

Учет. Анализ. Аудит

Научно-практический журнал
DOI: 10.26794/2408-9303

Том 5, № 5, 2018

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

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

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор

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

В.И. Колбасин, председатель СРО РСА

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

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

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

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

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

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

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

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Accounting. Analysis. Auditing

Scientific and Practical Journal

Vol. 5, No. 5, 2018

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

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

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

O.V. Golosov, Doctor of Economics, Professor

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

V.I. Kolbasin, Chairman, RUA

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

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

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

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

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

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

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

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

EDITORIAL BOARD MEMBERS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ
РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ**

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

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

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

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

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

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

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

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

**INTERNATIONAL
EDITORIAL BOARD**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.

Учредитель
ФГБОУ ВО «Финансовый
университет
при Правительстве
Российской Федерации»

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

Заведующий редакцией
научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
Н. А. Пунтус

Корректор
С.Ф. Михайлова

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

Верстка
С.М. Ветров

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

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

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

Подписано в печать:
29.10.2018
Формат 60 × 84 1/8
Объем 12 п.л.
Заказ № 1043

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

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

И.М. Степнов, Ю.А. Ковальчук

**Моделирование добавленной стоимости
в цифровом стратегическом менеджменте 6**

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Т.Ю. Серебрякова, О.Г. Гордеева, О.Ю. Куртаева

**Учетно-аналитические источники идентификации
экономических рисков 24**

Р.Р. Чугумбаев, Н.Н. Чугумбаева

**Контекст бизнеса как объект бухгалтерского
учета и анализа. 33**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

Е.В. Михайлова, Г.В. Потехина

**Особенности методики преподавания бухгалтерского учета
Г.А. Бахчисарайцева — представителя московской
учетной школы 43**

А.Н. Кизилов, О.В. Овчаренко

**Особенности назначения и производства
судебно-экономических экспертиз 54**

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

А.В. Глущенко, Е.П. Кучерова, М.В. Денисов

**Моделирование системы экономической безопасности
агрохолдингов как основы их устойчивого развития
в условиях глобального кризис-менеджмента 64**

Е.С. Козьма

**Малый бизнес Приднестровской Молдавской Республики:
проблемный аспект 73**

ОБРАЗОВАНИЕ

Н.А. Миславская

**Реализм, номинализм и возможность
исчезновения бухгалтерской профессии 85**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

М.В. Мельник

Татуровские чтения — 2018 91

AUTHOURS' OPINIONS AND DISCUSSIONS*I.M. Stepnov, Yu.A. Kovalchuk***Value Chain Modeling in Digital Strategic Management. 6****THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL***T. Yu. Serebryakova, O.G. Gordeeva, O. Yu. Kurtayeva***Accounting and Analytical Sources
of Economic Risks Identification 24***R.R. Chugumbaev, N.N. Chugumbaeva***Business Context as an Object of Accounting and Analysis. 33****TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES***G.V. Mikhailova, E.V. Potekhina***The Peculiarities of the Methodology of Teaching Accounting
by G.A. Bakhchisaraytsev – the Representative of the Moscow
Accounting School. 43***A.N. Kizilov, O.V. Ovcharenko***Peculiarities of Ordering and Conducting
Forensic Accounting Expertise 54****EXPERIENCE PERFECTION***A.V. Gluschchenko, E.P. Kucherova, M.V. Denisov***Modeling the System of Economic Security of Agro-Holdings
as the Basis for their Sustainable Development
in the Context of Global Crisis Management 64***E.S. Kozma***Small Business of the Transnistrian Moldavian Republic:
Problematic Aspect 73****EDUCATION***N.A. Mislavskaja***Realism, Nominalism and How Probable
the Disappearance of Accounting Profession is 85****ACADEMIC LIFE***M.V. Mel'nik***International Tatur Memorial Conference – 2018 91**

**The journal "Accounting.
Analysis. Auditing",
2018, vol. 5, no. 5**

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

Proofreader
S.F. Mikhaylova

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

Design, Layout
S.M. Vetrov

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

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

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

Signed off to printing:
29.10.2018
Format 60 × 84 1/8
Size 12 printer sheets
Order № 1043

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-6-23
УДК 330.101(045)
JEL G32, P19



Моделирование добавленной стоимости в цифровом стратегическом менеджменте

И.М. Степнов^а, Ю.А. Ковальчук^б

^а Финансовый университет;
Институт проблем рынка РАН, Москва, Россия
<http://orcid.org/0000-0003-4107-6397>

^б Московский авиационный институт (национальный исследовательский университет);
Институт проблем рынка РАН, Москва, Россия
<http://orcid.org/0000-0002-9959-3090>

АННОТАЦИЯ

Актуальность становления цифрового стратегического менеджмента подтверждается ростом инфокоммуникационного сектора экономики в общемировом масштабе. Результаты исследования современной цифровой трансформации компаний позволили установить, что новые бизнес-модели проектируются на основе цифровых платформ и основаны на процессах купли-продажи не только товаров и/или услуг, но и информации о самих пользователях. Доказано, что цифровая платформа как технологический инструмент обмена в современной экономике обеспечивает процессы посредничества, фактически поддерживая координацию для рынка, создавая добавленную стоимость на основе цифровой кооперации. Сформирован методологический подход к повышению эффективности задач цифрового стратегического менеджмента, с учетом подтверждения потребностей цепочки добавленной стоимости путем создания цифровых двойников бизнес- и технологических процессов, реализуемых на основе технологии блокчейн или на ациклическом графе. Постановка задачи моделирования определила, что технически возможно создание моделей, осуществляющих пооперационный анализ взаимодействия в цепочках добавленной стоимости, однако более эффективно отражение хозяйственной деятельности на основе процессного подхода при полной идентичности бизнес-процесса, цепочки добавленной стоимости и их цифрового двойника. В связи с этим наличие цифровых двойников позволяет осуществить проектирование и моделирование функционирования добавленной стоимости до начала реального бизнес-процесса, что вносит существенные изменения в формируемый в настоящее время цифровой стратегический менеджмент. Такое моделирование добавленной стоимости сохраняет рыночные принципы, а сама цифровая платформа не является заменой рынка, а воплощается как наиболее эффективный посредник. Анализ существующих подходов позволил выявить такие нерешенные задачи, как отсутствие прямой взаимосвязи между понесенными затратами на цифровизацию и полученными цифровыми платформами финансовыми результатами и невыделенности информации как самостоятельного элемента затрат в системе учета, управления и контроля затрат, несмотря на существенное возрастание доли издержек организаций на облачные сервисы и технологии. Моделирование вновь созданной стоимости в цифровой среде реализовано авторами с учетом: а) определения интегрирующим элементом услуги (нежели готового продукта) в соответствии со спецификой цифровой экономики; б) выделения вариантов рыночного взаимодействия посредством платформ на основе традиционных контрактов, соглашений «по умолчанию» зарегистрированных пользователей платформ, смарт-контрактов; в) выбора базовых параметров – вложений в инвестированный капитал, агрегированный по процессу, и затрат участников по операционной деятельности (по технологическим переделам), дополненных условно-постоянными издержками; г) использования для представления операционной деятельности концепции переделов, позволяющей отразить специфику и пропорции между отдельными стадиями технологического процесса, и введения двух информационных переделов («Сбор, хранение и обработка данных» и «Цифровое представление и дизайн рынка»), что позволило создать объект учета инфокоммуникационных затрат. Результаты моделирования показали, что эффект координации имеет нелинейную зависимость от доли инвестированного капитала организатора процесса, что может быть использовано при поиске оптимальных вариантов проектирования платформ взаимодействий и для целевого управления рентабельностью инвестированного капитала при формировании цепочек добавленной стоимости.

Ключевые слова: цифровая экономика; цифровая платформа; добавленная стоимость; цифровой стратегический менеджмент; кооперация; моделирование стоимости; блокчейн; смарт-контракт; инвестированный капитал; процессный учет; затраты на инфокоммуникационные технологии

Для цитирования: Степнов И.М., Ковальчук Ю.А. Моделирование добавленной стоимости в цифровом стратегическом менеджменте. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):6-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-6-23

Value Chain Modeling in Digital Strategic Management

I.M. Stepnov^a, Yu.A. Kovalchuk^b

^a Financial University;

Market Economy Institute, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-4107-6397>

^b Moscow Aviation Institute (National Research University);

Market Economy Institute, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0002-9959-3090>

ABSTRACT

The importance of digital strategic management development is confirmed by the growth of the information and communication sector of economy worldwide. The results of the survey of the companies digital transformation of companies nowadays show that new business models are formed on the digital platforms and are based on the processes of buying and selling not only goods and/or services but also the information about the customers themselves. The article proves that a digital platform as a technological exchange tool in modern economy provides for the intermediation processes, supporting coordination at the market and creating value added on the basis of digital cooperation. The authors develop a methodological approach to the increase of strategic management tasks effectiveness taking into account the confirmation of the needs of value added chain. This is achieved by creation of digital twins of business and technological processes which are realized on the basis of block chain technology or on the acyclic graph. Within the defined task for modeling it is technically possible to create the models which perform the operation-by-operation analysis of interaction in the value added chains. However the more effective way to model business activity is to use the process approach when a business process and a value added chain are completely identical with their digital twins. Digital twins permit to make a design and a model of value added functioning before launching a real business process which could greatly change the digital strategic management which is now still under formation. Such modeling of value added conform to market principles, and a digital platform by itself is not a replacement of the market but rather the most effective intermediary. The analysis of existing approaches reveals the following unsolved problems: first, the absence of direct interconnection between the expenses on digitalization and the results received with the use of digital platforms, and second, information is not singled out as a separate expense category in cost accounting, management and control regardless of the considerable percentage increase of an enterprise expenses on cloud computing service and technology. The authors model the newly created value in digital environment by a) defining a service (not finished goods) as an integrating element which is typical of digital economy; b) singling out the variants of market cooperation with the use of platforms on the basis of traditional contracts, agreements "by default", registered users of the platforms, smart contracts; c) choosing basic parameters – investments in the capital which is aggregated by the process and the costs of operating activity participants (by technological limits) supplemented by semi fixed costs; d) using the concept of limits to represent operating activity which is sensitive to special features and proportions among separate stages of a technological process and introducing two information limits ("Data collection, storage and processing" and "Digital representation and market design") which resulted in creation of the information and communication costs accounting object. The results of the modeling show that a coordination effect is in non-linear dependence on the share of the capital invested by the organizers of the process. This can be used in the search for optimal variants of cooperation platform design and for the investment profitability target management when forming value added chains.

Keywords: digital economy; digital platform; value added; digital strategic management; cooperation; cost modeling; blockchain; smart contract; invested capital; process accounting; costs of information and communication technologies

For citation: Stepnov I.M., Kovalchuk Yu.A. Value chain modeling in digital strategic management. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):6-23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-6-23

ВВЕДЕНИЕ

Революционное проникновение цифровых технологий в реальную экономику подтверждается ростом инвестиций в высокотехнологичные отрасли. Цифровые технологии, становясь символом и синонимом современных инноваций,

обеспечили 25%-ный годовой рост капитализации в секторе информационных технологий в 2017 г. согласно динамике индекса S&P 500 (рис. 1), а также историческое преодоление отметки в 1 трлн долл. значения рыночной стоимости компанией Apple. Следует отметить,



Рис. 1 / Fig. 1. Рыночная капитализация секторов рынка по индексу S&P 500 с 1995 по 2017 г., % / Market capitalization of market sectors by S&P500 for the period from 1995 to 2017, %

Источник/ Source: составлено авторами на основе данных: Top down Charts. Weekly S&P 500 Chart Storm – Policy Problems, Credit Market Warnings, and Tech Froth. URL: <https://seekingalpha.com/article/4183583-weekly-s-and-p-500-chartstorm-policy-problems-credit-market-warnings-tech-froth?page=4> (дата обращения: 30.07.2018) / Composed by the authors on the basis of: Top down Charts. Weekly S&P 500 Chart Storm – Policy Problems, Credit Market Warnings, and Tech Froth. URL: <https://seekingalpha.com/article/4183583-weekly-s-and-p-500-chartstorm-policy-problems-credit-market-warnings-tech-froth?page=4> (accessed 30.07.2018).

что тренды сектора инфокоммуникационных технологий схожи по динамике с финансовым сектором, который на протяжении последних 25 лет стабильно давал не менее 20% от общей капитализации рынка. Однако после кризисного 2008 г. не только инфокоммуникационные технологии, но и приводимые в соответствие ими сектора здравоохранения, товаров длительного спроса и промышленности (на которую ожидается существенный рывок в связи с развитием современных технологий в рамках концепции Индустрия 4.0) показывают превышение темпов роста капитализации над финансовым сектором. При этом следует отметить показательное снижение весового значения капитализации для сектора телекоммуникаций,

особенно в последние 3 года¹ — это и есть подтверждение затухания в жизненном цикле этой технологии.

Похожие тенденции, подтверждающие аналогичность наблюдаемых процессов, подтверждены рядом аналитических отчетов:

- Bank of America Merrill Lynch²: выявлен значительный приток инвестиций в акции высокотехнологичных компаний, если на протяжении 2002–2009 гг. наблюдался отток инвестиций (максимум

¹ S&P 500 Sector Weightings 1979–2018. URL: <http://siblisresearch.com/data/sp-500-sector-weightings/> (дата обращения: 26.06.2018).

² BofA Merrill Lynch Global Investment Strategy. BofA: приток денег в хайтек — на 15-летнем максимуме. URL: <http://www.vestifinance.ru/articles/85631> (дата обращения: 27.06.2018).

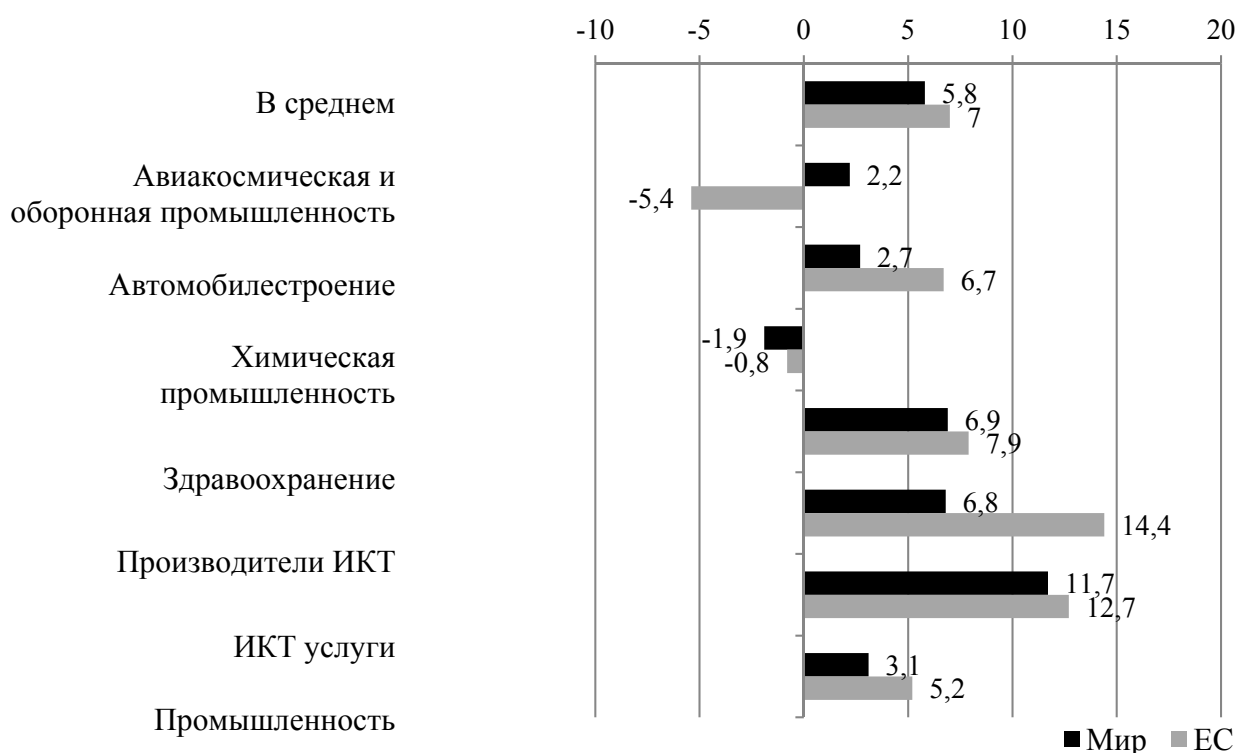


Рис. 2 / Fig. 2. Темп прироста инвестиций в НИОКР в компаниях в 2017 г., % / Growth rate of R&D investments in companies in 2017, %

Источник / Source: сформировано авторами на основе данных: The 2017 EU Industrial R&D Investment Score board. R&D ranking of the world top 2500 companies. URL: <http://iri.jrc.ec.europa.eu/scoreboard17.html> (дата обращения: 12.07.2018) / Formed by the authors on the basis of: The 2017 EU Industrial R&D Investment Scoreboard. R&D ranking of the world top 2500 companies. URL: <http://iri.jrc.ec.europa.eu/scoreboard17.html> (accessed 12.07.2018).

