sup> Automatic Delivery of Amendments

Рис. 2 / Fig. 2. Тарифная политика для подписчиков системы MERX / Tariff policy for members of the MERX system

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 05.03.2019).

**Опциональный набор для различных категорий подписки на MERX /  
The optional set for the various categories subscribe to MERX**

Опция / Options	Базовая подписка / Basic subscription	Полная подписка / Full subscription	Без подписки / No subscription
А	1	2	3
Поиск информации об актуальных государственных (муниципальных) тендерах Канады	+	+	+
Поиск информации о международных тендерах	+	+	+
Просмотр размещенных тендерных документов		+	+
Получение уведомлений о произошедших изменениях или отмене закупки		+	
Определение потенциального заказчика / исполнителя		+	
Управление (размещение) заказов		+	+
Доступ к реестру организаций, выигравших торги		+	

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 05.03.2019).

ние заказов с использованием системы MERX без подписки (рис. 2).

По принятым в системе условиям, максимальный набор опций предусмотрен для организаций, приобретающих «Полную подписку MERX». Для них существует возможность оформления профиля организации на MERX с указанием территорий, в пределах которых организация имеет возможность обслуживать потенциальных заказчиков, кодов потенциальных возможностей, т.е. кодов товаров, работ и услуг, по позициям которых организация потенциально готова участвовать в торгах и принять заказ, а также иные сведения. После оформления персональной страницы организации система MERX осуществляет автоматическое отслеживание потенциальных тендеров, в которых организация может принять участие. При появлении тендера на поставку товара оказание работы или услуги, запрос по которым совпадает с возможностями организации, система MERX осуществляет автоматическое уведомление фирмы о потенциальном заказе. Принимая во внимание то, что в течение одного рабочего дня происходит размещение более 300 новых заявок (со стороны заказчиков, представляющих различные уровни государственной власти), автоматическое отслеживание потенциальных возможностей для участия в торгах служит достаточно эффективной функцией для участников государственных (муниципальных) закупок [4].

Первым этапом участия в государственных (муниципальных) закупках Канады является регистрация организации на соответствующей электронной платформе. Форма регистрации, необходимой для заполнения при работе с системой MERX, представлена на рис. 3.

По завершении внесения регистрационных данных участник системы MERX перемещается на страницу подбора соответствующих предложений. Каталог размещенных государственных (муниципальных) заказов Канады сформирован в разрезе услуг и сервисов. Услуги и сервисы имеют внутреннее подразделение по соответствующим видам [5]. Так, в каталог государственных (муниципальных) заказов на товары включены подгруппы, классифицируемые в качестве предметов электроники, мебели, химической продукции, скоропортящихся товаров, текстиля, сборных конструкций и др., в то время как к подгруппам работ и услуг отнесены заказы на финансовые услуги, лизинг, техническое обслуживание, ремонт, модификацию, восстановление и установку оборудования и иные подгруппы услуг (прил. 2.1 и 2.2).

Анализ актуальных позиций<sup>2</sup>, размещенных в рамках государственных (муниципальных) закупок Канады, свидетельствует о том, что преобладающее количество заказов в размере 66% приходится на

<sup>2</sup> URL: <https://www.merx.com> (дата обращения: 06.11.2018).

Step 1 — Step 2 — Step 3 — Step 4  
 Terms & Conditions Customer Profile Subscription Selection Registration Summary

Please enter your organization and contact information. Mandatory fields are marked with \*.

**Organization Information**

Organization Name \*  
 Name Line 2 (Optional)  
 Name Line 3 (Optional)  
 Address \*  
 City \*  
 Province/State \*  
 Country \* Canada  
 Postal/Zip Code \* e.g. A1B 2C3  
 Web Site Address  
 GST Number  
 Corporate Number  
 Category \*  
 NAICS Industries [Click here to select industries](#)  
 Description  
 Default Language \* English

**Contact Information**

Corporate Title  
 Title \*  
 First Name \*  
 Initial \*  
 Last Name \*  
 Address \* Copy Address From Organization  
 City \*  
 Province/State \*  
 Country \* Canada  
 Postal/Zip Code \* e.g. A1B 2C3  
 Phone \* ext. e.g. 613-555-5555 ext. 123  
 Preferred Contact Method \* HTML E-mail  
 E-mail Address \*  
 Fax \* e.g. 613-555-5555  
 Time Zone \*  
 How did you hear about MERX? \*

To continue the registration process, please click the "Next Step" button.

Cancel Next Step

Рис. 3 / Fig. 3. Форма для регистрации организации на платформе MERX / Form for registration of the organization on the MERX platform

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 05.03.2019).

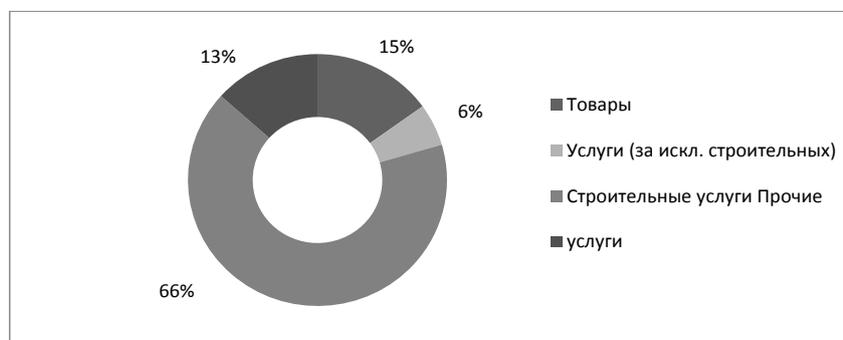


Рис. 4 / Fig. 4. Структура количества государственных (муниципальных) закупок Канады / The structure of the number of state (municipal) purchases of Canada

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 05.03.2019).

## 2018-46 - Security Access Control System Upgrading w/ Service Maintenance Agreement Option

CLOSED

Notice	Categories	Documents	Plan Holders List
<b>Basic Information</b>			
<b>Reference Number</b>	0000133770	<b>Dates</b>	
<b>Issuing Organization</b>	Art Gallery of Ontario	<b>Publication</b>	2018/10/24 04:09:12 PM EDT
<b>Owner Organization</b>	Art Gallery of Ontario	<b>Bid Intent</b>	Not Available
<b>Project Type</b>	RFP - Request for Proposal (Formal)	<b>Question Acceptance</b>	2018/11/12 05:00:00 PM EST
<b>Project Number</b>	2018-46	<b>Deadline</b>	
<b>Title</b>	Security Access Control System Upgrading w/ Service Maintenance Agreement Option	<b>Questions are submitted online</b>	No
<b>Source ID</b>	PP.CO.ON.803825.C92897	<b>Closing Date</b>	2018/11/23 12:00:00 PM EST
<b>Agreement Type</b>	Broader Public Sector (BPS)	<b>Onsite Visit</b>	2018/11/08 10:00:00 AM EST
<b>Agreement Type 2</b>	Canadian Free Trade Agreement (CFTA)	<b>Contact Information</b>	
<b>Details</b>		Dana Silk	
<b>Location</b>	Canada, Ontario, Toronto	dana.silk@ago.ca	
<b>Job Location</b>	317 Dundas Street West Toronto, Ontario Canada M5T 1G4		
<b>Description</b>	RFP 2018-46 – Security Access Control System Upgrading with Option for Service Maintenance Agreement		
<b>Description:</b>	...		
		<a href="#">See more</a>	
<b>Pre-Bidding Events</b>			
<b>Event Type</b>	Onsite Visit		
<b>Attendance</b>	Mandatory		
<b>Event date</b>	2018/11/08 10:00:00 AM EST		
<b>Location</b>	Inside AGO front entrance - 317 Dundas Street West, Toronto, Ontario, Canada, M5T 1G4		
<b>Event Note</b>	Only representatives from parties that have submitted a satisfactory <b>Non-Disclosure Agreement (NDA)</b> and <b>Notarized Affidavit Form (NAF)</b> in advance of the November 7, 2018 11:59:59 p.m. (inclusive) deadline listed will be eligible to participate in the site inspection and meeting. The NDA and NAF are provided in the RFP documents		

**Рис. 5 / Fig. 5. Раздел «Главное» заявки на приобретение и установку телекоммуникационного оборудования от Manitoba Hydro / Section “Main” of the application for the acquisition and installation of telecommunications equipment from Manitoba Hydro**

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 06.11.2018).

оказание строительных услуг, в то время как заказы на приобретение товаров занимают лишь 15% от общего количества размещенных заказов (рис. 4).

В разрезе подгрупп категории товаров преобладающая часть размещена в отношении закупок программного обеспечения, продуктов питания, а также транспорта и оборудования. В структуре государственных (муниципальных) закупок услуг преобладают запросы на услуги ремонта, инженерные услуги, а также услуги консультационные, административные и управленческие услуги (прил. 2.1 и 2.2).