в 2005 г. на уровне 25%), а также в посткризисные 2012 и 2015–2016 гг. падение было не более 10%, то в 2017 г. (по сравнению с 18% прироста инвестиций в 2009 г.) зафиксирован 25%-ный прирост инвестиций в технологические компании;

- Европейской комиссии EU Industrial R&D Investment Scoreboard³ (рейтинг 2500 компаний с наибольшими инвестициями в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы): прирост инвестиций в НИОКР обеспечивается за счет компаний в сфере инфокоммуникационных услуг (11,7% в мире и 12,7% в ЕС), здравоохранения (6,9% в мире и 7,9% в ЕС) и производства инфокоммуникационного оборудования (6,8% в мире и 14,4% в ЕС) (рис. 2). Анализ показывает, что в мире лидирует по инвестициям в НИОКР сектор инфокоммуникационных услуг, а в Европе — сек-

тор производителей инфокоммуникационного оборудования.

ФУНДАМЕНТАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ЦИФРОВЫХ ТРАНСФОРМАЦИЙ В ЭКОНОМИКЕ: ПЛАТФОРМЫ КАК НОВАЯ БИЗНЕС-МОДЕЛЬ

Представленные выше оценки характеризуют статистически подтвержденные тренды. Если обратиться к фундаментальной оценке происходящих изменений в экономике, характеризующихся «всеобщей цифровизацией», то, по нашему мнению, вполне закономерно и обоснованно обратиться к концепции победы классического капитализма К. Маркса. Становление цифрового капитализма обеспечивается теми же принципами, что победа обычного капитализма по К. Марксу, т.е. капиталист обеспечивает получение прибыли за счет кооперации, в данном случае цифровой кооперации на платформенном принципе, с привязкой к платформам, аналогично закреплению рабочих за фабриками за счет специализации более двух веков назад.

³ The 2017 EU Industrial R&D Investment Scoreboard. R&D ranking of the world top 2500 companies. URL: <http://iri.jrc.ec.europa.eu/scoreboard17.html> (дата обращения: 18.07.2018).

Общеизвестно, что важнейшим признаком капитализма является стремление экономических агентов, владеющих частной собственностью, к прибыли, распределяемой пропорционально капиталу, а не вложенному труду или понесенным материальным издержкам. Смещение современной экономики более в сектор услуг, а не товарного производства, не меняет существенным образом экономических отношений, но добавляет определенные специфические признаки:

1) перенос оказания услуг в новую среду — платформу, причем с максимально полным циклом, включая оплату;

2) организация функционирования платформы осуществляется на основе инфокоммуникационных технологий при наличии единой информационной среды и информационно-технологической инфраструктуры;

3) взаимодействие участников платформы осуществляется по определенному алгоритму, что обеспечивает экономию транзакционных издержек (в сравнении с вариантом отсутствия платформы);

4) изменение формы найма работников по оказанию услуг — через платформу, включая понимание частичной занятости на ряде платформ, что приводит к существенной экономии стандартных издержек и росту производительности труда в связи с сокращением непроизводительных потерь времени;

5) основной источник прибыли, как и объект эксплуатации, становится информационным, а затем и информационно-коммуникационным.

Следовательно, «цифровой капитализм» [1] содержит в себе именно акцент на приоритетные изменения в рамках современного этапа экономического и общественного развития, который модернизирует классическое понимание капитализма — теперь капиталист обеспечивает получение прибыли за счет цифровой кооперации. При этом платформы, сокращая издержки на координацию, показывают экономическое признание не в силу научно-технического прогресса, не в силу «всеобщей цифровизации», а по причинам единственности на сегодня наиболее эффективного решения по вовлечению в бизнес-процесс информационно-коммуникационных отношений, позволяющих монетизировать эти отношения [2], эффективности контроля над созданием добавленной стоимости и распределением ее результатов, неограниченности проектирования рынков соответствия как наиболее свободной рыночной ниши и эффектив-

ности организации деятельности на этих рынках на основе платформенного принципа [3, 4].

Широкое распространение цифровых платформенных решений в настоящее время уже позволяет определить рыночную сущность цифровой платформы. Следует отметить, что выделяют разные типы платформ [5]:

- платформы как причина образования компании⁴;
- общеотраслевые платформы с открытым интерфейсом, обеспечивающим взаимодействие пользователей и обмен [6];
- платформы внутрисиловых цепочек для координации действий компаний в рамках совместного производства конечного продукта, включая производство в кластере [7, 8].

Не углубляясь в классификацию цифровых платформ⁵, перечислим получившие наибольшее распространение:

- Amazon; Aliexpress; Alibaba (интернет-продажа товаров массового спроса);
- Android; IOS; Microsoft Windows (операционные системы);
- Google, Yandex (мультипорталы, включающие поисковую систему и разнообразный сервис);
- Booking.com (бронирование отелей);
- Air BnB (аренда жилья);
- Apple App Store (магазин приложений для товаров компании Apple, с возможностью платного и бесплатного пользования);
- Facebook, Instagram, Twitter (социальная сеть);
- Uber, Gett (заказ такси для пользователей и получение дохода для водителей);
- Avito (интернет-сайт для размещения объявлений о товарах и услугах от частных лиц и компаний);
- PayPal (платежная система);
- Boeing Suppliers Portal (портал поставщиков компании авиационной промышленности Boeing для просмотра общей информации о цепочке по-

⁴ Bhattacharya A., Khanna D., Schweizer C., Bijapurkar A. The New Globalization: Going Beyond the Rhetoric. <https://www.bcg.com/publications/2017/new-globalization-going-beyond-rhetoric.aspx> (дата обращения: 03.08.2018).

⁵ Месропян В. Р. Цифровые платформы — новая рыночная власть. URL: https://www.econ.msu.ru/science/News.20180417134253_6961/ (дата обращения: 22.07.2018).

⁶ АНО «Цифровая экономика РФ». Проект. Подходы к определению цифровых платформ. URL: http://files.data-economy.ru/digital_platforms_project.pdf.

ставок от Boeing и инструментов для управления заказами и платежной деятельностью);

- Госуслуги (интернет-сайт электронного документооборота в РФ).

В целом мы согласны с определением Массачусетского технологического университета⁷ [9, 10], что «цифровая платформа — обеспеченная высокими технологиями бизнес-модель, которая создает стоимость, облегчая обмены между двумя или большим числом взаимозависимых групп участников». Однако следует уточнить, что данная бизнес-модель основана на процессах купли-продажи не столько товаров и/или услуг, а информации о самих пользователях, ставя знак равенства между поставщиком и потребителем [11]. Таким образом, цифровая платформа как технологический инструмент обмена в современной экономике обеспечивает процессы посредничества, фактически поддерживая координацию для рынка, создавая добавленную стоимость на основе цифровой кооперации. Данный тезис подтверждается также тем, что платформы, функционируя для нужд пользователей, «привязывают» их к себе, создавая эффект «цифрового рабства», включая соглашения по умолчанию, однако сегодня невозможно с определенностью говорить о доступности и простоте или сложности перехода с одной платформы на другую именно в силу становления платформ.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К МОДЕЛИРОВАНИЮ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ В ЦИФРОВОЙ СРЕДЕ

Неотъемлемой частью цифровой трансформации, особенно в промышленности, стало устойчивое сочетание одновременного упоминания «цепочек добавленной стоимости» и цифровых преобразований [12–14]. Как правило, в настоящее время цифровые технологии в рамках цифровой трансформации идут по пути, прежде всего, создания цифровых двойников бизнес- и технологических процессов⁸, являющихся рыночно подтвержден-

ной потребностью цепочки добавленной стоимости. Такие цифровые двойники могут быть реализованы как на блокчейн, так и на ациклическом графе. Следует отметить, что для эффективности задач аналитического обеспечения цифрового менеджмента (особенно стратегического) необходимо, чтобы блокчейн или ациклический граф точно соответствовал цепочке добавленной стоимости, иначе возникнет классическая проблема разделения издержек и доходов по разным бизнес-процессам, в то время как на стадии проектирования платформ эта проблема может быть решена на уровне принципов формирования цифровых двойников. Поэтому в дальнейшем в данной статье будем считать, что цифровой двойник и сам бизнес-процесс полностью соответствуют последовательности создания добавленной стоимости, цепочке, отдавая отчет в том, что в реальных приложениях это могут быть и не идентичные решения. Все это приводит к необходимости формирования цифрового стратегического менеджмента, реализующего либо сотрудничество над конкуренцией, либо олигополию над сетью экономических агентов и подтверждающего соответствие цифрового двойника действительности.

Технически вполне возможно создание моделей, осуществляющих пооперационный анализ взаимодействия в цепочках добавленной стоимости, но пока более эффективно, с нашей точки зрения, отражение хозяйственной деятельности по цепочкам (т.е. процессный подход). Пооперационный учет, с одной стороны, позволил бы точно учесть вклад каждого участника, но, с другой стороны, до объединения в единый процесс операционные возможности каждого участника достаточно вариативны. Иначе говоря, операционный учет приведет к необходимости ожидания высвобождения исполнителя до включения оценки вероятности его задержки из уже сложившейся после проектирования загрузки. Цепочка создания стоимости существенно снижает степень неопределенности операционных возможностей и поэтому более целесообразна. Кроме того, при проектировании цепочки могут быть учтены затраты на «взаимопонимание» между операционными элементами, тогда как при операционном учете их следует также прогнозировать.

Кроме того, следует обратить внимание на феномен «частичной занятости» участников цепочек добавленной стоимости при платформенном подходе, получающий все большее распространение. Частичная занятость позволяет координатору процесса

⁷ Van Alstyne M., Parker G., Choudary S.P. Pipelines, Platforms, and the New Rules of Strategy. Harvard Business Review, April, 2016. URL: <http://ide.mit.edu/sites/default/files/publications/Pipelines%2C%20Platforms%2C%20and%20the%20New%20Rules%20of%20Strategy.pdf.pdf> (дата обращения: 24.07.2018).

⁸ PWC&SIEMENS PLM Software. Комплексный подход к цифровой трансформации производственных предприятий. URL: https://www.pwc.ru/ru/publications/PwC_Siemens_Digital_transformation.pdf (дата обращения: 01.08.2018).

во многом сократить издержки, связанные с полной занятостью. При этом «частичная занятость» как экономическое явление начинает распространяться не только на привлекаемых исполнителей, но и на недвижимость, уникальное оборудование и т.д.

Наличие цифровых двойников позволяет осуществить проектирование и моделирование функционирования цепочки добавленной стоимости до начала реального бизнес-процесса, что вносит существенные изменения в формируемый в настоящее время цифровой стратегический менеджмент. Не подлежит сомнению, что такое моделирование добавленной стоимости сохраняет рыночные принципы и невозможно без понимания того, что в цифровом измерении над рыночным спросом и предложением возникает именно цифровая платформа. С нашей точки зрения, цифровая платформа не является заменой рынка, а воплощается как наиболее эффективный посредник, что, кстати, подтверждается и нашими решениями по концепции организационных платформ [3, 4, 15].

Указанные выше предпосылки позволяют сделать вывод о том, что существенно важным при цифровизации взаимодействия между участниками рыночных отношений следует обращать существенное внимание на моделирование добавленной стоимости как организаторами процессов координации — с целью максимизации дохода, так и их участниками — с целью справедливости распределения дохода. При этом до построения модели следует обратить внимание на ряд значимых положений, связанных с таким моделированием.

Прежде всего следует отметить, что цифровая платформа может быть:

- централизованная, основанная на идее платформенного капитализма с ключевым отличием — дизайн рынка совершается при формировании платформы (такие, как Uber, Amazon);
- децентрализованная, основанная на идее распределенного капитализма, с ключевым отличием — дизайн рынка осуществляется мультиагентной системой после создания платформы (такие, как Avito, Booking).

Несмотря на очевидность, данное свойство, скорее, относится к стратегии развития платформ, чем к внутреннему свойству, и, к примеру, платформа Booking готова как к конкуренции в условиях распределенности, так и к монополизации в условиях платформенности.

На построение моделей добавленной стоимости в цифровом измерении оказывает существенное

влияние преобладание «услуг» над «продуктом», что распространяется не только на конечный результат, но и на участников бизнес-процесса, так как чаще всего интегрирующим элементом становится более услуга, нежели готовый продукт.

Одной из нерешенных методологических проблем моделирования цифровой стоимости является отсутствие решений по установлению зависимостей понесенных затрат на цифровизацию и финансовых результатов, связанное с тем, что издержки создания и поддержки цифровой платформы во многом косвенно влияют на получаемый доход, что позволяет сделать вывод о необходимости корректировки существующей концепции добавленной стоимости, особенно в части денежных потоков, ее создающих [16, 17]. Самым ярким примером являются платформы, ориентированные на рекламу, — принесая пользу участникам платформ, они монетизируют свою популярность через рекламные решения, включая нативную рекламу (например, Telegram, Twitter, Facebook). При этом затраты, понесенные на создание, поддержание и функционирование таких платформ, никаким образом непосредственно не связаны с финансовым результатом.

Следует выделить и другую значимую проблему — на текущий момент информация не выделена как самостоятельный элемент затрат [18, 19], несмотря на существенное возрастание доли затрат предприятий на облачные сервис и технологии [13, 14]. Очевидно это обусловлено стремлением к тому, чтобы информация была бы бесплатной, исходя из гипотезы эффективности рынка Ю. Фамы (Efficient Market Hypothesis [20]). Однако вполне целесообразно, что затраты на информационно-коммуникационные технологии должны отражаться при формировании и сметы затрат и себестоимости, что существенно важно для целей управленческого учета, управления затратами и контроля затрат, поскольку такая существенная доля расходов не может далее оставаться распределенной по другим элементам затрат и статьям калькуляции (фактически же на сегодня информационно-коммуникационные затраты отражены большей частью в прочих расходах).

Также следует отметить, что традиционно именно смета затрат позволяла выделять материалоемкие, трудоемкие, энергоемкие и фондоемкие производства. Следовательно, введение (точнее, признание) нового элемента затрат даст возможность говорить об информационно емких предприятиях и отраслях (например, в рамках новой

парадигмы Индустрия 4.0 наличие 3D-принтера должно обеспечиваться информационно-коммуникационным сопровождением, реализуемым, прежде всего, через облачные технологии, без которого данное оборудование станет совершенно ненужным). При этом экономически необходимо, чтобы это сопровождение выделялось как отдельный элемент затрат, было идентифицировано именно в операционных расходах, а не в прочих расходах, что приводит к отнесению к постоянным издержкам (постоянно увеличивающимся с увеличением объемов скачиваемой и обрабатываемой информации).

Указанная выше проблема делает необходимым решение об изменении состава затрат, помня о том, что элементы затрат группируются независимо от их места возникновения и непосредственного назначения и должны быть однородны. Что может быть отнесено к признаку однородности информационно-телекоммуникационных затрат? По нашему предположению, таким признаком однородности должны стать затраты, оценивающие доступ к информации с возможностью ее обработки в облаке (т.е. единство информации и инструментария для ее обработки, предоставленное по информационным каналам облачным сервисом). Кроме того, можно утверждать и о неделимости информационно-коммуникационных затрат (невозможности разделения на составляющие) по причине триединства нового элемента затрат: доступ, информация, инструмент. С одной стороны, без коммуникационных технологий доступ не может быть обеспечен, с другой стороны, отсутствие информации сделает доступ ненужным (например, активное завлечение в социальные сети осуществляется для наполнения контента), и, наконец, отсутствие возможности обрабатывать информацию делает и первое, и второе ненужным. Следовательно, перечень затрат следует дополнить стоимостью использования и обработки информации в виде объемов информации, обработанных с определенной скоростью и затратами на их хранение.

Логические рассуждения, что информация является таким же предметом труда, допустимым только при небольших объемах (о чем говорилось выше), а при существенном изменении структуры затрат следует понимать, что данный триединный объект учета — это особый отдельный объект учета, и к нему необходимо разрабатывать новые правила, понимая те изменения, которые происходят в экономике современности [21].

УСЛОВИЯ И ОГРАНИЧЕНИЯ МОДЕЛИ ПЛАТФОРМЕННОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ В РАМКАХ ЦЕПОЧКИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ И ЕЕ ЦИФРОВОГО ДВОЙНИКА

При моделировании вновь созданной стоимости в цифровой среде необходимо уточнять роли участников взаимодействия. Рыночное взаимодействие посредством платформ может осуществляться как путем традиционных контрактов, так и на основе соглашений «по умолчанию» зарегистрированных пользователей платформ, так и на основе смарт-контрактов, полностью реализованных в цифровой среде. В реальности, как показано ниже в примере модели создания стоимости, будет осуществляться совокупность таких отношений под управлением координатора взаимодействия (инициатора или организатора создания конкретной цепочки добавленной стоимости). Как показывают расчеты, смарт-контракт наиболее эффективен при закреплении контрактов на «разницу», т.е. именно на вновь созданную стоимость, а не на всю стоимость.

При использовании смарт-контрактов, тем не менее, не решается полностью вопрос о привязке объекта учета (в том числе и налогового) и принадлежности результата до тех пор, когда для целей учета будут регистрироваться на цифровой платформе не исполнители, не корпорации, не предприниматели, не объекты, а процессы. Поэтому в дальнейшем в модели мы будем полностью ориентироваться только на процессный подход, чтобы избежать проблем установления издержек и справедливости распределения результатов.