Информация о каждой из перечисленных закупок представлена в трех разделах системы MERX:

«Главное», «Категории», «Документы». Представление данной информации о закупке и установке телекоммуникационного оборудования компанией Manitoba Hydro характеризует рис. 5. Заметим, что основная деятельность компании связана с электроэнергетикой и утилизацией природного газа в провинции Манитоба, расположенной в Канаде.

Так, информация, указанная заказчиком в разделе «Главное», представляет собой набор данных, состоящих из: номера закупки, присвоенного системой MERX, названия и данных субъекта, разместивших заказ, даты размещения и закрытия предложения, а также адреса и контактной информации заказчика [6].

## 2018-46 - Security Access Control System Upgrading w/ Service Maintenance Agreement Option

CLOSED

Notice	Categories	Documents	Plan Holders List
<b>GSIN (2 selected)</b>			
▼ C	Construction Construction		
▼ 515	Special trade construction work Special trade construction work		
5150BR	SECURITY CONTROL SYSTEMS SECURITY CONTROL SYSTEMS		
▼ 516	Installation work Installation work		
5164CJ	SECURITY CONTROL SYSTEMS - INSTALLATION AND REPAIR SECURITY CONTROL SYSTEMS - INSTALLATION AND REPAIR		
<b>MERX Category (1 selected)</b>			
► C	Construction Construction		
<b>UNSPSC (2 selected)</b>			
▼ 72000000	Building and Construction and Maintenance Services		
▼ 72100000	Building construction and support and maintenance and repair services		
72102200	Electrical services		
▼ 92000000	National Defense and Public Order and Security and Safety Services		
▼ 92120000	Security and personal safety		
92121700	Security systems services		

**Рис. 6 / Fig. 6. Раздел «Категории» заявки на приобретение и установку телекоммуникационного оборудования от Manitoba Hydro / “Categories” section of the application for purchase and installation of telecommunication equipment from Manitoba Hydro**

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 06.11.2018).

Раздел «Категории» уточняет информацию о предмете закупок, а именно: наименование категории, в которой размещен запрос, коды и словесное описание наименования требуемого товара, работы или услуги, а также данные о субъекте, разместившем заказ в разрезе числовых идентификаторов. Алгоритм описания заказа установки технологического оборудования для Manitoba Hydro представлен на рис. 6.

Итоговым разделом, с которым могут ознакомиться предварительные участники государственных (муниципальных), а также коммерческих закупок, является раздел «Документация». В нем находятся все необходимые документы для проведения закупок, установленные канадским законодательством, а также подробное описание запрашиваемого товара, работы или услуги (прил. 3). Пользователи, не являющиеся зарегистрированными участниками системы электронного сопровождения закупок MERX, могут озна-

комиться лишь с подробным описанием товара, работы или услуги, представленной к исполнению.

Ознакомившись со всеми рассмотренными разделами, зарегистрированный пользователь системы MERX имеет возможность откликнуться на размещенные заявки, после чего попадает в систему потенциальных исполнителей. На дату завершения срока проведения закупки потенциальные исполнители получают решения о праве исполнения закупки или о его отказе. Все указанные процессы осуществляются с помощью электронной системы организации взаимодействия между участниками закупок.

Как заявитель представитель Ассоциации участников закупок: «Практика электронных закупок в госсекторе Канады базируется на трех постулатах: детально проработанной законодательной защите госзакупок, системе предотвращения нарушений и активном контроле государства за крупными тендерами. Это опыт, который может

и должен быть использован в российской системе электронных торгов» [7].

Одной из успешных особенностей системы государственных закупок Канады является функционирование системы MERX в формате маркетплейс, объединяющей возможности привлечения заказов как на исполнение государственных (муниципальных) нужд, так и бизнес-структур. Интеграция данной функции в электронную систему сопровождения российских закупок позволит обеспечить более тесное взаимодействие между экономическими агентами, расширить их возможности для коммуникаций, а также усилить возможности бизнеса в отношении транспарентности привлечения поставщиков (и иных исполнителей), что укрепит не только отношения между участниками закупок, но и образует вектор экономического и технологического развития России.

## РЕЗУЛЬТАТЫ

Ключевой особенностью электронной системы сопровождения закупок товаров, работ и услуг MERX является то, что она представляет собой агрегированную платформу, объединяющую возможности для размещения заказов как со стороны органов государственной и муниципальной власти, так и со стороны организаций. Интеграция данной функции в электронную систему сопровождения российских закупок позволит достичь более тесного взаимодействия между экономическими агентами, увеличить их возможности для коммуникаций, а также развить бизнес относительно прозрачности привлечения поставщиков (и иных исполнителей), что является позитивным шагом в направлении экономического и технологического развития Российской Федерации.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Нестерович Н.В., Смирнов В.И. Конкурсные торги на закупку продукции для государственных нужд. Свиarenко А.Г., ред. М.: Инфра-М; 2017. 122 с.
2. Ivaldi M., Jullien B., Rey P., Seabright, P., Tirole, J. The economics of tacit collusion. IDEI, Toulouse. IDEI, Toulouse. Final report for DG Competition, European Commission; 2016. 75 p.
3. Kagel J.H., Levin D. The winner's curse and public information in common value auctions. *American economic review*. 2017;76(5):894–920
4. Сиваков О.Г., Нечипоренко В.П., Батогов В.В. Реальная альтернатива индивидуальным квалификационным признакам или как нам реорганизовать систему качества. *Госзаказ: управление, размещение, обеспечение*. 2016;4:89–91.
5. Вольчик В.В., Нечаев А.Д. Трансакционный анализ сферы государственных закупок. Монография. Ростов н/Д: Изд-во «Содействие — XXI век»; 2015. 144 с.
6. Тасалов С.А. Контрактная система в сфере государственных закупок России и США: сравнительно-правовое исследование. Монография. М.: Проспект; 2014. 240 с.
7. Husted B.W. Honor among thieves: a transaction-cost interpretation of corruption in third world vountries. *Business ethics quarterly*. 2017;4(1):17–27.

## REFERENCES

1. Nesterovich N. V., Smirnov V. I. Competitive bidding for the purchase of products for state needs. Svinarenko A. G., ed. Moscow: Infra-M; 2017. 122 p. (In Russ.).
2. Ivaldi M., Jullien B., Rey P., Seabright, P., Tirole, J. The economics of tacit collusion. IDEI, Toulouse. IDEI, Toulouse. Final report for DG Competition, European Commission; 2016. 75 p.
3. Kagel J.H., Levin D. The winner's curse and public information in common value auctions. *American economic review*. 2017;76(5):894–920.
4. Sivakov O. G., Nechiporenko V. P., Batogov V. V. Reorganize the quality system. *Goszakaz: upravlenie, razmeschenie, obespechenie = State order: Management, placement, provision*. 2016;4:89–91. (In Russ.).
5. Volchik V.V., Nechaev A.D. Transactional analysis of public procurement: Monograph. Rostov n/D: Publishing House "Assistance — XXI Century"; 2015. 44 p. (In Russ.).
6. Tasalov S. A. The contract system in the field of public procurement in Russia and the United States: a comparative legal study. Monograph. Moscow: Prospectus; 2014. 240 p. (In Russ.).
7. Husted B.W. Honor among thieves: a transaction-cost interpretation of corruption in third world vountries. *Business ethics quarterly*. 2017;4(1):17–27.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Наталья Николаевна Парасоцкая** — кандидат экономических наук, доцент, финансовый директор, ООО «ММТИ», Москва, Россия  
nataly@mmti.ru

**Ангелина Валерьевна Зубрицкая** — студентка 2-го курса финансово-экономического факультета, Финансовый университет, Москва, Россия  
lina\_zubritskaya@mail.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Natalia N. Parasotskaya** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Financial Director, LLC “ММТИ”, Moscow, Russia  
nataly@mmti.ru

**Angelina V. Zubritskaya** — 2 year graduate student of the Faculty of Finance and Economics, Financial University, Moscow, Russia  
lina\_zubritskaya@mail.ru

*Статья поступила 13.02.2019; принята к публикации 20.02.2019.  
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.  
The article was received 13.02.2019; accepted for publication 20.02.2019.  
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

**Приложение 1 / Appendix 1**

### Государственные (муниципальные) электронные площадки проведения тендеров / State (municipal) electronic platforms for tenders

#### Canadian public procurement gateway:

- Government of Canada Developers Exchange.
- MARCAN (Internal Trade Secretariat).

#### Provincial and territorial governments:

- Alberta Infrastructure — Tendering and Contracting Opportunities.
- British Columbia — e-Procurement in B.C.
- Manitoba Government Tenders.
- Newfoundland and Labrador Government Purchasing Agency.
- New Brunswick Opportunities Network (NBON).
- Northwest Territories Contract Opportunities.
- Nova Scotia Tenders.
- Government of Nunavut.
- Ontario — Supply Chain Management.
- Prince Edward Island Tender Opportunities.
- Quebec — Sous-secrétariat aux marchés publics.
- Saskatchewan — SaskTenders.
- Yukon — Tender Management System.

#### Overseas government procurement sites:

- Australia Finance Government — Procurement.
- Crown Commercial Service — United Kingdom.
- SIMAP Europa — Information system for European Public Procurement.
- Tenders Electronic Daily (TED) — Supplement to the Official Journal of the European Union.

*Источник / Source:* URL: <https://buyandsell.gc.ca/procurement-data/tenders/other-government-tender-sites> (дата обращения / accessed on 06.11.2018).

## Каталог подгрупп товаров, закупаемых для обслуживания государственных (муниципальных) нужд Канады / The catalogue of subunit of goods that are purchased for state (municipal) needs of Canada



**MERX**™ CANADIAN PUBLIC TENDERS

CANADIAN PUBLIC TENDERS    AGENCIES, CROWN & PRIVATE CORPORATIONS    U.S. TENDERS    PRIVATE CONSTRUCTION

› Suppliers    › Buyers    › About the Service    › About MERX    › Tutorial

### Enter a World of Opportunities

**Search** MERX every day and discover why your company should join the tens of thousands of organizations that use MERX to help grow their business. **Find** the right opportunities from the thousands that are listed daily on MERX from government organizations across Canada. **Bid** on an opportunity or find a new partner for your business. **Win**, using this affordable business development resource. Your competitors do!

MERX – There's something in it for you!

Search...    Open Opportunities ▾    🔍    Advanced Search    Popular Searches ▾

### List of Open Canadian Opportunities by Category

Construction	LAST 24 HOURS	LAST WEEK	LISTED
Construction Services	31	121	514

Goods	LAST 24 HOURS	LAST WEEK	LISTED
Aerospace	1	17	55
Air Conditioning and Refrigeration Equipment	2	4	16
Armament		5	24
Construction Products	9	18	63
Cosmetics and Toiletries		2	2
EDP Hardware and Software	9	27	92
EDP and Office Equipment Maintenance			3
Electrical and Electronics	2	24	92
Energy		2	11
Engines, Turbines, Components and Accessories		2	11
Fabricated Materials	8	27	90
Fire Fighting, Security and Safety Equipment	3	20	61
Food		3	89
Food Preparation and Serving Equipment		1	13
Furniture	4	16	44
Industrial Equipment	10	22	111
Machinery and Tools	6	19	49
Marine	4	8	23
Medical Equipment, Supplies and Pharmaceuticals	3	29	79
Miscellaneous Goods	14	32	98
Office Equipment	1	3	14
Office Stationery and Supplies	1	1	15
Prefabricated Structures	1	3	11
Publications, Forms and Paper Products		1	2
Scientific Instruments	7	19	96
Special Purpose Vehicles	2	15	26
Systems Integration			
Textiles and Apparel		6	26

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 06.11.2018).

Приложение 2.2 / Appendix 2.2

Каталог подгрупп услуг, закупаемых для обслуживания государственных (муниципальных) нужд Канады / The catalogue of subunit of services that are purchased for state (municipal) needs of Canada

## Enter a World of Opportunities

**Search** MERX every day and discover why your company should join the tens of thousands of organizations that use MERX to help grow their business. **Find** the right opportunities from the thousands that are listed daily on MERX from government organizations across Canada. **Bid** on an opportunity or find a new partner for your business. **Win**, using this affordable business development resource. Your competitors do!

MERX – There's something in it for you!

Search... Open Opportunities ▾ 🔍 Advanced Search Popular Searches ▾

### List of Open Canadian Opportunities by Category

Services	LAST 24 HOURS	LAST WEEK	LISTED
Architect and Engineering Services	12	35	134
Communications, Photographic, Mapping, Printing and Publication Services	9	29	86
Custodial Operations and Related Services	4	29	110
Educational and Training Services	2	6	44
Environmental Services	4	13	58
Financial and Related Services	1	8	29
Health and Social Services	3	18	59
Information Processing and Related Telecommunications Services	10	27	109
Lease and Rental of Equipment	5	13	31
Leasing or Rental of Facilities		4	18
Maintenance, Repair, Modification, Rebuilding and Installation of Goods/Equipment	5	35	122
Natural Resources Services	13	39	75
Operation of Government-Owned Facilities	2	3	12
Professional, Administrative and Management Support Services	20	86	290
Quality Control, Testing, Inspection and Technical Representative Services	4	10	30
Research and Development (R&D)	8	38	161
Special Studies and Analysis - (Not R&D)	3	12	43
Transportation, Travel and Relocation Services	6	16	47
Utilities	3	11	42

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 06.11.2018).

## Раздел «Документация» заявки на приобретение и установку телекоммуникационного оборудования от Manitoba Hydro / “Documents” section of the application for the purchase and installation of telecommunication equipment from Manitoba Hydro

2018-46 - Security Access Control System Upgrading w/ Ser...

Amendment No: 8 (Published)

Description	RFP 2018-46 –Security Access Control System Upgrading with Option for Service Maintenance Agreement
	<p><b>Description:</b> The Art Gallery of Ontario seeks proposals from highly qualified commercial security contractors for a Phase 1 <b>replacement and upgrading of its Security Access Control System and other security upgrades.</b></p> <p>This RFP also requests rates for a three- or five-year service maintenance agreement, as an optional addition to the contract, to be awarded at the discretion of the AGO.</p> <p>The successful candidate <b>MUST</b> have significant qualified experience and security clearance at high level security facilities. The successful candidate will: Systematically decommission and replace the entire Security Access Control System in the facility with Genetec HID VertX or C-Cure 9000 system Replace the main core switch Install fiber optic cabling (six (6) runs) Supply and install eight (8) new workstations Relocate an encoder rack Other miscellaneous items This Scope of Work must be completed by March 31, 2019.</p> <p>The successful candidate may also be contracted directly to the AGO for a service maintenance agreement, for up to five years.</p> <p><b>Conditions for Participation and Requirements to Request to Participate:</b> Only Contractors/Firms who currently possess, as a minimum, ALL of the below compliance requirements will be eligible to bid and considered for this project:</p> <p><b>1. Security Clearance</b> The Contractor/Firm and all staff directly and indirectly involved in this project must currently possess and will continue to do so through the life of the project a <b>Level 2 “Secret” - Government of Canada Security Clearance.</b></p> <p>No work shall be sub-contracted to firms/individuals that do not possess the above clearance.</p> <p><b>2. Relevant Completed Project Experience</b> Eligible Bidders will have direct experience and clearance resulting from installations at the following high security installations: International Airports Major Police Forces Major Financial Institutions Military Corrections Canada Other Canadian high security organizations</p> <p><b>3. Project Values</b> Eligible Bidders must have completed in the last three (3) years, four (4) security installations with a contract value in excess of \$750,000 for each project.</p> <p><b>4. Certified Manufacturer Installation Contractors</b> To be eligible for bidding, Contractors must be currently certified and in good standing with the manufacturers of either Genetec HID VertX (Elite Partner Status with at least one technician trained in the following courses: SC-OTC-002, SC-ETC-001, SC-OTC-001, and SC-STC-001) and/or C-Cure 9000 (Enterprise –Advanced Certified Installers).</p> <p>Prospective Proponents will be required to complete and return a <b>Non-Disclosure Agreement and Notarized Affidavit Form</b>, confirming the above, prior to receiving Appendices to the Technical Specifications that contain confidential information.</p> <p>The NDA and NAF are to be submitted by email to the AGO Contact at any time until November 7, 2018 11:59:59 p.m. (inclusive).</p> <p><b>Procurement Method:</b> Request for Proposals. The AGO reserves the right to negotiate. The AGO may request a Best and Final Offer (BAFO).</p> <p><b>Procuring Entity:</b> Art Gallery of Ontario 317 Dundas Street West Toronto, Ontario, Canada M5T 1G4</p> <p>RFP documents* are available electronically via MERX in accordance with their fee structure (\$30 for non-subscribers). *Note: To receive the content of certain appendices to the Technical Specifications, which contain confidential information, interested Bidders will need to submit and return the Non-Disclosure Agreement and Notarized Affidavit Form that are provided in the bid package. The AGO Contact will provide the confidential appendices to qualified Proponents upon satisfactory review of the documents.</p>

2018/12/03 12:25:53 PM EST

Page 2 of 6

Источник / Source: URL: <https://www.merx.com> (дата обращения / accessed on 06.11.2018).