В представленной ниже модели сознательно исключен из рассмотрения учет важного фактора — валюты финансирования. Широкое распространение криптовалют (токенов) приводит к тому, что многие цифровые цепочки стоимости решают проблемы финансового управления именно через криптовалютные решения — от привлечения денежных средств до уплаты налогов в отдельных юрисдикциях. Вполне очевидно, что управление цепочкой стоимости возможно на основе свопционов, относительно криптовалют и фиатных валют. Кроме того, криптовалюты игнорируют понятие инфляции, заменяя его увеличением стоимости валюты как физического актива, что приводит к всеобщему стремлению к удорожанию криптовалюты и возникновению опасности «мыльного пузыря» на рынке

капитала. Это явление уже сейчас корректируется множественностью криптовалют [22], но общая тенденция пока сохраняется. Тем не менее проблема выбора вида валюты в учете затрат в цифровой цепочке становится все более существенной, и поэтому одно из решений в мировой практике, связанное с тем, что в отдельных юрисдикциях появляются возможности выплат зарплаты и оплаты налогов в криптовалюте, частично снимает эти проблемы, но не ликвидирует ее полностью. Исследование такого влияния — тема будущих аналитических исследований при накоплении достаточных статистически значимых фактов, а в представленной модели мы считаем, что валюта является единой, без уточнения, какой именно, и все зависимости установлены как долевые или пропорциональные, без использования абсолютных значений.

Учитывая особенности блокчейна, в принципиальные положения представленной модели заложен тот факт, что блокчейн обладает не только преимуществами (достоверностью, стабильностью), но и недостатками, связанными с трудностями корректирования цепочки добавленной стоимости. Создатели блокчейна утверждают не просто о трудности его изменения, а технической и математической невозможности такого действия, поэтому в представленной модели в совокупности затрат, отнесенных к группам контрагентов, заложены затраты, связанные с перепроектированием цепочки стоимости как единственным способом корректировки бизнес-процесса, созданного на блокчейне. С этой точки зрения и с точки зрения проблемы ветвления процессов, как уже упоминалось выше, более эффективен ациклический граф, обеспечивающий также решение проблемы ожидания ресурсов, но нарастающая популярность блокчейна не позволяет исключить его из моделирования взаимодействия (хотя ациклический граф не менее интересен и перспективен с точки зрения многообразия решений). С другой стороны, реализация на блокчейне принесет более высокий уровень устойчивости процессов, так как невозможность корректировки и неотвратимость последствий обеспечивает более надежное взаимодействие между участниками процесса.

ИСХОДНЫЕ ПАРАМЕТРЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ МОДЕЛИРОВАНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

В табл. 1–4 представлены базовые исходные данные и результаты моделирования.

Все расчеты представлены в относительных единицах, что дает возможность сравнения эффективности вариантов координации: относительно инвестированного капитала (табл. 1) и выручки (табл. 2, 3).

Для формирования вариантов выделены 4 крупные группы контрагентов:

- организатор процесса;
- рыночные участники, т.е. несвязанные какими-либо отношениями с организаторами процесса и привлекаемые исключительно на рыночных условиях);
- платформенные участники, т.е. зарегистрированные на цифровой платформе и связанные ограничениями как минимум по умолчанию или иными договоренностями, к примеру участники географического кластера, поставщики Boeing, пользователи системы Android от Google, пользователи Яндекс-Такси и т.д.;
- участники, чьи отношения регулируются смарт-контрактами, включая оплату и контроль (наиболее распространенными на данный момент являются финансовые контракты Ethereum, выполнение действий на портале государственных услуг, контракты без отмены Booking и т.д.).

Представленная группировка инвестиций и затрат несколько отличается от традиционной, но эти отличия связаны с необходимостью обращения внимания на специфику отражения затрат, порожденных полностью или частично цифровыми отношениями. Кроме того, для отражения операционной деятельности в данной модели была использована концепция переделов как совокупность однородных технологических операций, что позволило отразить специфику и пропорции между отдельными стадиями технологического процесса, взятого за основу для моделирования (создания сложного робототехнического устройства). Мы считаем обоснованным введение двух информационных переделов — технологический передел № 1 «Сбор, хранение и обработка данных» и технологический передел № 6 «Цифровое представление и дизайн рынка», что позволило создать объект учета инфокоммуникационных затрат, а не распределять эти затраты по всем операциям.

Базовыми исходными параметрами являются вложения в инвестированный капитал, агрегированный по процессу, и затраты участников по операционной деятельности (по технологическим переделам), дополненные условно-постоянными издержками. При этом использована группировка затрат, позволяющая выделить ключевые элементы,

Таблица 1 / Table 1

Инвестированный капитал в процесс, реализующий цепочку создания добавленной стоимости / Capital invested in the process of the value added chain creation

Составляющие инвестированного капитала в процесс, реализующий цепочку добавленной стоимости / Components of the capital invested in the process of the value added chain creation	Варианты формирования процесса реализации цепочки добавленной стоимости пропорционально вкладу каждого контрагента, % к инвестированному капиталу / Variants of forming the process of the value added chain creation in proportion to the investment of each counterparty, % in the invested capital														
	Организатор процесса (ОП) / Organizer of the process	Группа рыночные контракты (РК) / "Market contracts" group			Группа платформенные контракты (ПК), включая контракты «по умолчанию» / "Platform contracts" group including contract "by default"			Группа смарт-контракты, включая перепроектирование (СК) / "Smart contracts" group including redesigning							
		ОП	ОП	РК	ОП	РК	ПК	ОП	РК	ПК	ОП	РК	ПК	СК	
Информационная инфраструктура, включая платформенные решения и блокчейн, в том числе управление, включая затраты на безопасность системы информационные системы, включая облачные хранилища и данные Производственные, складские и офисные помещения Оборудование Ноу-хау (технологическое развитие), в том числе технология оборудование услуга/продукт иное Персонал, в том числе найм обучение переподготовка карьера высвобождение НИОКР Оборотные средства Доля инвестированного капитала группы контрагентов, %	10,229	1,935	2,212	8,372	1,847	1,724	5,004	0,521	2,002				2,398		
	6,017	1,382	0,968	4,925	0,862	0,616	3,336	0,313	0,709				0,771		
	4,212	0,553	1,244	3,447	0,985	1,108	1,668	0,209	1,293				1,626		
	9,025	0,553	7,741	2,955	1,231	3,201	0,000	1,043	0,417				4,796		
	15,042	1,106	14,653	5,910	5,664	3,201	0,209	4,796	2,711				6,985		
	14,771	6,691	11,308	2,438	4,679	4,038	1,751	3,169	1,877				2,836		
	2,256	3,041	6,552	0,320	1,108	1,477	0,188	0,125	0,250				0,897		
	3,791	0,885	1,189	0,591	1,231	0,492	0,167	1,564	0,375				0,375		
	6,017	2,074	1,493	1,108	1,108	1,330	1,355	1,355	1,126				0,396		
	2,708	0,691	2,074	0,419	1,231	0,739	0,042	0,125	0,125				1,168		
	1,594	0,636	2,018	0,566	1,133	0,714	2,877	3,065	1,522				2,606		
	0,692	0,028	0,885	0,025	0,295	0,148	0,938	1,710	0,125				0,480		
	1,023	0,221	0,055	0,172	0,074	0,172	0,709	0,042	0,146				0,480		
	1,053	0,083	0,332	0,197	0,098	0,197	0,480	0,209	0,167				0,688		
	0,481	0,138	0,636	0,074	0,566	0,098	0,688	0,209	0,146				0,063		
0,150	0,166	0,111	0,098	0,098	0,123	0,063	0,897	0,938				0,897			
21,059	0,829	19,353	2,462	8,619	9,850	2,502	4,796	6,255				7,298			
28,279	12,441	18,524	2,832	16,498	12,066	6,672	8,549	6,672				6,672			
100,00	24,19	75,81	25,54	39,67	34,79	19,02	25,94	21,46				33,59			

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

Таблица 2 / Table 2

Условно-постоянные издержки процесса, реализующего цепочку создания добавленной стоимости / Semi-fixed costs of a process that implements the value chain

Условно-постоянные издержки процесса, реализующего цепочку добавленной стоимости / Semi-fixed costs on implementing the process of the value added chain creation	Варианты формирования процесса реализации цепочки добавленной стоимости пропорционально вкладу каждого контрагента, % к выручке / Variants of forming the process of value added chain creation in proportion to the investment of each counterparty, % in the proceeds									
	Организатор процесса (ОП) / Organizer of the process	Группа рыночные контракты (РК) / "Market contracts" group		Группа платформенные контракты (ПК), включая контракты «по умолчанию» / "Platform contracts" group including contract "by default"			Группа смарт-контракты, включая перепроектирование (СК) / "Smart contracts" group including redesigning			
	ОП	ОП	РК	ОП	РК	ПК	ОП	РК	ПК	СК
Маркетинг, включая цифровой	0,240	0,020	0,219	0,037	0,167	0,019	0,068	0,051	0,042	0,063
Коммуникации участников	0,244	0,045	0,668	0,086	0,531	0,296	0,246	0,182	0,301	0,122
поддержка единых стандартов качества	0,027	0,002	0,088	0,007	0,051	0,043	0,039	0,042	0,039	0,002
информационная поддержка	0,043	0,006	0,128	0,009	0,070	0,063	0,068	0,022	0,057	0,068
взаимодействие	0,062	0,007	0,180	0,006	0,161	0,107	0,008	0,030	0,165	0,051
защита от киберрисков	0,112	0,030	0,272	0,063	0,248	0,083	0,132	0,088	0,039	0,002
Материально-техническое обеспечение, включая логистику и хранение	0,639	0,020	0,972	0,056	0,482	0,056	0,101	0,152	0,203	0,084
Сервис и обслуживание	2,674	0,239	3,710	1,408	1,593	1,001	2,262	0,574	1,266	1,469
Прочие накладные расходы	1,876	1,908	3,003	2,038	1,779	0,630	1,266	1,621	0,760	0,203
Доля суммарных условно-постоянных издержек группы контрагентов, %	5,67	2,23	8,57	3,63	4,55	2,00	3,94	2,58	2,57	1,94

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

которые необходимо в обязательном порядке учитывать при моделировании цифровых процессов, например в условно-постоянных издержках (см. табл. 2) «Коммуникации» или «Поддержка единых стандартов качества». Кроме того, при формировании вариантов в модели обязательно учтена возможность «частичной занятости», к примеру, потребность в производственных помещениях и оборудовании при расчете инвестированного капитала конкретной группы участников.

В качестве итоговых показателей (табл. 4) моделирования выбрано отношение добавленной сто-

имости к инвестированному капиталу, рентабельность по добавленной стоимости, рентабельность инвестированного капитала и эффективность координации при фиксированной величине добавленной стоимости. Эффективность координации рассчитана как отношение рентабельности инвестированного капитала организатора процесса к рентабельности этого процесса в целом, с учетом вложений всех участников и полученного ими результата: а) при значении указанного показателя, равного единице, эффекта координации не возникает; б) при значении менее единицы организатор процесса создал

Таблица 3 / Table 3

Условно-переменные издержки процесса, реализующего цепочку создания добавленной стоимости / Semi-variable costs on implementing the process of the value added chain creation

Условно-переменные издержки процесса, реализующего цепочку добавленной стоимости по технологическим переделам / Semi-variable costs of implementing the value added chain creation process	Варианты формирования процесса реализации цепочки добавленной стоимости пропорционально вкладу каждого контрагента, % к выручке / Variants of forming the process of the value added chain creation in proportion to the investment of each counterparty, % in the proceeds									
	Организатор процесса (ОП) / Organizer of the process (OP)	Группа рыночные контракты (РК) / "Market contracts" group (MC)		Группа платформенные контракты (ПК), включая контракты «по умолчанию» / "Platform contracts" group including contract "by default" (PC)			Группа смарт-контракты, включая перепроектирование (СК) / "Smart contracts" group including redesigning (SC)			
	ОП	ОП	РК	ОП	РК	ПК	ОП	РК	ПК	СК
Технологический передел 1 Сбор, хранение и обработка данных	1,2574	0,2448	1,7370	0,1214	1,3103	2,3387	0,1641	0,9645	2,2426	2,2951
Необходимые дополнительные пакеты данных/услуги для передела 1	0,2395	0,3672	0,2061	0,2427	0,1156	0,2599	0,1094	0,3971	0,1950	0,3060
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 1	0,1796	0,1224	0,2355	0,3034	0,1541	0,3465	0,2188	0,4539	0,4875	0,3825
Технологический передел 2 Конструкция	2,4549	0,0612	3,5917	0,0607	3,0445	4,5907	0,2735	3,8580	2,3401	1,9891
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 2	0,2794	0,3672	0,2061	0,1821	0,1927	0,3465	0,3282	0,1418	0,7800	0,4590
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 2	0,0798	0,3060	0,2650	0,2427	0,0771	0,9528	0,4923	0,1986	0,3900	0,5355
Технологический передел 3 Электроника	3,4927	1,4078	4,2100	0,8496	3,6996	5,6302	0,9300	4,9359	3,0226	2,2951
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 3	0,1198	0,2448	0,2355	0,4248	0,1156	0,3465	0,3829	0,3971	0,6825	0,5355
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 3	0,1397	0,4284	0,0883	0,2427	0,0771	0,4331	0,3829	0,2837	0,4875	0,9180
Технологический передел 4 Химические процессы	0,4590	0,0000	0,6771	0,0000	0,8093	0,1732	0,0000	0,8510	0,1950	0,4590
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 4	0,0160	0,0000	0,0118	0,0000	0,0270	0,0087	0,0000	0,0199	0,0098	0,0230
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 4	0,0120	0,0000	0,0088	0,0000	0,0116	0,0087	0,0000	0,0085	0,0098	0,0306
Технологический передел 5 Биотехнологии	0,2195	0,0000	0,3238	0,0000	0,3468	0,1732	0,0000	0,3971	0,1950	0,1530
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 5	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 5	0,0040	0,0000	0,0088	0,0000	0,0077	0,0087	0,0000	0,0227	0,0098	0,0077

Окончание табл. 3 / End of Table 3

Условно-переменные издержки процесса, реализующего цепочку добавленной стоимости по технологическим переделам / Semi-variable costs of implementing the value added chain creation process	Варианты формирования процесса реализации цепочки добавленной стоимости пропорционально вкладу каждого контрагента, % к выручке / Variants of forming the process of the value added chain creation in proportion to the investment of each counterparty, % in the proceeds									
	Организатор процесса (ОП) / Organizer of the process (OP)	Группа рыночные контракты (РК) / "Market contracts" group (MC)		Группа платформенные контракты (ПК), включая контракты «по умолчанию» / "Platform contracts" group including contract "by default" (PC)			Группа смарт-контракты, включая перепроектирование (СК) / "Smart contracts" group including redesigning (SC)			
ОП	ОП	РК	ОП	РК	ПК	ОП	РК	ПК	СК	
Технологический передел 6 Цифровое представление и дизайн рынка	4,1913	4,5905	3,9745	4,5515	5,2026	2,5119	2,9541	5,9572	1,8526	4,6666
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 6	0,8981	1,4078	1,2954	1,3958	1,6956	1,0394	1,8600	2,3261	1,1701	1,7596
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 6	0,6387	0,9793	1,0893	0,9710	1,4259	0,8662	0,6565	1,9290	0,9750	1,7596
Технологический передел 7 Сборка и комплектация, в том числе для оказания услуги	5,9875	15,3018	1,4720	15,1718	0,0000	4,3309	13,6764	0,0000	0,0000	3,8251
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 7	0,0200	0,1836	0,0294	0,2427	0,0000	0,0866	0,1641	0,0000	0,0000	0,1530
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 7	0,0399	0,1224	0,0294	0,1821	0,0000	0,0866	0,1094	0,0000	0,0000	0,0765
Технологический передел 8 Контроль качества, включая тестирование, испытания и поверку	1,5168	4,6517	0,3533	4,6122	0,4624	0,2599	4,1576	0,6808	1,0726	0,2295
Необходимые дополнительные услуги для передела 8	0,0798	0,1836	0,1472	0,3641	0,1156	0,3465	0,1641	0,1135	0,1950	0,1530
Вариативные дополнительные услуги для передела 8	0,0200	0,0612	0,0294	0,0607	0,0385	0,0866	0,0547	0,0567	0,0975	0,0765
Технологический передел 9 Сбыт продукции и/или оказание услуги	4,6902	14,3836	0,0000	14,2615	0,0000	0,0000	2,4617	11,0633	0,0000	3,0601
Необходимые дополнительные компоненты/услуги для передела 9	0,0599	0,1836	0,0000	0,1821	0,0000	0,0000	2,4617	0,1135	0,0000	0,0765
Вариативные дополнительные компоненты/услуги для передела 9	0,0798	0,1836	0,0000	0,1821	0,0000	0,0000	2,4617	0,1135	0,0000	0,0765
Материалоемкость по группе контрагентов	35,2266	18,3621	43,1303	12,1375	46,2449	31,6155	24,6174	29,5021	38,0268	30,9835
Расчетная прибыль группы контрагентов	0,20	0,14	0,23	0,19	0,23	0,15	0,23	0,23	0,15	0,16

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

Таблица 4 / Table 4

**Показатели эффективности организации процесса создания добавленной стоимости /
Performance indicators of organizing the value added chain creation process**

Показатели эффективности организации процесса, реализующего цепочку добавленной стоимости, по группам контрагентов / Performance indicators of organizing the value added chain creation process by groups of counterparties	Варианты формирования процесса реализации цепочки добавленной стоимости / Variants of forming the process of the value added chain creation									
	Органи- затор процесса (ОП) / Organizer of the process (OP)	Группа рыночные контракты (РК) / "Market contracts" group (MC)		Группа платформенные контракты (ПК), включая контракты «по умолчанию» / "Platform contracts" group including contract "by default" (PC)			Группа смарт-контракты, включая перепроектирование (СК) / "Smart contracts" group including redesigning (SC)			
		ОП	ОП	РК	ОП	РК	ПК	ОП	РК	ПК
Норма рентабельности (для групп контрагентов, средняя, справочно)	20,00	20,00	23,00	20,00	23,00	15,00	20,00	23,00	15,00	15,00
Доля инвестированного капитала каждой группой контрагентов	1,00	0,24	0,76	0,26	0,40	0,35	0,19	0,26	0,21	0,34
Доля добавленной стоимости группы контрагентов	1,00	0,41	0,59	0,40	0,38	0,22	0,33	0,30	0,15	0,22
Доля вклада каждой группы в суммарный объем продаж	1,00	0,32	0,68	0,31	0,48	0,21	0,31	0,30	0,17	0,22
Отношение добавленной стоимости к инвестированному капиталу	0,98	1,52	0,70	1,40	0,87	0,56	1,51	1,00	0,62	0,56
Рентабельность по добавленной стоимости,%	0,31	0,17	0,40	0,21	0,43	0,22	0,30	0,33	0,24	0,23
Рентабельность инвестированного капитала,%	0,30	0,26	0,28	0,30	0,37	0,12	0,46	0,33	0,15	0,13
Эффективность координации при фиксированной величине добавленной стоимости	1,00	1,01	1,00	1,05	1,43	0,47	2,13	1,36	0,57	0,54

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

взаимодействие, стимулируя участников более высокой нормой доходности, чем собственная; в) при значении более единицы эффект координации возник и организатор достиг более высокой рентабельности, чем рентабельность всего процесса.

ВЫВОДЫ

Моделирование с помощью датчика случайных чисел на ограниченном интервале данных показало, что эффект координации имеет нелинейную зависимость от доли инвестированного капитала

организатора (рис. 3) и для данной совокупности значений имеется четко выраженная S-кривая на достаточно ограниченном интервале 0,15–0,27 величины вклада в инвестированный капитал, при устойчивом соотношении (0,3) величины доли вклада в суммарный объем продаж. Данный вывод позволяет утверждать, что представленное выше моделирование целесообразно для поиска оптимальных решений и обязательно для целевого управления рентабельностью инвестированного капитала при формировании цепочек добавленной

Относительный
показатель

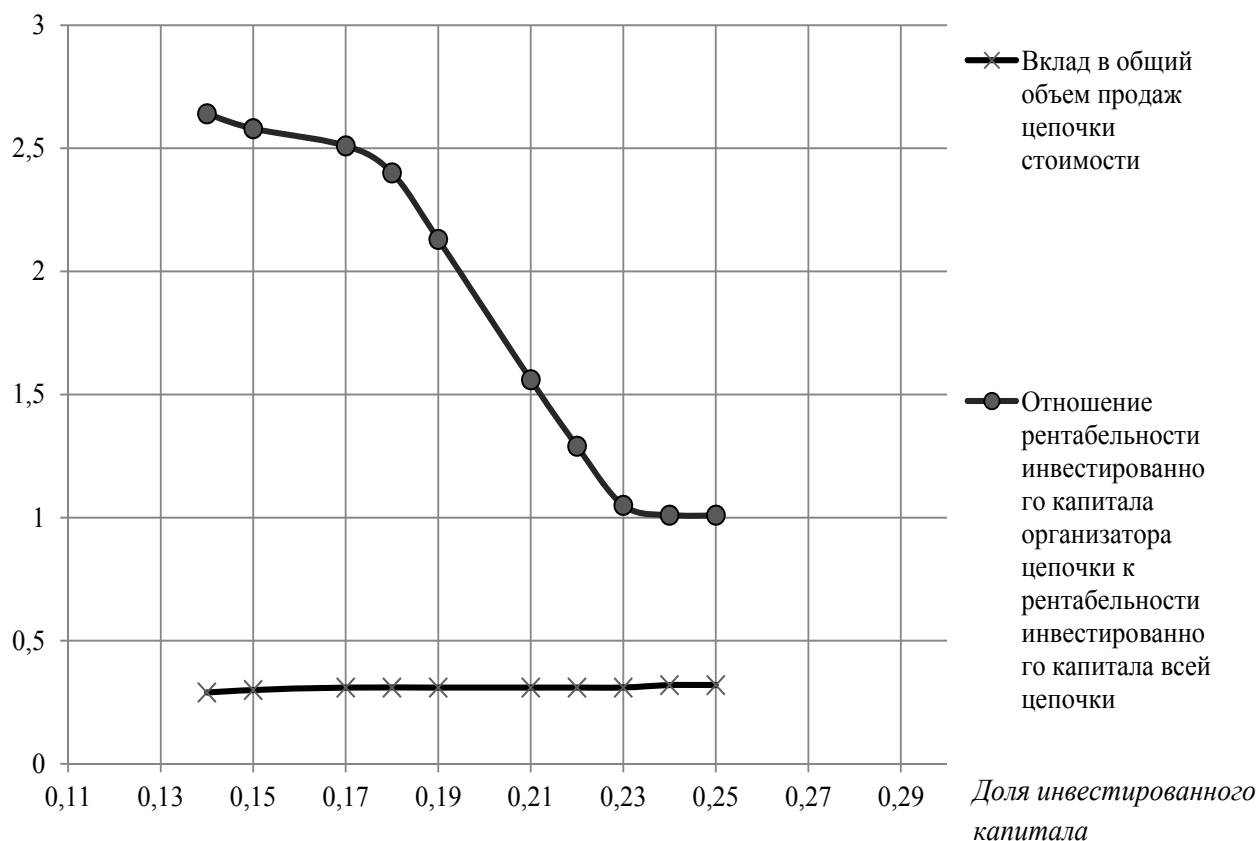


Рис. 3 / Fig. 3. Нелинейная зависимость эффекта координации от доли инвестированного капитала организатором процесса создания добавленной стоимости / Non-linear dependence of the coordination effect on the share of capital invested by the organizer of the value chain process

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

стоимости. В дальнейших исследованиях данный эффект будет проверен на совокупности статистических данных при развитии цифровых платформ.

Указанный результат показывает, что создание цифровых платформ не приводит к автоматическому эффекту координации и требует управления данным эффектом. Несоблюдение этого правила может объяснить тот факт, что, по исследованиям Бостонского колледжа 2390 проектов по первичному размещению токенов, завершенных вплоть до мая 2018 г., около 56% из них прекращают свою деятельность в течение четырех месяцев после первоначального предложения монет, т.е. только 44% ICO имеют продолжение⁹.

Таким образом, полученные результаты позволяют сделать вывод о том, что цифровые платформы, управляемые посредством цифрового менеджмента, должны модернизировать подход к моделированию добавленной стоимости и учесть современные факторы влияния. Какой именно вариант моделирования стоимости будет использован при стратегическом планировании цифрового будущего зависит от многих факторов, и в первую очередь предпочтений стратегических стейкхолдеров, но совершенно очевидно, что без проектирования затрат вероятность неэффективного развития цифрового бизнеса достаточно высока, особенно на стадии широкого внедрения.

⁹ Half of ICOs Die Within Four Months After Token Sales Finalized. URL: <https://www.bloomberg.com/news/>

articles/2018-07-09/half-of-icos-die-within-four-months-after-token-sales-finalized (дата обращения: 02.08.2018).

БЛАГОДАРНОСТЬ

Исследование выполнено за счет гранта Российского научного фонда (проект № 16–18–10149).

ACKNOWLEDGEMENTS

The research was founded by a grant of Russian Science Foundation (project No. 16–18–10149).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Schiller D. Digital capitalism: Networking the global market system. Cambridge, Mass.: MIT Press; 1999. 294 p.
2. Constantinides P., Henfridsson O., Parkerb G. Platforms and infrastructures in the digital age. *Information Systems Research*. 2018;29(2):381–400. DOI: <https://doi.org/10.1287/isre.2018.0794>
3. Ковальчук Ю.А., Степнов И.М. Перспективность использования методологии дизайна рынков соответствия в деятельности национальных проектных офисов (на примере кластерных проектов). *Друckerовский вестник*. 2016;(4):65–74. DOI: <http://dx.doi.org/10.17213/2312-6469-2016-4-65-74>
4. Stepnov I., Kovalchuk J. About the issue of decision making irrationality in the Activity of the national industrial modernization design office. *Indian Journal of Science and Technology*. 2016;9(42):687–695. DOI: [10.17485/ijst/2016/v9i42/104265](https://doi.org/10.17485/ijst/2016/v9i42/104265)
5. Смородинская Н.В., Катуков Д.Д. Ключевые черты и последствия индустриальной революции 4.0. *Инновации*. 2017;10(228):81–90.
6. Gawer A. The organization of technological platforms. Phillips N., Sewell G., Griffiths D., eds. Technology and organization: Essays in honour of Joan Woodward. *Research in the Sociology of Organizations*. 2010;29:287–296.
7. Gereffi G., Humphrey J., Sturgeon T.J. The governance of global value chains. *Review of International Political Economy*. 2005;12(1):78–104.
8. Ketels C.H. Clusters, cluster policy and Swedish competitiveness in the global economy. *Expert Reports to Sweden's Globalization Council*. 2009;30:6–31.
9. Ghasemkhani H., Soule D., Westerman G.F. Competitive advantage in a digital world: Toward an information-based view of the firm. *MIT Initiative on the Digital Economy. Working Paper*. 2014;5:1–25. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2698775>
10. Soule D.L., Carrier N., Bonnet D., Westerman G.F. Organizing for a digital future: Opportunities and challenges. *MIT Center for Digital Business and Capgemini Consulting. Working Paper*. 2014;10:1–22. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2698379>
11. Kembro J., Selviaridis K., Näslung D. Theoretical perspectives on information sharing in supply chains: A systematic literature review and conceptual framework. *Supply chain management: An international journal*. 2014;19(5/6):609–625.
12. Lindgreen A., Maon F., Vanhamme J., Sen S. Sustainable value chain management: a research anthology. Farnham, Surrey; Burlington, Vermont: Gower; 2013. 529 p.
13. Bytheway A. Investing in information. The information management body of knowledge. Geneva: Springer International Publishing; 2014. 280 p.
14. Dehmer J., Niemann J. Value chain management through cloud-based platforms. *Procedia-social and behavioral sciences*. 2018;238:177–181.
15. Степнов И.М. Стратегические вызовы новой организации производства в четвертой промышленной революции. *Экономика и управление в машиностроении*. 2017;(4):13–18.
16. Мельник М.В., Когденко В.Г. Управление стоимостью компании: Ценностно-ориентированный менеджмент. М.: Юнити-Дана; 2012. 448 с.
17. Ивашковская И.В. Моделирование стоимости компании. Стратегическая ответственность советов директоров. М.: ИНФРА-М; 2009. 430 с.
18. Когденко В.Г., Мельник М.В. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста. *Региональная экономика: теория и практика*. 2018;1(448):38–57.
19. Koutsoukis N.-S., Mitra G. Decision modelling and information systems: the information value chain. Boston. London: Kluwer Academic; 2002. 366 p.

20. Fama E. Efficient capital markets — review of theory and empirical work. *Journal of Finance*. 1970;25:383–423.
21. Ковальчук Ю. А., Степнов И. М. Об изменениях группировки затрат предприятия, использующего информационно-коммуникационные технологии (облачные сервисы). Менеджмент и контроллинг в условиях нестабильности рынков и внешних угроз. Мат. IV международной научно-практической конференции по контроллингу. М.: НП «Объединение контроллеров»; 2015:82–89.
22. Масленников В. В., Федотова М. А., Сорокин А. Н. Новые финансовые технологии меняют наш мир. *Вестник Финансового университета*. 2017;2(98):6–11.

REFERENCES

1. Schiller D. Digital capitalism: Networking the global market system. Cambridge, Mass.: MIT Press; 1999. 294 p.
2. Constantinides P., Henfridsson O., Parkerb G. Platforms and infrastructures in the digital age. *Information Systems Research*. 2018;29(2):381–400. DOI: <https://doi.org/10.1287/isre.2018.0794>
3. Kovalchuk J., Stepnov I. The prospect of using the design of matching markets methodology in the activities of the national project offices (for example to cluster projects). *Dryukerovskiy vestnik = Druker's Bulletin*. 2016;(4):65–74. (In Russ.). DOI: <http://dx.doi.org/10.17213/2312-6469-2016-4-65-74>
4. Stepnov I., Kovalchuk J. About the issue of decision making irrationality in the activity of the national industrial modernization design office. *Indian Journal of Science and Technology*. 2016;9(42):687–695. DOI: 10.17485/ijst/2016/v9i42/104265
5. Smorodinskaya N. V., Katukov D. D. Key features and consequences of the industrial revolution 4.0. *Innovacii = Innovations*. 2017;10(228):81–90. (In Russ.).
6. Gawer A. The organization of technological platforms. Phillips N., Sewell G., Griffiths D., eds. Technology and organization: Essays in honour of Joan Woodward. *Research in the Sociology of Organizations*. 2010;29:287–296.
7. Gereffi G., Humphrey J., Sturgeon T. J. The governance of global value chains. *Review of International Political Economy*. 2005;12(1):78–104.
8. Ketels C. H. Clusters, cluster policy and Swedish competitiveness in the global economy. *Expert Reports to Sweden's Globalization Council*. 2009;30:6–31.
9. Ghasemkhani H., Soule D., Westerman G. F. Competitive advantage in a digital world: Toward an information-based view of the firm. *MIT Initiative on the Digital Economy. Working Paper*. 2014;5:1–25. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2698775>
10. Soule D. L., Carrier N., Bonnet D., Westerman G. F. Organizing for a digital future: Opportunities and challenges. *MIT Center for Digital Business and Capgemini Consulting. Working Paper*. 2014;10:1–22. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2698379>
11. Kembro J., Selviaridis K., Näslund D. Theoretical perspectives on information sharing in supply chains: A systematic literature review and conceptual framework. *Supply chain management: An international journal*. 2014;19(5/6):609–625.
12. Lindgreen A., Maon F., Vanhamme J., Sen S. Sustainable value chain management: a research anthology. Farnham, Surrey; Burlington, Vermont: Gower; 2013. 529 p.
13. Bytheway A. Investing in information. The information management body of knowledge. Geneva: Springer International Publishing; 2014. 280 p.
14. Dehmer J., Niemann J. Value chain management through cloud-based platforms. *Procedia-social and behavioral sciences*. 2018;238:177–181.
15. Stepnov I. M. Strategic challenges of the new industrial production management in the fourth industrial revolution. *Ekonomika i upravlenie v mashinostroenii = Economics and management in mechanical engineering*. 2017;(4):13–18. (In Russ.).
16. Melnik M. V., Kogdenko V. G. The value company management: Value based management. Moscow: Unity-Dana; 2012. 448 p. (In Russ.).
17. Ivashkovskaya I. V. Company value modeling. Strategic responsibility of the board of directors. Moscow: INFRA-M; 2009. 430 p. (In Russ.).

18. Kogdenko V. G., Melnik M. V. Modern trends in business analysis: the study of the ecosystem of the company, analyzing the information component of the business model, evaluation of growth opportunities. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika = Regional Economics: theory and practice*. 2018;1(448):38–57. (In Russ.).
19. Koutsoukis N.-S., Mitra G. Decision modelling and information systems: the information value chain. Boston, London: Kluwer Academic; 2002. 366 p.
20. Fama E. Efficient capital markets — review of theory and empirical work. *Journal of Finance*. 1970;25:383–423.
21. Kovalchuk J. A., Stepnov I. M. About changes in the group of costs of the enterprise using information and communication technologies (cloud services). In: Management and controlling in the conditions of market instability and external threats. Proc. III Int. conf. on controlling. Moscow: Union of controllers; 2015:82–89. (In Russ.).
22. Maslennikov V. V., Fedotova M. A., Sorokin A. N. New financial technologies are changing our world. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2017;2(98):6–11. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Игорь Михайлович Степнов — доктор экономических наук, профессор, Финансовый университет; главный научный сотрудник, Институт проблем рынка Российской академии наук, Москва, Россия
stepnoff@inbox.ru

Юлия Александровна Ковальчук — доктор экономических наук, профессор, Московский авиационный институт (национальный исследовательский университет); главный научный сотрудник, Институт проблем рынка Российской академии наук, Москва, Россия
fm-science@inbox.ru

ABOUT THE AUTHORS

Igor M. Stepnov — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation; Research associate, Market Economy Institute, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia
stepnoff@inbox.ru

Julia A. Kovalchuk — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Moscow Aviation Institute (National Research University); Research Associate, Market Economy Institute, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia
fm-science@inbox.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-24-32
УДК 657.1.012.1(045)
JEL G32



Учетно-аналитические источники идентификации экономических рисков

Т.Ю. Серебрякова^а, О.Г. Гордеева^б, О.Ю. Куртаева^с

^а Российский университет кооперации, Чебоксары, Россия
<https://orhid.org/0000-0003-3823-8447>

^б Российский университет кооперации, Чебоксары, Россия
<https://orhid.org/0000-0002-6642-8216>

^с Российский университет кооперации, Чебоксары, Россия;
Российский университет дружбы народов, Москва, Россия
<https://orhid.org/0000-0001-5057-1715>

АННОТАЦИЯ

С ростом экономики предприятия возникает потребность в использовании риск-ориентированного подхода ко многим процессам управления. Не является исключением и контроль. Контроль, основанный на риске, базируется на управлении рисками. Управление рисками означает их учет и анализ.