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-87-94  
УДК 657(045)  
JEL M42, H83, Q56

## Особенности определения уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации

Д.М. Абдуллин<sup>а</sup>, И.Д. Демина<sup>б</sup>

Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3662-2739>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>

### АННОТАЦИЯ

В настоящее время вслед за растущей практикой составления активно развивается нормативно-правовая база формирования публичной нефинансовой отчетности и как один из основных методов повышения качества раскрываемой информации – аудит такой отчетности. Несмотря на наличие сложившейся практики аудита и соответствующих стандартов деятельности, существует потребность в рекомендациях для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации. В статье рассмотрены аспекты, оказывающие влияние на уровень существенности, и разработаны рекомендации, которые могут быть использованы для определения уровня существенности.

**Ключевые слова:** публичная нефинансовая отчетность; аудиторская проверка; аудит; уровень существенности; Международный стандарт заданий; обеспечивающих уверенность 3000; Международный стандарт аудита 320

**Для цитирования:** Абдуллин Д.М., Демина И.Д. Особенности определения уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(2):87-94. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-87-94

## ORIGINAL PAPER

## Peculiarities of Determining the Materiality Level when Planning and Conducting an Audit of Public Non-Financial Reporting of an Organization

D.M. Abdullin<sup>а</sup>, I.D. Demina<sup>б</sup>

Financial University, Moscow, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3662-2739>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>

### ABSTRACT

Nowadays following the growing practice of generating public non-financial reporting, the regulatory framework for its formation is actively developing. The audit of such reporting is one of the main ways to improve the quality of the information disclosed. Though there exists an established audit practice and relevant performance standards are available, still there is a need for recommendations to determine the level of materiality when planning and conducting the audit of public non-financial statements of an organization. The article discusses the aspects that affect the materiality level and presents the recommendations that can be used to determine the materiality level.

**Keywords:** public non-financial reporting; audit engagement; audit; materiality level; International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, International Standard on Auditing 320

**For citation:** Abdullin D.M., Demina I.D. Peculiarities of determining the materiality level when planning and conducting an audit of public non-financial reporting of an organization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):87-94. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-87-94

## ВВЕДЕНИЕ

Тема формирования публичной нефинансовой отчетности в последнее время приобретает все большее значение для российского бизнес-сообщества, в частности об этом говорит большое количество отчетов, выпущенных в России в последние годы. На конец 2018 г. в России опубликовано около 580 нефинансовых отчетов 198 компаниями, на конец 2016 г. таких компаний было 164<sup>1</sup>.

Нефинансовая отчетность — это устоявшееся в деловой среде определение для отчетов, которые составлены из комбинации показателей, подтверждающих устойчивое развитие компании, которая охватывает широкий круг экономических, экологических, социальных, стратегических и других видов капитала в своей деятельности. Компании, выпускающие подобную отчетность, демонстрируют усилия к формированию общественного облика своей работы, показывают, какие цели они ставят перед собой и благодаря каким шагам эти цели будут достигаться. Публикация такого отчета — желание компании создать ответственную бизнес-модель не только для прямых владельцев, но и для сотрудников компании, поставщиков и потребителей, местной власти и общественности в целом.

## МЕТОДЫ

В 2017 г. Правительство РФ заложило законодательные основы практики формирования публичной нефинансовой отчетности (далее — «ПНО») в России. Распоряжением Правительства Российской Федерации от 05.05.2017<sup>2</sup> была принята концепция развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по реализации указанной концепции. В исполнение плана был принят проект закона «О публичной нефинансовой отчетности»<sup>3</sup>, который после его утверждения в Государственной Думе

должен стать нормативной основой и для понятия аудита публичной нефинансовой отчетности. В рамках проекта сформированы параметры для определения перечня компаний, публикация которыми публичной нефинансовой отчетности начиная с 01.01.2019 г. (вероятно, в финальной редакции указанный срок будет изменен) будет носить обязательный характер. Закон будет распространяться на:

- государственные корпорации;
- государственные компании;
- публично-правовые компании;
- государственные унитарные предприятия, хозяйственные общества и подконтрольные им хозяйственные общества, имеющие за предшествующий отчетному год объем выручки (дохода) в размере 5 млрд руб. и более или по состоянию на конец предшествующего отчетному году сумму активов бухгалтерского баланса в размере 5 млрд рублей и более;
- иные хозяйственные общества, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах путем включения их в котировальные списки;
- иные организации, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации.

Помимо этого, проектом закона сформированы основные методы повышения прозрачности и качества публичной нефинансовой отчетности.

Один из таких методов — независимая внешняя оценка публичной нефинансовой отчетности по инициативе составляющих ее организаций, которая может проводиться в формах общественного подтверждения (аудита) и (или) профессионального подтверждения лицом или группой лиц, независимых от процесса подготовки публичной нефинансовой отчетности. Проектом сформировано, что профессиональное подтверждение (аудит) публичной нефинансовой отчетности будет осуществляться в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Исследования, проведенные разными исследователями в последнее время, демонстрируют актуальность темы составления и осуществления аудита публичной нефинансовой отчетности, а также необходимость определения уровня ответственности во время планирования и проведения подобного аудита. Указанной теме посвящены работы О. В. Ефимовой, М. В. Мельник, В. Г. Когденко, В. И. Бариленко, Е. В. Никифоровой, Т. Кар-

<sup>1</sup> Библиотека корпоративных практик. Официальный сайт Российского союза промышленников и предпринимателей. URL: <http://xn--o1aabe.xn--p1ai/simplepage/476> (дата обращения: 12.12.2018).

<sup>2</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р. Официальный сайт Правительства РФ. URL: <http://government.ru/> (дата обращения: 05.12.2018).

<sup>3</sup> О публичной нефинансовой отчетности: проект федерального закона Правительства Российской Федерации. Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=71422> (дата обращения: 05.12.2018).

рингтона, М. Коррадо, П. Демартини, Дж. Дюмай и других [1–9].

Несмотря на отсутствие нормативно-правовой основы формирования публичной нефинансовой отчетности, в России складывается практика публикации и аудита подобной отчетности, которая с каждым годом набирает все большую популярность [10]. Профессиональное подтверждение информации, раскрываемой в подобных отчетах, осуществляется с применением Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошлых периодов»<sup>4</sup>. Данный стандарт дает возможность формировать заключение с разумным (соответствует аудиту финансовой отчетности) уровнем и ограниченным уровнем уверенностей. Проведение аудита подразумевает необходимость в определении соответствующего уровня существенности для целей планирования и осуществления аудиторских процедур.

Как правило, публичные нефинансовые отчеты содержат широкий перечень информации в разбивке по разделам, включая информацию о наличии и использовании экономического, социального, экологического и других видов капитала. Среди всего объема информации публикующая компания и профессиональный проверяющий формируют определенный перечень показателей, для которых может быть сформировано мнение о достоверности, но лишь с ограниченным уровнем уверенности, данный факт подтверждается п. А104 Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность 3000<sup>5</sup>, и имеет действительные примеры из практики. Выбранные для подтверждения показатели определяются как ключевые, т.е. такие, которые, по мнению составителей отчетности,

являются наиболее существенными для будущих пользователей информации. Становление нормативно-правовой базы формирования ПНО, использование существующих стандартов по аудиту такой отчетности, а также учитывая несогласованность подтверждаемых показателей, формирование общих рекомендаций для определения необходимого уровня существенности при планировании и проведении аудита ПНО является актуальной проблемой.

### **Исследования, проведенные разными исследователями в последнее время, демонстрируют актуальность темы составления и осуществления аудита публичной нефинансовой отчетности, а также необходимость определения уровня существенности во время планирования и проведения подобного аудита**

На практике ключевые показатели, которые подвергаются аудиту, могут быть раскрыты в отчете независимого профессионального проверяющего либо может быть сформировано лишь упоминание об ограниченности рамок подтверждения информации. Примером отчета с перечисленными подтверждаемыми показателями является годовой отчет ПАО «Полюс», в заключении независимого проверяющего которого приведен ниже перечень информации<sup>6</sup>, представленный в *табл. 1*.

Учитывая неоднородность информации и ее несопоставимость между собой, следует понимать, что определять уровень существенности необходимо для каждого отдельного фактора, перечисленного во второй колонке *табл. 1*. Относительно этому существенность, определяемая для аудита финансовой отчетности, может

<sup>4</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н (ред. от 30.11.2016). Официальный сайт министерства финансов Российской Федерации. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=116516](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116516) (дата обращения: 12.12.2018).

<sup>5</sup> Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошлых периодов»: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н. Официальный сайт компании «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207120/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207120/) (дата обращения: 12.12.2018).

<sup>6</sup> Ценности высшей пробы: годовой отчет ПАО «Полюс» за 2017 г. Утвержден годовым общим собранием акционеров ПАО «Полюс», протокол № 07–18/СД от 27.04.2018. Официальный сайт ПАО «Полюс». URL: <http://polyus.com/ru/investors/disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 12.12.2018). С. 83–84.

Таблица 1 / Table 1

**Показатели, в отношении которых проводится подтверждение ограниченного уровня / Indicators which are followed by the limited assurance procedures**

<b>Блок 1. Отдельные нефинансовые показатели для публичного заверения ограниченного уровня / Selected non-financial performance data for public limited assurance</b>	
Состав органов управления и данные о сотрудниках в разбивке по категориям работников / Composition of governance bodies and breakdown of employees per employee category	1. Количество сотрудников в разбивке по бизнес-единицам, регионам, функциям, полу и возрасту. 2. Доля сотрудников в разбивке по бизнес-единицам, регионам, функциям, полу и возрасту, %
Текущая текучесть кадров / Employee turnover	1. Общее количество вновь нанятых сотрудников. 2. Текучесть кадров, %
Развитие карьеры / Career development	1. Количество сотрудников, прошедших обучение. 2. Доля сотрудников, прошедших обучение, от общей численности сотрудников, %
Несчастные случаи со смертельным исходом / Fatalities	1. Несчастные случаи на производстве со смертельным исходом. 2. Коэффициент частоты несчастных случаев со смертельным исходом (по компании) из расчета 200 тыс. раб. ч
Травматизм / Injury rates	1. Коэффициент частоты травматизма с потерей трудоспособности (LTIFR) в разбивке по сотрудникам БЕ (из расчета 200 тыс. раб. ч). 2. Травматизм из расчета 200 тыс. раб. ч (случаи со смертельным исходом, травмы с потерей трудоспособности, травмы, требующие медицинского вмешательства)
Потребление энергии/электроэнергии, изменение климата / Energy/electricity use and climate change	1. Приобретение первичных источников энергии, т. 2. Потребление первичных источников энергии, т. 3. Количество произведенной и проданной электроэнергии, млн кВт*ч. 4. Количество произведенной и проданной тепловой энергии, тыс. гкал. 5. Количество приобретенной электроэнергии, тыс. кВт*ч. 6. Количество приобретенной тепловой энергии, тыс. гкал
Выбросы парниковых газов / Greenhouse gas (GHG) emissions	1. Общий объем выбросов парниковых газов, млн т. 2. Прямые выбросы парниковых газов, млн т эквивалента CO <sub>2</sub> . 3. Косвенные выбросы парниковых газов, млн т эквивалента CO <sub>2</sub>
Значительные выбросы в атмосферу / Significant air emissions	1. Выбросы оксида углерода, т CO. 2. Выбросы диоксида серы, т SO <sub>2</sub> . 3. Объем выбросов окислов азота типа NO <sub>2</sub> , т. 4. Выбросы мелких твердых частиц (PM2,5 и PM10), т
Отходы / Waste	1. Общая масса образующихся отходов, тыс. т
Вода / Water	1. Общий объем забираемой воды, тыс. м <sup>3</sup> . 2. Общий объем забираемой воды с разбивкой по источникам, тыс. м <sup>3</sup> . 3. Общий объем стоков (тыс. м <sup>3</sup> )
Соблюдение нормативных требований / Regulatory compliance	1. Общий объем штрафов за экологическое воздействие в денежном выражении, тыс. долл. США. 2. Число нефинансовых санкций, наложенных за несоблюдение экологического законодательства и нормативных требований
Спонсорство и благотворительность / Sponsorship and charity	Общий объем спонсорских и благотворительных пожертвований в денежном выражении, тыс. долл. США
<b>Блок 2. Публичное заверение ограниченного уровня в отношении принципов устойчивого развития ICMM / Public limited assurance on ICMM Sustainable Development Framework</b>	
Утверждения и раскрытие информации в отношении применения ПАО «Полюс» принципов устойчивого развития Международного совета по горному делу и металлам (ICMM)	
Собственное заявление Группы о подготовке годового отчета за 2017 г. с учетом расширенного уровня раскрытия по стандарту GRI в соответствии с Руководством GRI G4	

Источник / Source: годовой отчет за 2017 г. ПАО «ПОЛЮС» / annual report 2017 PJSC POLYUS. URL: <http://polyus.com/ru/investors/disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 12.12.2018)\*.

\* Ценности высшей пробы: годовой отчет ПАО «Полюс» за 2017 г. Утвержден годовым общим собранием акционеров ПАО «Полюс», протокол № 07–18/СД от 27.04.2018. Официальный сайт ПАО «Полюс». URL: <http://polyus.com/ru/investors/disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 12.12.2018).

быть сформирована как общий уровень для всего отчета.

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 устанавливает, что определение существенности является предметом профессионального суждения практикующего специалиста и зависит от того, как специалист понимает общие информационные потребности всех предполагаемых пользователей в целом. Существенность должна рассматриваться в контексте количественных и качественных факторов, неполный перечень которых перечислен в п. А96 и А97 Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность 3000. При этом относительная значимость того или иного показателя также является областью профессионального суждения. При существующем перечне факторов Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000, не предоставляет конкретных методов и шагов по определению уровня существенности для целей планирования и проведения аудита ПНО по примеру тех, которые разработаны в руководстве по применению Международного стандарта аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»<sup>7</sup>.

Для подтверждения информации разного характера, с одновременным сохранением приемлемого уровня погружения в тонкости определения значения сотрудниками профессиональных компаний, осуществляющих аудит ПНО, существует потребность в формировании общих принципов к определению уровня существенности.

При определении уровня существенности для аудита определенных показателей публичной нефинансовой отчетности целесообразно применять диапазон относительного уровня от проверяемого показателя. Диапазон может быть сформирован на основе практики аудита финансовой отчетности, где общепринятой стандартной точечной границей существенности считается 5%. Аналогичный уровень существенности применяется и при раскрытии информации бухгалтерской (финансовой) отчетности. В аудиторской практике чаще всего считается, что отклонение

до 5% по всей видимости будет незначительным, а отклонение свыше 5% — существенным. Таким образом, целесообразно использовать границы от 0,01–10% для разных раскрываемых показателей. Диапазон для каждого показателя корректируется в зависимости от следующих ниже аспектов:

**При определении уровня  
существенности для аудита  
определенных показателей публичной  
нефинансовой отчетности  
целесообразно применять  
диапазон относительного уровня  
от проверяемого показателя**

1. Природа и характер раскрываемого показателя. Отклонение в 10% в показателе уровня смертности на производстве воспринимается пользователями отчетности чувствительнее аналогичного уровня показателя количества сотрудников, которое прошло обучение в отчетном периоде. Компания более заинтересована показывать улучшение ситуации со смертностью, по сравнению с обучением сотрудников, поэтому для данных показателей не может быть применен единый коэффициент при определении существенности.

2. История наблюдения за показателем, в том числе история искажений, обнаруженных в предыдущие периоды. Поскольку показатели формируются чаще всего обособленными бизнес-единицами в компании, ожидается, что имеется зависимость от уровня существенности и количества наблюдаемых искажений в прошлом.

3. Зрелость системы формирования показателей в ПНО, общая культура составления отчетности в компании. К примеру, для компаний, которые впервые формируют подобную отчетность и проводят аудит, должен быть применен меньший коэффициент по сравнению с теми компаниями, которые уже пришли определенное количество аудиторских проверок.

4. Финансовая заинтересованность компании, подготавливающий раскрываемый показатель. В данном контексте необходимо учитывать тот факт, что компания несет ответственность за

<sup>7</sup> Международный стандарт аудита 320 существенность при планировании и проведении аудита: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н. Официальный сайт компании «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_206945/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206945/) (дата обращения: 12.12.2018).

Таблица 2 / Table 2

Расчет уровня существенности для показателя объема прямых выбросов парниковых газов / Calculation of materiality level for direct GHG emissions (CO<sub>2</sub>-e)

Показатель / Indicator	Единица измерения / unit of measurement	2017 г.	2016 г.	Абсолютное изменение / absolute change	Относ. изменение / relative change
База – прямые выбросы парниковых газов	тыс. т, %	1,630	1,960	-330	-17%
Имеющиеся диапазоны	%	0,01–10%	0,01–10%	–	–
Выбранное значение коэффициента	%	4,5%	5,0%	-0,5%	-10%
Существенность	тыс. т, %	73	98	-25	-25%

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

показатели, которые раскрываются в отчетности, перед государственными органами, а также материальную ответственность за несоблюдение требований.