Исследовать методические возможности использования бухгалтерской информации в целях управления рисками, в частности для их идентификации, оценки и мониторинга, представляется интересной методологической задачей. В работе использовались общенаучные методы познания: системный подход, логическое обобщение, правовой, лингвистический анализ, гипотеза.

Риски целесообразно идентифицировать для каждого уровня управления и процесса. Процессы на всех уровнях находят свое отражение в учете. Идея заключается в том, чтобы из данных бухгалтерского учета извлечь необходимую информацию для опознания рисков бизнеса. Предлагается использовать принцип «тройной бухгалтерии» Юджи Идзири. При этом предлагается расширить его до quadro-учета. Предлагаемая методика реализуется в среде автоматизированных информационных систем, поскольку необходимую детализацию можно получить именно с использованием вычислительной техники. Суть заключается в том, что изменение капитала анализируется по изменению балансовых данных, а затем по доходам и расходам. Результаты расчетов представляются в форматах 1 и 2 соответственно. В формате 3 представляются результаты факторного анализа капитала за счет изменения имущества и обязательств, в формате 4 – влияния изменения составляющих прибыли на капитал. Результаты анализа используются для выявления и первичной оценки рисков.

Предлагаемая методика выявления и первичной оценки рисков позволяет:

1. Использовать данные учетных систем на систематической основе для выявления рисков бизнеса.
2. Обеспечить сплошной подход к выявлению рисков.
3. Дает наглядное представление о факторах, влияющих на прирост капитала.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; анализ; риски; контроль; управление; автоматизированные информационные системы

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю., Гордеева О.Г., Куртаева О.Ю. Учетно-аналитические источники идентификации экономических рисков. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):24-32. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-24-32

Accounting and Analytical Sources of Economic Risks Identification

T. Yu. Serebryakova^a, O. G. Gordeeva^b, O. Yu. Kurtayeva^c

^a Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
<https://orhid.org/0000-0003-3823-8447>

^b Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
<https://orhid.org/0000-0002-6642-8216>

^c Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia;
RUDN-University, Moscow, Russia
<https://orhid.org/0000-0001-5057-1715>

ABSTRACT

The growth of the economy of an enterprise necessitates the use of risk-oriented approach to numerous management systems. Control is no exception. Risk-based control has risk management as a foundation. Risk management means taking risks into account and their analysis.

An interesting methodological problem is to research the methodological opportunities to use accounting information in risk management in particular for risk identification, assessment and monitoring.

The researchers use general scientific methods of cognition such as systematic approach, logical generalization, legal and linguistic analysis, hypothesis.

It is appropriate to identify the risks for all the levels of management and process. The processes at all levels are reflected in accounting. The idea is to extract the information necessary for business risk identification from the accounting data. The authors propose to use the Yuji Ijiri principle of triple accounting and to extend it to quadruple accounting. The proposed methodology is realized through automated information systems because the necessary detailing could be obtained by using computers. The main idea is that the change in capital is analyzed first by changes in the balance sheet data and then by revenues and expenses. The results of calculations are presented in formats 1 and 2 accordingly. The results of capital factor analysis of capital due to changes in assets and liabilities are presented in format 3. The influence of changes of profit components on capital is presented in format 4. The results of the analysis are used to identify and make the primary assessment or risks.

The proposed methodology of risk identification and their primary assessment makes it possible:

1. To use the data from accounting systems to identify business risks on systematic basis.
2. To ensure the comprehensive approach to risk identification.
3. To provide a mental representation of factors influencing the capital growth.

Keywords: accounting; analysis; risks; control; management; automated information systems

For citation: Serebryakova T. Yu, Gordeeva O. G., Kurtaeva O. Yu. Accounting and analytical sources of economic risks identification. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):24-32. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-24-32

ВВЕДЕНИЕ

В современном мире в условиях глобализации экономических процессов и перехода к информационно-учетному обеспечению деятельности менеджмента на основе электронных технологий происходит трансформация подходов к организации внутреннего контроля. Возникает потребность в использовании риск-ориентированного подхода к контролю. Существующие модели управления рисками, например COSO ERM¹, ferma², ISO 31000³, в той или иной степени опираются на работу с рисками. Примечательно, что ни одна из них не содержит указаний на использование бухгалтерского и управленческого учета, сформированных в компьютерной среде. Вместе с тем именно учет содержит наиболее полную информационную базу о хозяйственной деятельности организаций, которая может служить основой для любых контрольных действий, в том числе контроля за рисками.

Категория риска является весьма сложной и многоаспектной. Неслучайно в научной литературе приводятся самые разнообразные ее определения.

А.П. Альгин определяет категорию риска так: «В массовом сознании, да и вообще в ряде научных публикаций преобладают два противоположных взгляда на сущность риска. С одной стороны, риск представляют в виде возможной неудачи, опасности, материальных и других потерь, которые могут наступить в результате претворения в жизнь выработанного решения, а с другой — риск отождествляется с предполагаемой удачей, благоприятным исходом» [1, с. 7].

Аналогичной статистической концепции риска в сфере управления финансами придерживается В.В. Ковалев. По его мнению, «рисковость актива характеризуется степенью варибельности дохода (или доходности), который может быть получен благодаря владению данным активом» [7, с. 403]. Риск и доходность он также рассматривает как два взаимосвязанных понятия: «Активы, с которыми ассоциируется относительно больший размер возможных потерь, рассматриваются как более рисковые. Вполне естественно, что к таким активам предъявляются и большие требования в отношении их доходности» [7, с. 404].

¹ URL: http://www.pqm-online.com/assets/files/lib/std/iso_31000-2009%28r%29.pdf (дата обращения: 29.11.2017).

² URL: <http://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-russian-version.pdf> (дата обращения: 29.11.2017).

³ URL: http://www.valtars.ru/files/upload/Actual_info/coso_upravlenie_riskami_organizacii_integrirovannaya_model.pdf (дата обращения: 29.11.2017), с. 41.

Статистическая концепция финансового риска интерпретируется И. Я. Лукасевичем как «возможность отклонения фактических результатов проводимых мероприятий от прогнозируемых. Чем шире диапазон возможных отклонений, тем выше риск данной ситуации» [9, с. 140].

Джон Ф. Маршалл и Викал К. Бансал определяют риск как «возможность отклонения дохода от ожидаемого или среднего значения» [10, с. 177].

Ченг Ф. Ли и Джозеф И. Финнерти рассматривают риск как «вероятность успеха или поражения, где успех обозначает прибыль, а поражение — убыток по инвестициям» [14, с. 142].

В. П. Ковалев и Н. И. Тупальский характеризуют риск «как действие, связанное с надеждой на успех» [8, с. 80].

По нашему мнению, риск — это осознанная вероятность возникновения препятствий на пути достижения целей. Риск в управлении — это вероятность возникновения неблагоприятных событий, препятствующих выполнению управленческих целей. Цели управления, как правило, раскладываются на конкретные задачи, решение которых обеспечит достижение цели управления. Таким же образом происходит декомпозиция рисков, поскольку общий риск разбивается на его составляющие, в виде вероятности того, что конкретные задачи не будут выполнены, а это помешает достижению поставленной цели.

Рискам придается все большее значение в управленческих технологиях. При этом риски чаще всего связывают непосредственно с управлением или контролем, во всяком случае это видно из технологий COSO ERM, ferma, ISO. Указанные методики работы с рисками описывают применение анализа для многообразных целей.

В статье S. O. Hansson, T. Aven “Is Risk Analysis Scientific?” [3] поднимаются весьма актуальные вопросы о том, является ли учение об анализе рисков научным. Авторы полагают, что общественные потребности делают эту тему научной. Можно согласиться с таким выводом, отметив, что риски, особенно в экономических процессах, весьма субъективны на стадии выявления и прогноза. В связи с чем теория о рисках должна обладать надежными методами их оценки и анализа. Стремление к большему объективизму в этом вопросе позволит построить алгоритмы для автоматизированных систем управления рисками и контроля за ними.

Между тем существует вполне достоверная и объективная система обобщения информации

об экономике организации — бухгалтерский учет. Полагаем, что необходимо исследовать его возможности для целей управления рисками, для их оценки и анализа. Обладая достаточной объективностью, высокой степенью автоматизации, бухгалтерский учет может быть основой для построения достаточно однозначных, универсальных методов работы с рисками на основе ИТ-систем. Речь идет в первую очередь об финансово-экономических рисках внутреннего характера. Однако здесь же можно идентифицировать и риски маркетинга, валютные и т. д.

Целью исследования является изучение возможностей бухгалтерской информации для идентификации, оценки и анализа рисков бизнеса.

МЕТОДЫ

Существуют два возможных, основополагающих принципа учета, которые можно выделить в современных условиях как результат научно-практической деятельности специалистов по учету:

- униграфический;
- диграфический.

Под униграфическим принципом нами понимается учет в виде обычной регистрирующей записи в виде списка. Под диграфическим понимается учет, в основу которого положена двойная запись.

В последние десятилетия в теории учета появилась новая парадигма, так называемая тройная запись, идеологом которой является Юджи Идзири [4, 5]. Идзири считает, что «двойная бухгалтерия не является абсолютной системой и может быть логично расширена» [4, с. 745].

Учетный принцип тройной записи заключается в том, что все счета делятся на статические, динамические и импульсные. На статических счетах ведется учет активов и обязательств, для этого используются привычные счета, но записи производятся по дебету. На динамических счетах учитываются доходы и расходы, записи производятся по кредиту, на импульсных счетах — темпы изменения доходов и расходов в определенном разрезе, на специальных счетах, называемых требит. Предложенный Юджи Идзири учет очень показателен для управленцев, поскольку наглядно и доходчиво раскрывает прирост капитала за период, причем это демонстрируется в сопоставлении с приростом имущества. Таким образом, становится понятно, в какие виды активов вложен приращенный капитал, а также за счет каких факторов он приумножился. Аналогично раскрывается и ситуация, связанная с убытком.

Как и всякая новая теория, концепция тройной записи имеет свои ограничения, среди основного и самого главного видится отсутствие универсальности в наборе и видах факторов, которые воздействуют на капитал с положительным или отрицательным эффектом. По сути учет на счетах требита, т.е. в третьем измерении, с позиции силы импульса, весьма условный, поскольку фактически на требите учитывается результат анализа влияния факторов роста (уменьшения) капитала. Многие силы не могут быть определены из учетных данных, поскольку на изменение капитала оказывают влияние многочисленные внешние и внутренние факторы, например такие, как экономическая и политическая обстановка в мире и в стране, профессионализм менеджмента, состояние рынка, в котором функционирует организация и т.д. Те же факторы, которые арифметически могут быть рассчитаны и записаны на требите, отражают последствия влияния рыночных условий на рост капитала через проявления в изменении состава активов, показателей доходности продаж.

С одной стороны, набор показателей, которые можно раскрыть с использованием информации из бухгалтерских счетов, ограничен, с другой стороны — он не универсален и зачастую субъективен и будет зависеть от профессиональной подготовки персонала, занимающегося таким учетом. Многие исследователи бухгалтерского учета в своих работах указывали на все эти и прочие недостатки [2, 6, 11, 13, 15].

Полагаем, что описанную Ю. Идзири технику нельзя признать бухгалтерской. Ее можно использовать для построения аналитических расчетов, ведь, по сути, речь в большей степени идет о форме представления учетных данных и вытекающем из нее анализе. Вполне можно согласиться с С.А. Самушенко, С.Н. Карельской и Е.И. Зугой [6, 11] в том, что на требите удобно учитывать влияние факторов, это позволит раскрывать величины и причины изменения капитала, т.е. самую главную информацию для учетной модели, основанной на управлении прибылью. При этом, по нашему мнению, данную модель следует признать не столько учетной, сколько аналитической, т.е. моделью представления и раскрытия аналитической информации по данным бухгалтерского учета. В связи с чем поддерживаем выводы С.Н. Карельской, Е.И. Зуги, содержащиеся в статье «Тройная бухгалтерия Ю. Идзири» [6], о наличии дополнительных учетно-информационных возможностей тройной бухгалтерии наряду с значительными ограничениями.

Среди недостатков необходимо отметить еще один. Записи, которые предлагаются для требита, раскрывают влияние факторов на динамические показатели деятельности организации. Они характеризуют изменение капитала. В стороне остаются факторы, изменяющие «статичные» данные об активах и обязательствах, которые также влияют на капитал. Например, в ситуации, когда происходит переоценка активов с отнесением ее величины на добавочный капитал. Капитал увеличивается, но не формирует финансовый результат деятельности. Кроме того, изменения в составе ресурсов организации могут оказывать влияние на последующие события, влияющие непосредственно на изменение капитала организации в будущем. О таких изменениях можно судить только по изменениям в счетах активов и обязательств. Можно сказать и по-другому, используя термины Ю. Идзири. Изменение структуры ресурсов через изменение величин тех или иных активов и обязательств есть следствие проявления импульсов и сил. Их точно также можно измерить. Организации важно анализировать их величины и состав.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Дополнительные возможности, которые дает модель тройного учета Идзири, на наш взгляд заключаются в том, что она хорошо вписывается в автоматизированные учетные системы. Бухгалтерский и управленческий учет является подсистемой АИС организации. Это создает возможность для построения специальных отчетных форм, которые обеспечивают пользователей необходимой информацией в автоматическом режиме. В данном случае, не изменяя суть учета и стандартной бухгалтерской отчетности, можно получить формат бухгалтерского баланса, с акцентом на показателе «капитал», формат отчета о финансовых результатах (прибылях и убытках) с указанием на прирост капитала и расшифровку основных факторов влияния на него. Это позволяет менеджменту взглянуть на привычные данные по-новому. Заложив стандартные операции по определению влияния наиболее объективных факторов, можно обеспечить необходимую унификацию, которая в дальнейшем может быть детализирована до необходимых подробностей.

Подобный аналитический расклад удобен во многих случаях в качестве «отправной точки». Полагаем, что таким образом можно организовать

учет с целью получения информации для управления рисками и их контроля. При этом считаем, что подобная информация по сути является аналитической. Это не противоречит идее об учете рисков по результатам анализа, поскольку идентификация рисков основана на анализе.

Анализ факторов, с одной стороны, является инструментом контроля, поскольку управленцам всегда необходимо контролировать результаты своего управления по ключевым показателям, среди которых, естественно, будут факторы, изменяющие прибыль. С другой стороны, контроль неразрывно связан с управлением рисками, поскольку управление рисками так же как и анализ, входит в инструментарий контроля. Поэтому, контролируя составляющие финансового результата с позиций их динамики и причин изменения капитала, активов, обязательств, доходов, расходов, можно получать объективную информацию для оценки рисков.

В зависимости от того, какая модель представления данных о финансовом положении организации (по исторической стоимости или по справедливой) заложена в качестве учетной, изменение капитала будет отражать приращение средств (ресурсов) организации исходя из фактической их массы (историческая стоимость) или по справедливой стоимости на дату представления — в любом случае изменение капитала будет ключевым показателем, характеризующим деятельность организации в конкретный момент (на отчетную дату). Для понимания существующих рисков недостижения прироста капитала в установленных размерах (исчисленного по исторической или справедливой стоимости) необходим анализ влияния на его величину различных факторов.

На наш взгляд, положив в основу идею тройной записи Ю. Идзири, есть возможность ее усовершенствовать в рамках АИС. Целесообразнее построить **кватро-модель**, которая может с успехом применяться как аналитическая методика в целях управления рисками, усматриваемыми из результатов бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской отчетности. Под бухгалтерским учетом в данном контексте нами понимаются учетные записи и обобщение в системе счетов по принципу двойной записи, под бухгалтерской отчетностью понимается отчетность, составленная по данным бухгалтерских счетов в любом формате, включая финансовую и управленческую.

Модель такого анализа может выглядеть следующим образом.

Первый формат, характеризующий изменения в ресурсах. По всем бухгалтерским счетам учета активов определяется прирост в денежном выражении. Он может быть выражен положительной величиной или отрицательной, если имеет место уменьшение актива в суммовом выражении. Аналогично определяется величина изменения дебиторской задолженности. Обязательства также участвуют в расчетах, но их изменения следует учитывать с противоположным знаком. Например, прирост обязательств будет иметь отрицательное значение, а их уменьшение — будет учтено со знаком «+». Таким образом, в результате первого расчета будет определен прирост капитала за анализируемый (отчетный) период.

Второй формат характеризует изменения в использовании ресурсов. Он строится на основании информации по счетам учета реализации, прибылей и убытков. Положительными величинами будут являться доходы и прибыли, а отрицательными — расходы и убытки. Результирующая величина — финансовый результат периода [отчетного (анализируемого)]. Эта величина будет равна полученной в первом расчете, т.е. приросту капитала организации за отчетный (анализируемый) период.

Третий формат характеризует изменения, произошедшие на счетах учета имущества и обязательств. На изменения в счетах имущества влияют два объективных фактора: количество и цена. Влияние этих факторов и должно быть расписано по каждому виду имущества. Таким образом, риск-менеджмент будет иметь информацию о причинах снижения (увеличения) активов для использования при анализе рисков. Необходимо определить факторы, влияющие на величину изменения обязательств. Здесь объективными факторами можно признать оборачиваемость в сопоставлении начальных и конечных величин для понимания тренда, не исключаются и другие факторы.

Четвертый формат раскрывает изменение капитала под воздействием различных причин. Поскольку изменение капитала представляет собой финансовый результат отчетного (анализируемого) периода, фактически влияние факторов можно осуществить через обычную формулу балансовой увязки. Однако для целей контроля и управления рисками предпочтительнее иметь расчеты, связанные с оценкой влияния факторов на продажи, на себестоимость, на прочие доходы и расходы. В данном случае можно воспользоваться идеей Ю. Идзири. Целесообразно обобщать продажи в разрезе фак-

торов цена/количество по укрупненным группам, конкретным изделиям (видам работ), а также себестоимость продаж в разрезе элементов затрат, в том числе определить влияние конкретных факторов. Главное условие заключается в том, что изменение капитала должно быть полностью раскрыто в разрезе факторов, повлиявших на его величину. Количество факторов будет зависеть от факторной модели (формулы). Декомпозицию факторов можно выстраивать так, насколько позволяет экономическая и математическая логика показателя.

Подобный учет невозможно осуществить вручную, он лишен смысла без использования учетных автоматизированных систем ввиду большой трудоемкости, которая не будет оправдана ценностью полученной информации. Однако в автоматизированных системах бухгалтерского учета оборотный баланс без труда можно преобразовать в формате, отражающем прирост капитала и факторной динамики. Схема кватро-модели может выглядеть следующим образом (см. рисунок).

ПЕРСПЕКТИВЫ

Какова дальнейшая работа с результатами расчетов для выявления и оценки рисков? Предположим, что в Отчете об изменениях активов и обязательств присутствует информация о росте готовой продукции на складе по определенным видам, при этом рост обусловлен количественным фактором, что видно из Отчета о причинах изменений активов и обязательств. Для понимания опасности сложившейся ситуации необходимо изучить данные Отчета о совокупном капитале за период, из которого видно, были ли продажи этого вида готовой продукции, в каком количестве и по какой стоимости, а в Отчете о влиянии на совокупный капитал в сопоставлении с прошлым периодом можно увидеть, каков тренд по продажам этого продукта. Возможно, рост запасов обусловлен ростом продаж в целом. При этом следует изучить производственную программу и портфель заказов на данную продукцию, а также состояние рынка.

Может быть другая ситуация, когда по Отчету о совокупном капитале за период и Отчету о влиянии на совокупный капитал в сопоставлении с данными этих же отчетов за предшествующий период видно, что:

- 1) снижается доля продаж определенного товара;
- 2) снижается продажная цена этого товара;
- 3) снижается количество определенного товара.

Виден внешний рыночный риск, минимизировать который можно, уменьшив производство этого товара. Для полной оценки ситуации по Отчету об изменениях активов и обязательств можно посмотреть: каковы запасы этого товара на складах, а также необходимых для его производства материалов; как ведет себя себестоимость материалов и товаров в сопоставлении с продажной ценой этого товара на рынке. Эти сведения необходимо оценить для понимания количественной и качественной характеристики риска, а также для выработки тактики управления в отношении выявленного риска, не предпринимать ограничивающих действий, разрабатывать меры по снижению риска до приемлемого уровня и т.д.

Итоговые документы помогают выявлению различных рисков организации. Отчет об изменениях активов и обязательств, Отчет о причинах изменений активов и обязательств, Отчет о совокупном капитале за период в большей степени помогают выявлять рыночные риски, а Отчет о влиянии на совокупный капитал, особенно в сопоставлении с таким же отчетом за прошлый период — помимо рыночных, еще и финансовые риски.

Предложенные итоговые документы из-за их подробности должны формироваться в электронном виде с возможностью распечатки необходимых фрагментов. Кроме того, должны выдаваться сигнальные документы в связи с возникновением рискованных ситуаций, например при снижении продаж с одновременным увеличением запасов и в подобных случаях. Формирование перечня ситуаций, свидетельствующих о рисках, — это долгий и трудный процесс. Сигнальные документы должны использоваться как первичные документы по регистрации рисков. Это должно быть толчком для постановки на учет отделом внутреннего контроля.

Необходимо понять, какую бухгалтерскую отчетность целесообразно применять для целей кватро-модели. Согласно стандартам финансовой отчетности в учете формируются различные резервы, необходимость этого вызвана равномерностью отражения финансового результата по периодам. Для целей учета рисков необходимо использовать отчетность, составленную по исторической стоимости. Именно такая отчетность содержит финансовый результат, не искаженный дополнительными нивелирующими процедурами.

Можно исследовать отчетность, отражающую справедливую стоимость. Ценность предложенной модели состоит в том, что ее можно использовать



Концептуальная схема кватро-модели выявления рисков / A conceptual scheme of the quadruple-model of risk identification

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

как при оценке по исторической стоимости, так и при оценке по справедливой стоимости. Прирост капитала во втором случае не всегда будет коррелировать с финансовым результатом, поскольку не всегда доведение до справедливой стоимости относится на финансовый результат [12]. Этот момент учтен в модели: добавлена строка «Изменения капитала, не вошедшие в финансовый результат периода», а также рассматривается прирост за период в значении совокупного капитала, а не чистой прибыли.

Особый интерес представляет формат кватро-модели, построенной на основе Отчета о движении денежных средств. Такой отчет дает информацию о финансовом результате по оплаченной реализации. В сопоставлении с отчетами, построенными по отгрузке, могут быть выявлены финансовые риски, вызванные разрывами между отгрузкой и оплатой, а также риски финансирования проектов.

Дальнейшие исследования должны быть направлены на тщательную проработку сигнальных показателей, для постановки выявленных рисков на учет в автоматическом режиме.

ВЫВОДЫ

Управление рисками и контроль становятся потребностью систем, оперирующих значительны-

ми информационными потоками. Контроль в таких условиях возможен только с использованием автоматизации. Более того, об управлении рисками и, соответственно, их учете и анализе, можно говорить только в условиях информационных технологий.

Автоматизированные системы учета рисков требуют объективно сформированных алгоритмов на основе конкретных данных, собранных в АИС. Источником таких данных являются бухгалтерские учетные системы.

Источником для идентификации рисков является экономический анализ. И в дальнейшем при помощи анализа эти риски оцениваются и контролируются. Следует разделять анализ в различных процессах.

Для выявления рисков на основе бухгалтерского учета необходимо в качестве отчетных получать формы, содержащие результат аналитических расчетов, пригодных для выявления рисков.

Началом может служить простейший анализ показателей, формирующих капитал. Приумножение капитала — цель бизнеса. Следует определять угрозы этой цели и риски в связи с этим. Модель представления капитала из бухгалтерских отчетов наиболее достоверная. В этом заключается смысл кватро-модели выявления риска.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Альгин А.П. Грани экономического риска. М.: Знание; 1991. 328 с.
2. Fraser I.A.M. Triple-Entry Bookkeeping. *Accounting and Business Research*. 1993;23(90):151–158.
3. Hansson S.O., Aven T. Is Risk Analysis Scientific? *Risk Analysis*. 2014;34(7):1173–1183.
4. Ijiri Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*. 1986;10(4):745–759.
5. Ijiri Y. Accounting matrices and three-dimensional arrays. *Issues In Accounting Education*. Fall. 1988:270–285.
6. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Тройная бухгалтерия Ю. Иджири. *Аудиторские ведомости*. 2015;8:62–74.
7. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика; 1999. 768 с.
8. Ковалев В.П., Тупальский Н.И. Словарь коммерсанта (термины и понятия). Могилев; 1993. 80 с.
9. Лукасевич И.Я. Анализ финансовых операций. М.: ЮНИТИ; 1998:400 с.
10. Маршалл Джон Ф., Бансал Видул К. Финансовая инженерия. Пер. с англ. М.: ИНФРА-М; 1998. 786 с.
11. Самусенко С.А. Система тройной бухгалтерии Юджи Иджири и перспективы ее применения. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;28:44–54.
12. Serebryakova T.Y., Klychova G.S., Fedorova L.P., Gordeyeva O.G. Revisiting the fair value and historical cost and their impact on the financial indicators of the company. *International Business Management*. 2016;10(23):5663–5668. DOI: 10.3923/ibm.2016.5663.5668
13. Sen D.K., Bala S.K. Triple-entry bookkeeping — an extension of double-entry bookkeeping: A brief analysis. *Tribhuvan university journal*. 1999; XXII(1):1–21.
14. Cheng F. Lee, Joseph E. Finnerty. *Corporate Finance: Theory, Method, and Applications*. San Diego: Harcourt Brace Jovanovich; 1990. 765 p.
15. Wojtowich P. Theoretical and practical problems of the system troj sizes. *Zeszyty teoretyczne rady naukowej*. 2002;65:132–153.

REFERENCES

1. Algin A.P. The facets of economic risk. Moscow: Znanie; 1991. 328 p. (In Russ.).
2. Fraser I.A.M. Triple-Entry Bookkeeping. *Accounting and Business Research*. 1993;23(90):151–158.
3. Hansson S.O., Aven T. Is Risk Analysis Scientific? *Risk Analysis*. 2014;34(7):1173–1183.
4. Ijiry Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*. 1986;10(4):745–759.
5. Ijiri Y. Accounting matrices and three-dimensional arrays. *Issues in Accounting Education*. Fall. 1988:270–285.
6. Karelskaya S.N., Suga E.I. Triple-entry bookkeeping of J. Ijiri. *Auditorskie vedomosti = Audit Newsletter*. 2015;8:62–74. (In Russ.).
7. Kovalev V.V. Introduction to Financial Management. Moscow: Finance and statistics; 1999. 768 p. (In Russ.).
8. Kovalev V.P., Tupalski N.I. Dictionary of a Businessman (terms and concepts). Mogilev; 1993. 119 p. (In Russ.).
9. Lukasevich I.J. Financial Analysis of Operations. Moscow: UNITI; 1998. 400 p. (In Russ.).
10. Marshall John F., Bansal K. Vikul. Financial engineering. Boston: Allyn and Bacon; 1992. 728 p. (In Russ.).
11. Samusenko S.A. Triple accounting system of Yuji Ijiri and prospects of its application. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2013;28:44–54. (In Russ.).
12. Serebryakova T.Y., Klychova G.S., Fedorova L.P., Gordeyeva O.G. Revisiting the fair value and historical cost and their impact on the financial indicators of the company. *International Business Management*. 2016;10(23):5663–5668. DOI: 10.3923/ibm.2016.5663.5668
13. Sen D.K., Bala S.K. Triple-entry bookkeeping — an extension of double-entry bookkeeping: A brief analysis. *Tribhuvan University Journal*. 1999; XXII(1):1–21.
14. Cheng F. Lee, Joseph E. Finnerty. Corporate Finance: Theory, Method, and Applications. San Diego: Harcourt Brace Jovanovich; 1990. 765 p.
15. Wojtowich P. Theoretical and practical problems of the system troj sizes. *Zeszyty teoretyczne rady naukowej*. 2002;65:132–153.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Татьяна Юрьевна Серебрякова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Чебоксарского кооперативного института (филиал), Российский университет кооперации, Чебоксары, Россия
serebryakova@rucoop.ru

Ольга Георгиевна Гордеева — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Чебоксарского кооперативного института (филиал), Российский университет кооперации, Чебоксары, Россия
gog3@yandex.ru

Ольга Юрьевна Куртаева — ведущий специалист Управления науки и инновационной политики, Российский университет дружбы народов, Москва, Россия; аспирант кафедры бухгалтерского учета Чебоксарского кооперативного института (филиал), Российский университет кооперации, Чебоксары, Россия
olkurt@list.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tat'yana Yu. Serebryakova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Chair of Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
tserebryakova@rucoop.ru

Olga G. Gordeeva — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of accounting Chair of Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
gog3@yandex.ru

Olga Yu. Kurtayeva — Leading Specialist of the Department of Science and Innovation Policy of RUDN-University, Moscow, Russia; Postgraduate of the Department of Accounting, Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
olkurt@list.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-33-42
УДК 65.01,657(045)
JEL M41



Контекст бизнеса как объект бухгалтерского учета и анализа

Р.Р. Чугумбаев^а, Н.Н. Чугумбаева^б

^а Московский государственный гуманитарно-экономический университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-6571-3464>

^б МИРЭА – Российский технологический университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-2270-9013>

АННОТАЦИЯ

Классический подход к проблемам управления и контроля функционирования и развития бизнеса предполагает относительно стабильный его контекст, т.е. достаточно продолжительное постоянство политических, экономических, социальных, технологических и других условий. Учетно-аналитическое обеспечение управления в таком случае направлено на процессы, связанные с финансовой, операционной и инвестиционной деятельностью организации. В последние годы волатильность контекста бизнеса непрерывно нарастает, и элиминировать изменения условий функционирования организации без угрозы экономической безопасности организации становится все менее возможным. В представленном исследовании определяются направления методологического развития бухгалтерского учета и анализа контекста бизнеса, а также анализируются особенности содержания данных направлений. При этом учитывается, что в настоящее время оценка контекста бизнеса стала обязательным требованием различных международных стандартов управления. Для оценки возможностей методического расширения учета и анализа контекста применялись основные положения теории заинтересованных сторон, теории устойчивого развития, бизнес-анализа. В результате исследования выявлено, что процессы, связанные с формированием потенциала бизнеса, направленного на повышение устойчивости к изменению контекста, повышение резерва стратегической безопасности организации, удовлетворение требований ключевых групп заинтересованных сторон, подлежат систематическому учету, контролю и анализу. Учетно-аналитическая работа в данном направлении позволит сформировать более совершенное информационно-аналитическое обеспечение для принятия различных управленческих решений, в том числе решений инновационного изменения бизнеса, своевременной реализации предупредительных мер в связи с грядущими изменениями внешних условий функционирования, решений эффективного взаимодействия с внутренними и внешними заинтересованными сторонами. Результаты представленной работы и перспективы ее дальнейшего развития тесно связаны с развитием исследований в сфере учета и анализа по таким направлениям, как бизнес-анализ, формирование стандартов нефинансовой отчетности, интегрированной отчетности, развитие стратегического управленческого учета и другие.

Ключевые слова: контекст бизнеса; деловой потенциал; интегрированная отчетность; бизнес-анализ; теория заинтересованных сторон; инновации; экономическая безопасность

Для цитирования: Чугумбаев Р.Р., Чугумбаева Н.Н. Контекст бизнеса как объект бухгалтерского учета и анализа. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):33-42. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-33-42

Business Context as an Object of Accounting and Analysis

R.R. Chugumbaev^a, N.N. Chugumbaeva^b

^a Moscow State Humanitarian-Economic University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-6571-3464>

^b MIREA-Russian University of technology, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-2270-9013>

ABSTRACT

The classical approach to the problems of management and control of the functioning and development of business presupposes a relatively stable context, that is sufficiently long-lasting consistency of political, economic, social, technological and other conditions. Accounting and analytical support for management in this case is aimed at processes

related to the financial, operational and investment activities of the organization. In recent years, the volatility of the business context has been continuously increasing and eliminating changes in the conditions of the organization's functioning without threatening the economic security of the organization is becoming less and less possible. In the presented research directions of methodological development of accounting and analysis of the business context are determined, as well as the peculiarities of the content of these directions are analyzed. At the same time, it is taken into account that at present the assessment of the business context has become an obligatory requirement of various international management standards. To assess the possibilities of methodical expansion of accounting and analysis of the context, the main provisions of the theory of stakeholders, the theory of sustainable development, business analysis were applied. As a result of the research it was revealed that the processes connected with the formation of business potential aimed at increasing the resilience to changing the context, increasing the strategic security reserve of the organization, meeting the requirements of key stakeholder groups, are subject to systematic accounting, control and analysis. Accounting and analytical work in this direction will allow to create more advanced information and analytical support for the adoption of various managerial decisions, including decisions of innovative business change, timely implementation of preventive measures in connection with future changes in external operating conditions, decisions of effective interaction with internal and external interested parties. The results of the work presented and the prospects for its further development are closely related to the development of research in the field of accounting and analysis in such areas as business analysis, the formation of standards of non-financial reporting, integrated reporting, the development of strategic management accounting, and others.

Keywords: business context; business potential; integrated reporting; business analysis; stakeholder theory; innovation; economic security

For citation: Chugumbaev R.R., Chugumbaeva N.N. Business context as an object of accounting and analysis. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):33-42. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-33-42

ВВЕДЕНИЕ

Развитие основных положений бухгалтерского учета и контроля связано с процессами информационного обеспечения заинтересованных пользователей о внутреннем содержании экономики организации. Это не значит, что теоретики и практики учетно-аналитического направления не понимали роли внешней информации. Уже в 1950-х гг. исследования ученых Гарвардской школы бизнеса содержали вопросы по анализу деловой политики в условиях внешней среды. Так, два профессора Гарварда — Джордж Альберт Смит младший и Роланд Кристенсен — исследовали организационные стратегии по отношению к их внешнему окружению [1]. В тот же период развивались идеи другого гарвардского профессора Кеннета Эндрюса, который исследовал вопросы политики и стратегии бизнеса во взаимосвязи с элементами возможностей внешней среды [2]. Наиболее известным результатом исследований гарвардских ученых того времени стал широко известный сегодня SWOT-анализ. Также широко известны PEST-анализ, пять сил Портера и другие виды анализа внешней среды. Однако возникновение ряда новых предпосылок требует не только определения инструментов подобного анализа в локальных задачах управления, но и развития полноценной методологии, позволяющей обеспечить систематическую работу по учету, анализу и контролю влияния внешних факторов.