5. Изменение по сравнению с предыдущими периодами. Существенное относительное изменение определено должно уменьшить уровень существенности для наблюдаемого показателя.

6. Зависимость ключевого персонала компании от раскрываемых показателей. На практике достаточно часто уровень вознаграждений сотрудников связан с уровнем раскрываемого показателя. Чем выше зависимость, тем ниже должен быть уровень существенности.

7. Динамика раскрываемого фактора. Принимается во внимание желание компании из года в год формировать позитивное представление о своей деятельности, соответственно постоянно показывать положительное изменение. В случае наблюдения постоянной динамики положительного характера следует обратить больше внимания на указанный фактор и соответствующим образом скорректировать коэффициент.

8. Ожидаемый эффект от проведенных мероприятий. Разумное ожидание у любой компании, что после выполнения определенных мероприятий будет достигнут запланированный эффект. Следует использовать более консервативный уровень коэффициента к показателям, по которым ожидается положительное изменение в текущем периоде вследствие мероприятий, проведенных в прошлом отчетном периоде. Например, уста-

новка новых улавливающих фильтров, которые нацелены на уменьшение уровня выбросов в атмосферу.

В табл. 2 рассмотрен пример расчета существенности на основе раскрываемого в отчетности ПАО «Полюс» объема прямых выбросов парниковых газов. Пример сформирован на основе информации из годового отчета за 2017 г.<sup>8</sup> Компания заявляет, что сокращение выбросов парниковых газов – один из основных приоритетов экологической стратегии ПАО «Полюс», а также планирует разработать новые ключевые показатели эффективности по результатам оценки, проведенной в 2017 г.

Таким образом, из представленных данных при расчете должны как минимум учитываться следующие аспекты:

- изменение по сравнению с предыдущими периодами – изменение положительное для компании;
- зависимость ключевого персонала от раскрываемых показателей – разработка новых КПЭ;
- ожидаемый эффект от проведенных мероприятий – выбросы прямых парниковых газов являются ключевым фактором для руководства.

<sup>8</sup> Ценности высшей пробы: годовой отчет ПАО «Полюс» за 2017 г. Утвержден годовым общим собранием акционеров ПАО «Полюс», протокол № 07–18/СД от 27.04.2018. Официальный сайт ПАО «Полюс». URL: <http://polyus.com/ru/investors/disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 12.12.2018).

## ВЫВОДЫ

Учитывая приведенные выше факты, профессиональный проверяющий должен обратить больше внимания к раскрываемому показателю, следовательно, уменьшить коэффициент, применяемый к определению уровня существенности.

Проделанный анализ доступной в отчетности информации позволил установить как минимум три области повышенного внимания при определении уровня существенности, но профессиональный аудитор должен всегда проявлять должный уровень скептицизма и расширять свое понимание о компании и среде, в которой она функционирует, в том числе объяснять противоречивые доказательства, если они становятся ему доступны.

Активное развитие практики формирования публичной нефинансовой отчетности, а также законодательное регулирование увеличивает потребность в контроле за качеством раскрываемой информации, в том числе через профессиональное подтверждение. Становление аудита для развивающегося вида отчетности требует создания новых методов и подходов для проведения качественной и эффективной проверки, в том числе через разработку подходов к определению соответствующего уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации. В дальнейшем рассмотренные в статье факторы могут быть использованы в качестве инструментария для определения уровня существенности.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ефимова О. В. Нефинансовая отчетность в России: возможности и перспективы развития. *Аудиторские ведомости*. 2017;(9):30–39.
2. Мельник М. В., Когденко В. Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(10):2–15.
3. Ефимова О. В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):40–53.
4. Бариленко В. И., Ефимова О. В., Никифорова Е. В. и др. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития экономических субъектов. Монография. О. В. Ефимова, ред. М.: RUScience; 2015. 160 с.
5. Corrado M., Demartini P., Dumay J. Assurance on Integrated Reporting: A Critical Perspective. In: Idowu S., Del Baldo M., eds. *Integrated Reporting. CSR, Sustainability, Ethics & Governance*. Springer, Cham. 2019:199–217. URL: <https://www.springer.com/us/book/9783030017187> (дата обращения: 29.01.2019).
6. Carrington T. A Critical Perspective on Sustainability Assurance. In: Arvidsson S., ed. *Challenges in Managing Sustainable Business*. Palgrave Macmillan, Cham. 2019:155–176.
7. Muhammad Bilal Farooq, Charl de Villiers. The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2019;32(1):307–336.
8. Mary Canning, Brendan O'Dwyer & George Georgakopoulos. Processes of auditability in sustainability assurance — the case of materiality construction. *Accounting and Business Research*. 2019;49(1):1–27.
9. Goicoechea E., Gómez-Bezares F., Ugarte J. Integrated Reporting Assurance: Perceptions of Auditors and Users in Spain. *Sustainability*. MDPI AG; 2019 Jan 29;11(3):713. URL: <http://dx.doi.org/10.3390/su11030713> (дата обращения: 29.01.2019).
10. Феоктистова Е. Н., Аленичева Л. В., Долгих Е. И., Копылова Г. А., Озерянская М. Н., Хонякова Н. В. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов 2015–2016 гг. выпуска. URL: [http://xn -- o1aabe.xn -- p1ai/](http://xn--o1aabe.xn--p1ai/) (дата обращения: 12.12.2018). (In Russ.).

## REFERENCES

1. Efimova O. V. Non-financial reporting in Russia: Opportunities and prospects for development. *Auditorskie vedomosti = Audit reports*. 2017;(9):30–39. (In Russ.).
2. Melnik M. V., Kogdenko V. G. Integrated Reporting: issues of forming and analysis. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;(10):2–15. (In Russ.).
3. Efimova O. V. Forming Reports on Sustainable Development: Stages and Procedures. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):40–53. (In Russ.).

4. 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.).
5. Corrado M., Demartini P., Dumay J. Assurance on Integrated Reporting: A Critical Perspective. In: Idowu S., Del Baldo M., eds. Integrated Reporting. CSR, Sustainability, Ethics & Governance. Springer, Cham. 2019:199–217. URL: <https://www.springer.com/us/book/9783030017187> (accessed on 29.01.2019).
6. Carrington T. A Critical Perspective on Sustainability Assurance. In: Arvidsson S., ed. Challenges in Managing Sustainable Business. Palgrave Macmillan, Cham. 2019:155–176.
7. Muhammad Bilal Farooq, Charl de Villiers. The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2019;32(1):307–336.
8. Mary Canning, Brendan O'Dwyer & George Georgakopoulos. Processes of auditability in sustainability assurance – the case of materiality construction. *Accounting and Business Research*. 2019;49(1):1–27.
9. Goicoechea E., Gómez-Bezares F., Ugarte J. Integrated Reporting Assurance: Perceptions of Auditors and Users in Spain. *Sustainability*. MDPI AG; 2019 Jan 29;11(3):713. URL: <http://dx.doi.org/10.3390/su11030713> (accessed on 29.01.2019).
10. Feoktistova E. N., Alenicheva L. V., Dolgikh E. I., Kopylova G. A., Ozeryanskaya M. N., Khonyaeva N. V. Analytical review of corporate non-financial reports 2015–2016 issue. URL: <http://xn--o1aabe.xn--p1ai/> (accessed on 12.12.2018). (In Russ.).

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Дамир Марселевич Абдуллин** — аспирант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
DMAbdullin2016@edu.fa.ru

**Ирина Дмитриевна Демина** — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
demina\_id@mail.ru

#### ABOUT THE AUTHORS

**Damir M. Abdullin** — postgraduate of the Accounting, Analysis and Audit Department, Financial University, Moscow, Russia  
DMAbdullin2016@edu.fa.ru

**Irina D. Demina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Financial University, Moscow, Russia  
demina\_id@mail.ru

*Статья поступила 11.02.2019; принята к публикации 01.03.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 11.02.2019; accepted for publication 01.03.2019.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100  
УДК 657(045)  
JEL H83

## Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе

Д.Р. Гиниятуллина

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-0535-3126>

### АННОТАЦИЯ

Переход к цифровой экономике, порождаемые в связи с этим структурные изменения и совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с развитием организационно-методического обеспечения субъектов внутреннего финансового аудита в организациях государственного сектора, являются актуальными и наиболее интересными для научного изучения. Последнее десятилетие происходит коренное изменение организации внутреннего финансового аудита, связанное с имплементацией международных норм и стандартов в законодательство Российской Федерации. В соответствии с международной концепцией государственного внутреннего финансового контроля осуществляется разграничение функций внутреннего контроля и внутреннего аудита. В России такое разграничение на законодательном уровне осуществлено в июле 2013 г. внесением изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и делегированием соответствующих бюджетных полномочий распорядителям средств федерального бюджета. Правительством Российской Федерации утверждена Программа повышения эффективности управления общественными финансами на период до 2018 года, в которой указана необходимость повышения качества финансового менеджмента в органах исполнительной власти и государственных (муниципальных) учреждениях. Практическое воплощение указанной задачи связывается прежде всего с повышением качества внутреннего финансового контроля и аудита.

**Ключевые слова:** внутренний финансовый контроль; внутренний аудит; стандарты внутреннего аудита организаций государственного сектора; оценка качества финансового менеджмента организаций государственного сектора

**Для цитирования:** Гиниятуллина Д.Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):95-100. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100

## ORIGINAL PAPER

## Improving Internal Audit in the Public Sector

D.R. Giniyatullina

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-0535-3126>

### ABSTRACT

The transition to a digital economy, as well as structural changes generated in connection with this and a set of theoretical, methodological and practical issues related to the development of organizational and methodological support of subjects of internal financial auditing in public sector organizations, are relevant and most interesting for scientific study. The last decade has undergone a fundamental change in the organization of internal financial audits, associated with the implementation of international norms and standards in the legislation of the Russian Federation. In accordance with the international concept of state internal financial control, the division of internal control and internal auditing functions is carried out. In Russia, such a distinction at the legislative level was made in July 2013 by amending the Budget Code of the Russian Federation and delegating the appropriate budgetary authority to the administrators of the federal budget. The government of the Russian Federation has approved a program to improve the efficiency of public finance management for the period until 2018, which indicates the need to improve the quality of financial management in executive bodies and state (municipal) institutions. The practical implementation of this task is associated primarily with improving the quality of internal financial control and auditing.

**Keywords:** internal financial control; internal auditing; internal auditing standards of public sector organizations; assessment of the quality of financial management of public sector organizations

**For citation:** Giniyatullina D.R. Improving internal audit in the public sector. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(2):95-100. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100

## ВВЕДЕНИЕ

На сегодня возникла острая необходимость существенного повышения эффективности использования бюджетных средств, качества и действенности систем внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Системы внутреннего финансового контроля и аудита в органах государственной власти присутствуют, но исполнители неверно позиционируют термин «внутренний финансовый контроль» как контрольно-надзорную деятельность внутри органа власти за подведомственными органами и учреждениями. Система предполагает дублирование полномочий органов государственного финансового контроля и полномочия учредителя в сфере финансового контроля. Однако положения ст. 160.2–1, 157, 165 Бюджетного кодекса Российской Федерации, положения постановления Правительства РФ № 193 говорят о создании и функционировании систем внутреннего финансового контроля аудита самого органа исполнительной власти — внутренний финансовый контроль внутренних бюджетных процедур, аудит надежности системы внутреннего контроля и бюджетной отчетности.

## СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Внутренний финансовый контроль — это одна из частей системы финансового менеджмента. В соответствии с Лимской декларацией руководящих принципов аудита государственных финансов государственный финансовый контроль — деятельность по своевременному выявлению отклонений от принятых стандартов, нарушений принципов эффективности, законности, результативности и экономности управления финансовыми ресурсами с целью внесения корректив, усиления ответственности уполномоченных лиц, возмещению ущерба, созданию помех и усложнению повторения нарушений в дальнейшем<sup>1</sup>.

В соответствии с международной практикой систему необходимо рассматривать как непрерывный процесс внутри органа исполнительной власти, направленный на:

1) соблюдение установленных процедур составления и исполнения бюджета;

2) соблюдение установленных процедур составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета (обеспечение достоверности бюджетной отчетности);

3) подготовку и реализацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Участники бюджетного процесса, в большинстве воспринимая систему внутреннего финансового контроля и аудита как «особенное» вмененное бюджетное полномочие, излишне формализованное регулятором — Минфином России, обосновывают необходимость увеличения штатной численности и финансового обеспечения в целях его качественного исполнения.

В свою очередь, Минфин России принял необходимые нормативные правовые и методико-организационные документы, необходимые органам государственной власти для внедрения и функционирования систем внутреннего финансового контроля и финансового аудита. Несмотря на различие мнений представителей субъектов контроля и аудита, сходятся они в одном — в настоящее время требуют организационных решений ряд процедурных и методологических вопросов, необходимых для обеспечения эффективности созданных систем внутреннего финансового контроля и финансового аудита.

Оценка качества финансового менеджмента органов государственной власти — это периодический формализованный процесс, обеспечивающий комплексную оценку и анализ процессов и процедур, охватывающих все элементы бюджетного процесса и финансово-хозяйственной деятельности. На федеральном уровне с 2008 г. осуществляется мониторинг качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета (далее — ГАСФБ)[2]. С 2017 г. начался новый этап в развитии методологии, предусматривающий интеграцию оценки качества финансового менеджмента с развитием систем внутреннего финансового контроля и аудита при смещении акцентов в деятельности органов государственного внешнего и внутреннего финансового контроля на аудит (оценку) качества этих систем [2].

Указанные механизмы необходимо внедрять с целью повышения качества управления финансовыми ресурсами, создания прозрачной эф-

<sup>1</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля. Контроллинг. 1991;1:56–65. URL: <https://economy-ru.info/info/56226/> (дата обращения: 26.01.2019).

фективной системы финансового менеджмента, однако формализованной связи между оценкой качества финансового менеджмента и системой внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита на сегодня не существует. Следовательно, на практике указанные процедуры воспринимаются как отдельные функции, слабо встроенные в управленческий процесс и систему внутреннего контроля организации государственного сектора.

Совершенствование указанной системы необходимо проводить в несколько этапов.

*Первый этап* — включение элементов системы управления бюджетными рисками.

Правила осуществления внутреннего финансового контроля предусматривают необходимость формирования карт внутреннего финансового контроля (далее — карты), в них указываются операции, возникающие из соответствующей бюджетной процедуры, периодичность их выполнения, ответственные за их выполнение должностные лица, методы контроля, контрольные действия за их выполнением.

На сегодня нет четких критериев выбора операций и характеристик контрольных действий для их занесения в карту. В связи с этим многие рассматривают карту как дополнительный документ, отражающий ход выполнения внутренней бюджетной процедуры, уже predetermined в локальных актах (регламентах) соответствующих главных администраторов и администраторов бюджетных средств.

При этом возникает ключевой вопрос о необходимости описания в карте применяемых методов самоконтроля, контроля по подчиненности при условии, что в должностных регламентах и положениях о структурных подразделениях уже закреплена ответственность руководителей и их подчиненных за правильность и своевременность выполнения операций, находящихся в их компетенции. При разрешении вопроса по исключению вышеуказанного дублирования в целях формирования эффективного дизайна системы контроля и аудита, а также соответствующих изменений нормативной правовой базы необходимо учитывать международную концепцию внутреннего контроля COSO [3, с. 144]. Применительно к информационной сфере организации концепция Комитета COSO развивается рядом таких стандартов, как COBIT и ITIL. Базовые решения методологии ITIL закреплены отдельными международными стандартами менеджмента услуг

информационных технологий в организации из соответствующего семейства стандартов менеджмента ISO/IEC 20000 [4, с. 36].

### **РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД**

Основой указанной концепции является выявление и оценка бюджетных рисков — возможных событий, негативно влияющих на выполнение бюджетных процедур, по следующим направлениям: вероятность наступления и последствия его реализации.

При оценке вероятности рассматриваются условия возникновения негативного события — как в целях определения степени вероятности, так и в целях определения мер по смягчению соответствующих причин и условий. Степень влияния риска определяется исходя из того, приведет ли рассматриваемое негативное событие к грубому нарушению в финансово-бюджетной сфере (существенному снижению значения показателя качества финансового менеджмента) или нет.

По результатам оценки бюджетных рисков прежде всего необходимо определить рискованные операции для включения в карту и характер контрольных действий, необходимых для своевременного пресечения реализации существенных рисков. При таком подходе наиболее эффективными являются автоматические контрольные действия, проводимые с применением информационных систем, обеспечивающих осуществление внутренних бюджетных процедур, с автоматическим занесением данных о нарушениях (ошибках) и их исправлении в журнал (регистр) результатов контрольных действий.

Важнейшим источником для работы с рисками при формировании карт должна стать информация о результатах контрольных и аналитических мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля, результатах проведения мониторинга качества финансового менеджмента, поступающая главному администратору бюджетных средств на регулярной основе, а также результатах внутреннего аудита.

*Второй этап* — гармонизация системы внутреннего контроля с системой управления бюджетными рисками главного администратора бюджетных средств, трансформация в систему повышения качества финансового менеджмента.