Одной из наиболее существенных предпосылок развития такой методологии является то, что внешние условия функционирования и развития бизнеса, с одной стороны, все в большей мере оказывают влияние на его внутренние процессы, а с другой — находятся в состоянии высокой волатильности. Те бизнес-модели, которые предполагали относительную стабильность политических, социальных, правовых, финансово-кредитных и других условий, сегодня уступают моделям, учитывающим текущие и будущие изменения требований внешних и внутренних заинтересованных сторон [3]. Ускорение темпов изменения внешних и внутренних факторов бизнеса требует своевременной адаптации организации к таким изменениям, проведения изменений бизнеса, развитие международных стандартов в сфере управления. Объем управленческой работы, связанной с фактическими изменениями контекста и перспективами его будущих изменений, многократно увеличивается и требует научно-обоснованных подходов и качественного информационно-аналитического обеспечения. В то же время роль результатов такой работы возрастает и возрастает тенденция понимания бизнеса как неотъемлемой части его среды функционирования, а, значит, эффективность работы с внешней средой становится важнейшим элементом в системе оценки эффективности бизнеса в целом.

Возрастающая роль контекста бизнеса уже отразилась на содержании международных стандартов управления. Одним из первых международных стандартов, которые включили контекст в состав базовых категорий, является ИСО 31000–2010 (управление риском). Согласно данному стандарту при управлении риском следует установить контекст, а именно «внешние и внутренние параметры, принимаемые во внимание при управлении риском...». При этом роль контекста определена в формулировании цели организации, определении внутренних и внешних параметров, необходимых для управления рисками. Сходное понимание контекста указывается и в содержании других стандартов, например: ИСО 73:2009, ИСО 9001–2015. Стандартизация анализа контекста бизнеса свидетельствует о том, что правильно организованный современный менеджмент должен обеспечиваться систематическим мониторингом, обобщением и анализом информации о внешних факторах. В таком случае практика управления бизнесом, который должен отвечать современным стандартам качества, нуждается в развитии научно-обоснованных подходах к формированию качественной релевантной информации о внешней среде для принятия управленческих решений. Отсюда вытекает, что научная дисциплина «Управленческий учет», которая прежде всего направлена на информационно-аналитическое обеспечение внутренних пользователей (главным образом, менеджеров организации), должна обеспечивать полноценное развитие данных подходов.

Что касается финансового или внешнего учета, то здесь также следует обратиться к развитию международных стандартов. Так, содержание интегрированной отчетности требует включения информации о контексте¹. Согласно стандартам интегрированный отчет должен содержать информацию о том, каковы условия, в которых функционирует и развивается организация.

Для развития методологии учета и анализа контекста бизнеса следует задать основные векторы накопления знаний, методов, приемов и способов. Поэтому данное исследование должно определить важнейшие направления методологического развития бухгалтерского учета и анализа контекста

бизнеса, а также охарактеризовать особенности содержания данных направлений.

МЕТОДЫ

Для проведения такого исследования и выполнения указанных задач следует учитывать, что практика менеджмента на современном этапе шагнула вперед, и в настоящее время оценка контекста бизнеса стала обязательным требованием различных международных стандартов управления. Поэтому, характеризуя контекст бизнеса и необходимость его мониторинга и анализа, в исследовании требуется проанализировать содержание отдельных разделов международных стандартов управления и подготовки отчетности.

Формирование перечня основных направлений развития бухгалтерского учета и анализа контекста бизнеса должно осуществляться в результате анализа потребностей заинтересованных пользователей, число которых за последнее время существенно расширилось. Состав пользователей и их требования к информационно-аналитическому обеспечению зависят от комплекса задач управления, требующих принятия решений с учетом динамики бизнес-среды.

Для разработки основ содержания методологических направлений учета и анализа контекста следует учитывать основные положения и применять подходы теории заинтересованных сторон, теории устойчивого развития, бизнес-анализа. Для методического обогащения учета и анализа угроз негативного изменения контекста в исследовании проанализированы возможности расширения применения маржинального подхода оценки безопасного уровня показателей. Комплексный анализ контекста бизнеса требует применения методов интегральной оценки, в частности рассматривается таксонометрический метод.

РЕЗУЛЬТАТЫ

На наш взгляд, учетно-аналитическая наука должна развивать следующие направления, способствующие совершенствованию информационного обеспечения заинтересованных пользователей:

- 1) систематизация и совершенствование методического контента по информационно-аналитическому обеспечению анализа выполнения требований внешних заинтересованных сторон;
- 2) экономическое, социальное и экологическое обоснование планов по совершенствованию эко-

¹ Международный стандарт <ИО>. URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 14.01.2018).

номики организации на основе анализа внешнего и внутреннего контекста;

3) применение анализа контекста для выявления резервов роста показателей в результате проведения инновационных мер;

4) оценка устойчивости компании к возможным негативным изменениям во внешней среде;

5) обоснование инновационных мер, направленных на изменение влияния внешнего контекста на бизнес-организации;

6) обоснование стратегических планов на основе анализа потенциала внешнего контекста.

РОЛЬ УЧЕТА В МОНИТОРИНГЕ ТРЕБОВАНИЙ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫХ СТОРОН И АНАЛИЗЕ ИХ ВЫПОЛНЕНИЯ

Применение теории заинтересованных сторон позволяет расширить и наполнить содержание анализа контекста бизнеса принципами, обеспечивающими системное понимание его экономической сущности. Согласно данной теории заинтересованные стороны при взаимодействии получают выгоды от бизнеса организации и имеют ту или иную степень удовлетворенности своих требований. Природа контекста или внешней и внутренней среды организации, в сущности, представляется как комплекс значимых для организации требований заинтересованных сторон, возникающих в связи с развитием технико-технологических, политических, культурных, социальных, экологических и многих других возможностей на уровне территорий и сфер деятельности. Поэтому анализ контекста должен включать систему показателей удовлетворенности данных требований.

В упомянутых стандартах менеджмента и в стандартах интегрированной отчетности указано, что информация о контексте как внутреннем, так и внешнем должна включать ценности и требования заинтересованных сторон. Во многом среда компании может быть охарактеризована через взаимодействие (фактическое или потенциальное) с ее внутренними и внешними заинтересованными сторонами. Поэтому, раскрывая информацию о контексте, заинтересованным пользователям любопытно — есть ли в организации систематическая работа по управлению взаимоотношениями с различными группами заинтересованных сторон, степень их удовлетворенности, уровень и качество взаимоотношений и т.д.

Развитие информационно-аналитического обеспечения для управления взаимоотношениями с заинтересованными сторонами открывает бизнесу широкие возможности. Концентрация усилий в данном направлении может способствовать достижению такого совершенного уровня взаимоотношений, когда организация вовлекает в собственные процессы и проекты внешних представителей групп заинтересованных сторон. Тогда границы таких взаимоотношений как бы устраняются и развиваются в гармонии со стратегическими целями компании.

Обеспечение систематической работы по управлению взаимоотношениями с заинтересованными сторонами предъявляет требования к качеству ее информационно-аналитического сопровождения. Вышесказанное позволяет сделать вывод, что бизнес нуждается в систематической регистрации и обобщении сведений о заинтересованных сторонах, их требованиях, а также в развитии методов и подходов формирования системы показателей, позволяющей давать оценки эффективности работы с заинтересованными сторонами. Кроме того, данная работа является необходимой стадией проведения бизнес-анализа, систематическое осуществление которого является необходимым условием успешной реализации инновационной политики компании [4].

ВЫЯВЛЕНИЕ РЕЗЕРВОВ РОСТА ПОКАЗАТЕЛЕЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРОВЕДЕНИЯ ИННОВАЦИОННЫХ МЕР НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА КОНТЕКСТА БИЗНЕСА

Анализ контекста позволяет выявить резервы роста показателей в результате проведения инновационных мер. Анализ возможностей внешнего контекста в сравнении с достигнутым уровнем развития организации позволяет выявить резервы экономического роста. Для того чтобы возможности внешней среды трансформировать во внутренний потенциал организации, необходимо осуществлять инновационные изменения бизнеса. Тогда правильный анализ контекста позволяет качественно определить резервы роста экономического потенциала организации.

Также контекст указывает на доступность организации тех или иных инноваций, поскольку инновационное решение принимается на основе их оценки соответствия требованиям заинтере-

сованных сторон [5]. Не любое решение будет удовлетворять интересам всех ключевых заинтересованных сторон. Некоторые будут слишком дорого стоить с точки зрения владельцев капитала, другие найдут противоречия у общества, государства и т.д. Поэтому при поиске инновационных решений круга выявленных проблем бизнеса требуется обеспечение учета и анализа контекста с точки зрения требований заинтересованных сторон.

Характеризуя роль анализа контекста в обосновании инноваций, нельзя упускать тот факт, что изменение бизнес-среды также влияет на изменение требований и ценностей заинтересованных сторон. Контекст отражает требования заинтересованных сторон для работы компании на определенном уровне, обеспечивающем создание ценности. При этом компания с учетом рисков и возможностей вынуждена формировать соответствующий внутренний потенциал компании, способный адекватно реагировать на изменения условий ведения бизнеса (требований заинтересованных сторон). Внутренний контекст компании во многом является отражением ее внутреннего потенциала, поскольку он был сформирован в результате деятельности, направленной на обеспечение компании различными капиталами (финансовый, социальный, организационный, интеллектуальный и т.д.), ресурсами и внутренними условиями их использования. Внутренний контекст определяет пределы возможностей использования ресурсов и капитала, что позволяет оценить внутренний потенциал организации. Если в ходе анализа фактических показателей деятельности организации выявится недостаточное использование ее внутреннего потенциала, то такой анализ позволяет определить текущие резервы. Текущие резервы можно реализовать, не прибегая к дополнительному привлечению внешних ресурсов, — достаточно предпринять корректирующие действия для более рациональной работы. Поэтому можно сделать вывод, что анализ внутреннего контекста позволяет выявить текущие резервы более совершенного и оптимального функционирования бизнеса, которые ограничены его внутренним потенциалом.

Необходимо отметить, что результат деятельности по формированию внутреннего потенциала является следствием взаимодействия организации с внешней средой (контекстом). Поэтому можно предположить, что внутренний потенциал

экономического субъекта зависит от потенциала внешней среды бизнеса или внешнего контекста.

Весь комплекс возможностей функционирования бизнеса как системы интегрируется в определенном уровне развития потенциала внешнего контекста (среды). Экономические субъекты ограничены в использовании возможностей внешнего контекста, поскольку могут использовать только то, что является частью ее внутреннего содержания, т.е. внутренний потенциал. Компания в текущем режиме может использовать только тот уровень потенциала, который она создала в результате взаимодействия со средой. Возможности внешней среды трансформируются в результате осуществления инновационных изменений бизнеса во внутреннюю силу (потенциал) компании. Тогда контекст или среда — это еще и источник роста показателей компании, отражающих выполнение требований заинтересованных сторон. Изменения, направленные на рост удовлетворенности интересов различных заинтересованных сторон, создают более высокую ценность компании, более совершенный потенциал ее бизнеса.

Такое понимание контекста дополняет и понимание инновационных изменений. Одни изменения вызваны не стремлением менеджмента обогнать конкурентов, а необходимостью, вызванной общим совершенствованием условий функционирования бизнеса и желанием не отстать от конкурентов. Потребности и требования заинтересованных сторон динамичны, и уровень их удовлетворенности будет падать в случае, если выявится, что можно получить большую ценность от компаний-конкурентов при аналогичных «равных» условиях.

Целью других изменений является продвижение компании по направлению к лидерским позициям, к более высокому классу бизнеса, в котором компания сможет конкурировать с другими более совершенными компаниями, способными обеспечить более высокий уровень удовлетворенности заинтересованных сторон.

Поэтому анализ внешнего контекста в комплексе с анализом внутреннего потенциала должен быть способен распознать характер инновационных изменений для выработки, оценки и принятия наиболее оптимальных инновационных решений.

Исследование степени удовлетворенности ключевых групп заинтересованных сторон осу-

ществляется с помощью системы показателей и должно стать важнейшей задачей современной информационно-аналитической системы.

ОЦЕНКА УСТОЙЧИВОСТИ КОМПАНИИ К ВОЗМОЖНЫМ НЕГАТИВНЫМ ИЗМЕНЕНИЯМ ВО ВНЕШНЕЙ СРЕДЕ

Внешняя среда кроме возможностей несет бизнесу также угрозы и риски. Поэтому информация о внешней среде необходима и для анализа рисков. Так, при управлении операционной деятельностью компании большое внимание придается инструментам маржинального анализа показателей прибыли. Анализ безубыточности позволяет увидеть компании, в какой степени предприятие может снизить деловую активность в случае возникновения неблагоприятных условий внешней среды и при этом не допускать убытка. При управлении финансовой деятельностью компании проводится анализ финансовой устойчивости. Данный анализ позволяет предвидеть последствия дефицита финансовых ресурсов компании. Это становится все более актуальным на фоне снижающейся продолжительности экономических циклов и глобальном характере финансовых кризисов. При анализе инвестиционных проектов роль маржинального порога играет показатель внутренней нормы рентабельности, который отражает предельно допустимый уровень ставки дисконтирования, выше которого инвестиции становятся невыгодными. Перечисленные виды анализа имеют общий подход в оценке степени операционных, финансовых, инвестиционных угроз. Устанавливается пороговое значение ключевого показателя и определяется запас (маржа) безопасности как абсолютная или относительная разница с его фактическим значением.

В *таблице* представлена обобщенная информация о методиках анализа экономических угроз, связанных с работой по взаимодействию с различными заинтересованными сторонами. При этом указаны ключевые показатели, по которым рассчитывается пороговое значение и маржа безопасности, а также характер рисков или угрозы изменения контекста.

Кроме перечисленных наиболее известных методик анализа угроз результатам операционной, финансовой и инвестиционной деятельности предлагается применить похожий подход для анализа других аспектов бизнеса. Это объясняется тем, что анализ контекста напрямую связан с влиянием взаимодействия заинтересованных

сторон. Но контекст не ограничивается только теми заинтересованными сторонами, которые влияют на объем продаж, финансирование деятельности и эффективность инвестиций. Поэтому в *таблице* также представлены возможные методики анализа, которые могли бы дать оценку угрозам изменения контекста при взаимодействии с такими заинтересованными сторонами, как работники организации, представители государственного аппарата, общества, а также будущие поколения. Для того чтобы обеспечить субъекты экономики аналитическими возможностями оценки устойчивости к угрозам изменения контекста, представленный перечень методик можно продолжить.

Анализ угрозы изменения контекста будет неполным, если не дать обобщенную комплексную оценку степени экономической безопасности организации в условиях волатильности контекста. Политика компании в области взаимоотношения с заинтересованными сторонами является вопросом стратегического значения компании. Стратегия компании прямо отражается на составе ключевых групп заинтересованных сторон и приоритетах в выполнении их требований. Поэтому изменение контекста коррелирует с изменением требований ключевых групп заинтересованных сторон. Когда требования заинтересованных сторон усиливаются, и организации становится все сложнее обеспечивать удовлетворенность таких требований, тогда это негативные изменения контекста бизнеса, которые несут стратегические угрозы для компании и препятствуют нормальному ее функционированию. Для того чтобы компания была готова к таким изменениям контекста, нужно иметь запас (маржу) стратегической безопасности, который обеспечивается высоким уровнем удовлетворенности всех ключевых групп заинтересованных сторон.

Экономическая угроза для компании возникает тогда, когда внутренний потенциал компании настолько низок, что ее рыночная стоимость ниже балансовой. Критический потенциал, указанный в *таблице*, характеризует достигнутый уровень удовлетворенности заинтересованных сторон компании, в котором рыночная стоимость компании полностью покрывает стоимость вложенного в компанию капитала. Чем больше маржа стратегической безопасности, тем привлекательнее компания для взаимодействия с ней различных заинтересованных сторон и тем выше уровень совершенства функционирования компании в стратегическом аспекте.

Таблица / Table

**Анализ угроз негативных изменений контекста бизнеса / Analysis
of threats of negative changes in the business context**

Аналитический прием или методика	Критические показатели	Показатель, характеризующий устойчивость компании к угрозам изменения контекста	Характер угроз изменения контекста	Заинтересованные стороны
Широко известные методики / Widely known techniques				
Анализ безубыточности	Критический объем производства (точка безубыточности)	Маржа безопасности (Запас финансовой прочности)	Снижение объема продаж, рыночных цен, структуры себестоимости	Клиенты (покупатели, заказчики), поставщики материалов, техники и технологий
Анализ финансовой устойчивости (достаточность собственного капитала)	Объем собственного капитала, долгосрочных обязательств обеспечивает сумму внеоборотных активов	Наличие собственного оборотного капитала	Снижение внешнего финансирования	Кредиторы
Внутренняя норма рентабельности	Ставка дисконтирования инвестиционного проекта	Положительная разница между ВНД и ставкой дисконтирования	Факторы повышения реальной ставки дисконтирования	Инвесторы
Возможные методики анализа угроз при взаимодействии с другими заинтересованными сторонами / Possible techniques of threat analysis from the relationships with other stakeholders				
Анализ заработной платы	Критический уровень заработной платы	Сравнение текущего и критического (минимального) уровня	Изменения на рынке труда	Работники
Анализ налогообложения	Критический уровень налогообложения		Изменения в налоговой политике	Государство
Анализ социальной ответственности	Минимальный социальный уровень		Изменения в социальных требованиях к бизнесу	Общество
Анализ экологических показателей	Минимальный экологический уровень		Экологические требования	Будущие поколения
Анализ интегрального уровня выполнения требований стейкхолдеров	Критический потенциал	Сравнение текущего и критического уровня	Изменение контекста бизнеса	Комплексные требования стейкхолдеров

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

Фактором роста запаса стратегической безопасности данного показателя является активность компании в сфере реализации инноваций, обеспечивающих повышение уровня удовлетворенности заинтересованных сторон. Качество управления стратегической безопасностью обеспечивается совокупностью мер, таких как, мероприятия связанные с совершенствованием учета и контроля показателей деловой репутации, нематериальных активов [6], транспарентностью компании для заинтересованных сторон [7] и др.