На данной стадии внутренний финансовый контроль должен стать целостной системой управления бюджетными рисками. Это означает не

только реализацию проверок за исполнением операций на основе оценки рисков, но и устранение причин реализации рисков, приводящих к нарушениям, недостижению установленных значений показателей качества финансового менеджмента.

При этом такая работа должна проводиться по уровням подчиненности — на уровне руководства главного администратора бюджетных средств, на уровне руководителей подразделений и на уровне рядовых работников подразделений главного администратора бюджетных средств. В результате для каждого значимого бюджетного риска определяются меры по ликвидации причин его возникновения.

К таким мерам можно отнести:

- уточнение регламентов выполнения отдельных процедур;
- уточнение мер по контролю в отношении процедур, выполняемых в рамках финансового менеджмента;
- проведение организационно-штатных мероприятий;
- повышение квалификации сотрудников, выполняющих операции (процедуры, действия), которым сопутствуют риски, подлежащие минимизации;
- перераспределение обязанностей внутри структурного подразделения, деятельность которого сопряжена с рисками, подлежащими минимизации;
- закупка и введение в эксплуатацию оборудования, средств автоматизации, программного обеспечения, иных материальных и нематериальных активов, необходимых для минимизации риска;
- организация и проведение мониторинга изменений бюджетного законодательства в целях своевременного доведения до ответственных сотрудников исчерпывающей информации, необходимой для правильного проведения операций;
- иные меры, выполнение которых может привести к минимизации рисков.

Мы должны получить эффективную взаимосвязь между системами внутреннего контроля, оценки качества финансового менеджмента и системой государственного финансового контроля. При этом большая часть нарушений и недостатков в финансово-бюджетной сфере должна определяться и устраняться внутри ведомства в результате работы внутреннего аудитора.

Завершающим и логичным шагом станет расширение сферы внутреннего финансового контроля на все учреждения сектора государственного управления.

## ВЫВОДЫ

Функция внутреннего финансового аудита, осуществляемая в целях оценки надежности системы внутреннего финансового контроля, подтверждения достоверности бюджетной отчетности и формирования предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств находится на этапе своего становления.

В соответствии с международными стандартами внутреннего контроля в государственном секторе структурное подразделение, осуществляющее внутренний аудит, должно обладать независимостью и отчитываться о результатах оценки качества средств внутреннего контроля и управления рисками напрямую руководству организации. При этом аудит финансово-хозяйственной деятельности [аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности] является одним из направлений внутреннего аудита. В связи с этим внутренний финансовый аудит следует рассматривать как транзитивную форму к внутреннему аудиту в организациях сектора государственного управления<sup>2</sup>.

Стандарты Института внутренних аудиторов (ИВА) определяют внутренний аудит как деятельность по предоставлению руководителю организации независимых гарантий и консультаций, направленных на повышение эффективности ее работы<sup>3</sup>. Таким образом, конечным результатом проведения внутреннего аудита является не представление отчетов о выявленных нарушениях, а подтверждение надежности и эффективности процедур управления и контроля в организации, а также формирование рекомендаций по повышению их качества [1].

<sup>2</sup> INTOSAI GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе. URL: [http://www.logos-pro.com/INTOSAI/intosai\\_gov\\_9100.htm](http://www.logos-pro.com/INTOSAI/intosai_gov_9100.htm) (дата обращения: 19.12.2018).

<sup>3</sup> Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). The Institute of Internal Auditors, Inc. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Permission-to-Reprint-and-Translate-IPPF.aspx> (дата обращения: 26.01.2019).

Соответственно, в бюджетном законодательстве внутренний финансовый аудит целесообразно определить в качестве деятельности по предоставлению независимой и объективной информации о состоянии качества системы управления бюджетными средствами главного администратора бюджетных средств.

Следующей задачей является обеспечение функциональной независимости подразделений внутреннего финансового аудита и организация обучения внутренних аудиторов.

Для большинства главных администраторов бюджетных средств создание крупных обособленных подразделений внутреннего финансового аудита (департамент, управление), непосредственно подчиняющихся руководству ведомства, нереализуемо и экономически неоправданно исходя из целей и задач внутреннего финансового аудита. В целях соблюдения принципа функциональной независимости небольшие подразделения внутреннего финансового аудита следует создать в составе других подразделений, не осуществляющих внутренние бюджетные процедуры, либо напрямую подчинить их руководителю главного администратора бюджетных средств.

Также программы обучения специалистов в области внутреннего финансового аудита и их реализация должны дать им четкое понимание положений стандартов и методик по внутреннему финансовому аудиту, особенно в части проведения оценки надежности внутреннего финансового контроля, понимание принципиальных отличий функции внутреннего финансового аудита от любой контрольно-ревизионной функции.

Другой важной задачей по усилению функции внутреннего финансового аудита является выработка подходов к проведению внутреннего аудита достоверности бюджетной отчетности ведомства и их закрепление в правовом поле.

В связи с тем, что сплошная проверка показателей бюджетной отчетности практически нереализуема в связи с ограниченностью материальных и трудовых ресурсов и в принципе нерациональна, аудит отчетности должен про-

водиться с применением риск-ориентированных методов, предполагающих выявление и оценку рисков существенного искажения бюджетной отчетности, использование данной оценки для определения характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Проведение внутренними аудиторами качественной проверки бюджетной отчетности с применением риск-ориентированных методов до ее представления внешним пользователям позволит обеспечить ее достоверность и в итоге значительно снизит риски существенных искажений отчетности об исполнении соответствующих бюджетов.

Полная реализация перечисленных задач по усилению функции внутреннего финансового аудита позволит постепенно перейти к организации общего внутреннего аудита в ведомствах, в рамках осуществления которого должны решаться следующие задачи:

- внутриведомственная оценка качества управления и контроля за процессами, обеспечивающими достижение показателей (индикаторов) государственных (муниципальных) программ;
- анализ управленческих решений по финансовому обеспечению деятельности учреждения;
- подтверждение достоверности бюджетной отчетности [5].

Следовательно, необходимо трансформировать систему внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, определить их места и роли в системе финансового менеджмента. Для этого нужно создать определенные условия, необходимые для внедрения каждым органом государственной власти решений по проектированию системы внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита, обеспечивающих реальное выполнение целей, которые заложены в Бюджетном кодексе Российской Федерации.

Реализация описанных выше мер по совершенствованию систем внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита превратит эти системы в действенный инструмент повышения эффективности бюджетных расходов.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бульга Р.П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;5;10–17.
2. Бычков С.С., Кокарев А.И., Лавров А.М. Развитие методологии и практики оценки качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета. *Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал*. 2018;1:9–25.

3. Мельник М.В. Международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV, структура, содержание и практика применения высшими органами финансового контроля. *Бухгалтерский учет, аудит и статистика*. 2012;6:135–144.
4. Пашков Р., Юденков Ю. Западная модель COSO в системе западных моделей внутреннего контроля и управления рисками. *Бухгалтерия и банки*. 2016;9:34–60.
5. Романов С.В. О вопросах развития внутреннего финансового контроля и аудита. *Бюджет*. 2018;3. URL: <http://bujet.ru/article/318328.php> (дата обращения: 26.01.2019).

#### REFERENCES

1. Bulyga R.P. Classification and standardization of financial control and audit in the Russian Federation. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit*. 2017;5;10–17. (In Russ.).
2. Bychkov S.S., Kokarev A.I., Lavrov A.M. Development of methodology and practice for assessing the quality of financial management. *Nauchno-issledovatel'skij finansovyy institut. Finansovyy zhurnal = Research Financial Institute. Financial Journal*. 2018;1:9–25. (In Russ.).
3. Mel'nik M.V. International standards ISSAI and INTOSAI GOV, structure, content and practice of application by the supreme bodies of financial control. *Buhgalterskij uchet, audit i statistika = Accounting, auditing and statistics*. 2012;6:135–144. (In Russ.).
4. Pashkov R., Yudenkov Yu. Western COSO model in Western system of internal control and risk management. *Bukhgalteriya i banki = Accounting and Banks*. 2016;9:34–60. (In Russ.).
5. Romanov S.V. On the issues of development of internal financial control and audit. *Byudzhet = Budget*. 2018;3. URL: <http://bujet.ru/article/318328.php> (accessed on 26.01.2019). (In Russ.).

#### ОБ АВТОРЕ

**Диана Ренатовна Гиниятуллина** — аспирант 1-го года обучения, Департамент учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
[dianaginiyat@gmail.com](mailto:dianaginiyat@gmail.com)

#### ABOUT THE AUTHOR

**Diana R. Giniyatulina** — 1st year graduate student, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
[dianaginiyat@gmail.com](mailto:dianaginiyat@gmail.com)

*Статья поступила 04.02.2019; принята к публикации 26.02.2019.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 04.02.2019; accepted for publication 26.02.2019.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*