Для успешного применения предлагаемого подхода анализа стратегической безопасности следует решить проблемы, связанные прежде всего с оценкой интегральной удовлетворенности ключевых заинтересованных сторон. Особую роль в решении данной задачи могут сыграть методы таксонометрического анализа. Такой интегральный показатель имеет большие перспективы для анализа его взаимосвязи с рыночной стоимостью бизнеса. Поэтому раскрытие данной информации имеет отдельное значение для формирования интегрированной отчетности.

АНАЛИЗ ОБОСНОВАННОСТИ ИННОВАЦИОННЫХ МЕР, НАПРАВЛЕННЫХ НА ИЗМЕНЕНИЕ ВЛИЯНИЯ ВНЕШНЕГО КОНТЕКСТА НА БИЗНЕС-ОРГАНИЗАЦИИ

Ориентация менеджмента многих современных организаций на удовлетворение требований ключевых групп заинтересованных сторон заставляет проводить работу не только по совершенствованию внутреннего потенциала бизнеса, но также выстраивать взаимоотношения с такими группами и внедрять системы управления взаимоотношениями с заинтересованными сторонами (SRM). Такие системы призваны не только выявлять требования для планирования развития бизнеса компании, но также и обеспечивать лояльность ключевых заинтересованных сторон, которые чувствуют заботу, собственную вовлеченность в процессы принятия решения и решения социальных, экологических, экономических проблем. Таким образом, создавая партнерские сообщества, сети и другие калоборационные проявления с заинтересованными сторонами, организации обеспечивают себе возможности влиять на контекст, а не только приспосабливаться через внутренние трансформационные процессы.

Внимание стандартов интегрированной отчетности к раскрытию информации о контексте бизнеса можно объяснить и тем, что современная экономика характеризуется стремительными изменениями, когда множество внешних факторов становятся все менее предсказуемыми. Поэтому в условиях интенсивных изменений во внешней среде компании находятся в поиске не только средств адаптации к происходящим изменениям, но также стараются активно воздействовать на внешний контекст. Воздействуя на внешний контекст, организация старается уже не вовлекать внешние заинтересованные стороны во внутренние процессы, а стать активным элементом внешнего контекста и уже оттуда воздействовать на расширение возможностей организации. Это происходит прежде всего с помощью интеграционных процессов, развития форм сетевого взаимодействия субъектов бизнеса. Интеграционные процессы как метод снижения рисков, связанных с конкуренцией, довольно хорошо освещены в профессиональной и научной литературе. По некоторым современным формам сетевого взаимодействия даже возникают научные теории, как, например, теория развития бизнес-кластеров [8–10]. В современных условиях вдохнули «новую жизнь» и такие формы снижения рисков внешней среды, как развитие франчайзинга, различных вариаций аутсорсинга. Тем самым компания как бы переносит некоторые риски внешней среды на более устойчивые по отношению к ним субъекты экономики.

Крупные промышленные ассоциации, союзы, альянсы, участники всероссийских, международных постоянно действующих форумов способны воздействовать на изменение политических, правовых, технологических, экологических, социальных внешних факторов, обеспечивать импульсы изменения налоговой, денежно-кредитной политики региона или государства. В таком случае внешний контекст компании во многом зависит от ее статуса в составе таких альянсов и форумов, от ее активности в сфере сетевого взаимодействия. Разумеется, в зависимости от степени активности компании по работе, связанной с оказанием влияния на изменение внешнего контекста, объемом финансовых ресурсов, вовлеченных в данное направление, может представлять ощутимые для нее суммы. Поэтому учетная система организации должна обеспечивать информацией о затратах и стоимости вовлеченных ресурсов на деятель-

ность, которая направлена не только на внутренние процессы и их изменения, но и на изменение внешнего контекста. Также необходимо применять и развивать аналитические инструменты, позволяющие формировать экономическое обоснование данных капитальных затрат. А такая задача требует учета не только затрат, но и получаемых эффектов и результатов, выраженных по возможности в количественно измеримых показателях. Если говорить об эффектах, получаемых компанией от работы в деловых объединениях, то можно указать ряд получаемых преимуществ, позволяющих укрепить ее экономический потенциал:

- компания увеличивает возможности представлять собственные интересы через возможности объединения, взаимодействовать с органами государственного управления, международными организациями и т.д.;
- участие в объединении предполагает более высокую транспарентность компании [7], что способствует повышению лояльности и доверия к ней различных заинтересованных сторон;
- растет доступ к более эффективной инновационной деятельности компании [11] за счет дополнительного и, возможно, более качественного информационно-аналитического обеспечения, предоставляемого административными органами деловых объединений;
- повышаются возможности роста деловой репутации компании [6];
- расширяются перспективы более эффективной реализации стратегии устойчивого развития компании [12].

ВЫВОДЫ

Таким образом, формирование и развитие методологических направлений, сформулированных в данном исследовании, обеспечат научно обоснованное формирование информационно-аналитической системы управления влиянием контекста на бизнес. При этом совершенствуются процессы, связанные с управлением взаимоотношений с заинтересованными сторонами, реализацией текущих и стратегических резервов, формированием делового потенциала компании, направленного на повышение ее устойчивости к изменению контекста, реализацией экономически обоснованной инновационной политики.

Разнообразие процессов компании по совершенствованию контекста, использования его возможностей при реализации резервов экономического роста, снижению рисков его негативного влияния на компанию вполне сопоставимо с разнообразием внутренних процессов, направленных на функционирование и совершенствование операционной, финансовой и инвестиционной деятельности. Этот факт требует соответствующего развития учетной, контрольной и аналитической работы, способствующей решению проблем и задач, представленных в данном исследовании.

Развитие основных направлений учета и анализа контекста бизнеса способствует более качественному решению задач и научному развитию бизнес-анализа, формированию стандартов нефинансовой отчетности, интегрированной отчетности, стратегического управленческого учета.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Smith Jr G.A., Christensen C.R. Suggestions to instructors on policy formulation. Homewood, IL: Richard D. Irwin. 1951;3–4.
2. Andrews K.R. The concept of corporate strategy. New York; 1971. 245 p.
3. Бердников В.В., Гавель О.Ю. Контроллинг бизнес-процессов при создании конкурентоспособных бизнес-моделей в агробизнесе. *Сибирская финансовая школа*. 2011;3:68–73.
4. Бариленко В.И. Бизнес-анализ. Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики: материалы межд. науч.-практ. конф. Новополюцк: ПГУ; 2011;1:162–166.
5. Бариленко В.И. Роль бизнес-анализа в обосновании направлений инновационного развития. *Инновационное развитие экономики*. 2012;2(8):124–131.
6. Рожнова О.В., Гирка Т.В. Проблемы признания нематериальных активов. *Известия Московского государственного технического университета МАМИ*. 2013;5(1/15):77–80.
7. Рожнова О.В., Игумнов В.М. Пути повышения транспарентности компаний. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2011;3(51):74–79.
8. Porter M.E. Competitive advantage of nations: creating and sustaining superior performance. New York: Simon & Schuster; 2011. 1289 p.

9. Porter M.E. Clusters and the new economics of competition. *Harvard Business Review*. 1998;76(6):77–90.
10. Porter M.E. On Competition. Boston: Harvard Business School Press; 1998. 542 p.
11. Бариленко В.И. Роль экономического анализа в инновационной экономике. *Инновационное развитие экономики*. 2013;1(13):16–21.
12. Киянова Л.Д., Литвиненко И.Л. Устойчивое социально-экономическое развитие региона: ключевые аспекты. *Экономика и предпринимательство*. 2015;3(56):272–276.

REFERENCES

1. Smith Jr. G. A., Christensen C.R. Suggestions to instructors on policy formulation. Homewood, IL: Richard D. Irwin. 1951;3–4.
2. Andrews K.R. The concept of corporate strategy. New York; 1971. 245 p.
3. Berdnikov V.V., Gavel' O.YU. Controlling of business processes at creation of competitive business models in agribusiness. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2011;3:68–73. (In Russ.).
4. Barilenko V.I. Business analysis. The improvement of accounting, analysis and control as mechanisms of information support of sustainable development of the economy: the materials of the Int. scientific-practical. Conf. Novopolock: PGU Publ. 2011;1:162–166. (In Russ.).
5. Barilenko V.I. The Role of business analysis in the substantiation of directions of innovative development. *Innovacionnoe razvitie ehkonomiki = Innovative development of the economy*. 2012;2(8):124–131. (In Russ.).
6. Rozhnova O.V., Girka T.V. The problem of recognition of intangible asset. *Izvestiya Moskovskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta MAMI = Bulletin of Moscow state technical University MAMI*. 2013;5(1/15):77–80. (In Russ.).
7. Rozhnova O.V., Igumnov V.M. Ways to improve the transparency of companies. *Korporativnaya finansovaya otchetnost' = Mezhdunarodnye standarty = Corporate financial statements. International standards*. 2011;3(51):74–79. (In Russ.).
8. Porter M.E. Competitive advantage of nations: creating and sustaining superior performance. New York: Simon & Schuster; 2011. 1289 p.
9. Porter M.E. Clusters and the new economics of competition. *Harvard Business Review*. 1998;76(6):77–90.
10. Porter M.E. On Competition. Boston: Harvard Business School Press; 1998. 542 p.
11. Barilenko V.I. The Role of economic analysis in the innovation economy. *Innovacionnoe razvitie ehkonomiki = Innovative development of economy*. 2013;1(13):16–21. (In Russ.).
12. Kiyanova L.D., Litvinenko I.L. Sustainable socio-economic development of the region: key aspects. *Ekonomika I predprinimatel'stvo = Economics and entrepreneurship*. 2015;3(56):272–276. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Роман Рыспекович Чугумбаев — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы, бухгалтерский учет и налогообложения», Московский государственный гуманитарно-экономический университет, Москва, Россия
romanry@ya.ru

Нина Николаевна Чугумбаева — старший преподаватель кафедры экономики и инновационного предпринимательства, МИРЭА — Российский технологический университет, Москва, Россия
nina-ch2005@ya.ru

ABOUT THE AUTHORS

Roman R. Chugumbaev — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation, Moscow State University for Humanities and Economics, Moscow, Russia

Nina N. Chugumbaeva — Senior lecturer of the Department of Economics and Innovative Entrepreneurship MIREA — Russian Technological, University, Moscow, Russia

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-43-53
УДК 657(045)
JEL M49



Особенности методики преподавания бухгалтерского учета Г.А. Бахчисарайцева — представителя московской учетной школы

Г.В. Михайлова^а, Е.В. Потехина^б

Северо-Кавказский федеральный университет, Ставрополь, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-6734-1518>

^б <https://orcid.org/0000-0001-8498-8121>

АННОТАЦИЯ

Поступательное развитие бухгалтерского учета и в теоретическом, и в практическом плане носит исключительно сложный историко-эволюционный характер. При этом для отечественного учета всегда были характерны периоды как усиления самобытных национальных начал, так и их ослабление. Поэтому очень важно добиться гармонизации этих отдельных сторон осмысления бухгалтерской науки, позволяющей одновременно учитывать не только национальные экономические интересы, но и использовать передовой мировой опыт. Представленная статья как раз и рассматривает эти особенности на примере научно-преподавательского творчества одного из выдающихся представителей московской учетной школы Г.А. Бахчисарайцева. Здесь необходимо принимать во внимание различное понимание бухгалтерской методологии, существующей на тот период в России.

Представленные в статье обобщения и выводы позволяют обеспечить целостное восприятие подготовки бухгалтерских кадров, доказать правильность последовательного изучения тематических материалов, позволяющих рассматривать бухгалтерский учет как информационное отражение единого воспроизводственного цикла с выходом на систему важнейших финансово-результативных и фондовых показателей. Этот подход широко используется и в современных методиках преподавания бухгалтерского учета.

Кроме этого, необходимо отметить остроту проблемы подготовки высокопрофессиональных бухгалтеров, и в этом отношении, ссылаясь на опыт Г.А. Бахчисарайцева, следует помнить о необходимости высокой меры ответственности за обучение учетных кадров. Подчеркивается исключительная важность непрерывности обучения бухгалтерскому делу, в том числе посредством самообразования, что позволяет расширять спектр профессиональных знаний, а значит, повысить авторитет и значимость учетной профессии.

Ключевые слова: коммерческое образование; методика преподавания; бухгалтерские курсы; московская бухгалтерская школа; балансовая теория

Для цитирования: Михайлова Г.В., Потехина Е.В. Особенности методики преподавания бухгалтерского учета Г.А. Бахчисарайцева — представителя московской учетной школы. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(5):43-53. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-43-53

The Peculiarities of the Methodology of Teaching Accounting by G.A. Bakhchisaraytsev — the Representative of the Moscow Accounting School

G.V. Mikhailova^а, E.V. Potekhina^б,

North-Caucasus Federal University, Stavropol, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-6734-1518>

^б <https://orcid.org/0000-0001-8498-8121>

ABSTRACT

The progressive development of accounting in both theoretical and practical terms has an extremely complex historical and evolutionary character. At the same time, domestic periods have always been characterized by periods of both the strengthening of original national principles and their weakening. Therefore, it is very important to achieve harmonization of these separate aspects of comprehension of accounting science, allowing simultaneously to take into account not only national economic interests, but also to use the best world experience. The presented article

is just considering these features on the example of the scientific and teaching creativity of one of the outstanding representatives of the Moscow accounting school, G.A. Bakhchisaraytsev. Here it is necessary to take into account a different understanding of the accounting methodology that existed at that time in Russia.

The generalizations and conclusions presented in the article make it possible to ensure a holistic perception of the preparation of accounting personnel, to prove the correctness of the consistent study of thematic materials that allow accounting to be considered as an informational reflection of a single reproduction cycle with the access to the system of the most important financial and result and exchange indicators. This approach is widely used in modern methods of teaching accounting.

In addition, it is necessary to note the severity of the problem of training highly professional accountants, and in this respect, referring to the experience of G.A. Bakhchisaraytsev, we should remember the need for a high degree of responsibility for training accounting personnel. It emphasizes the exceptional importance of the continuity of training in accounting, including through self-education, which allows you to expand the range of professional knowledge, and thus increase the credibility and importance of the accounting profession.

Keywords: commercial education; teaching methods; accounting courses; Moscow accounting school; balance theory

For citation: Mikhailova G.V., Potekhina E.V. The peculiarities of the methodology of teaching accounting by G.A. Bakhchisaraytsev – the representative of the Moscow Accounting School. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):43-53. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-43-53

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время бухгалтерский учет, понимаемый в широком смысле слова и как научная дисциплина, и как прикладная деятельность, и как предмет для изучения на различных уровнях, испытывает большие сложности, связанные с реформированием и переходом в систему цифровых технологий. Однако любое реформирование не может не учитывать предшествующий опыт ведения бухгалтерского учета, поскольку без прошлого нет будущего. Сохранение приоритета московской научно-педагогической учетной школы в современной России делает актуальным исследование, относящиеся к более ранним периодам ее создания, что позволяет обеспечить преемственность теоретических и учебно-педагогических аспектов подготовки современных бухгалтерских кадров.

К числу основных целей работы можно отнести изучение важнейших структурных составляющих методики преподавания бухгалтерского учета, характерных для московской учетной школы XX в., и возможности использования ее отдельных элементов в современной практике подготовки учетных кадров.

В качестве задач исследования следует отметить: во-первых, историко-аналитическое обобщение особенностей формирования отечественного учебно-методического опыта преподавания бухгалтерского дела; во-вторых, конкретизацию и уточнения личностного вклада Г.А. Бахчисарайцева в совершенствовании учебного процесса; в-третьих, объективную связь между качеством преподавания и соответствующими оценками этого качества деловым сообществом.

МЕТОДЫ

Рассматривая автобиографические, научные и методико-педагогические аспекты деятельности Г.А. Бахчисарайцева, базирующиеся на его «новой» (на тот момент) балансовой теории, показана важность выработанной совокупности учебно-методологических приемов, позволяющих соединить в единое целое практические навыки ведения бухгалтерского учета в тесной взаимосвязи с действующими на тот момент теоретическими изысканиями отечественных и зарубежных авторов.

Посредством критического анализа используемых Бахчисарайцевым учебно-методических материалов показана важность сохранения и умножения процедуры самостоятельного изучения бухгалтерского учета, а также возможностей, связанных с формированием дистанционных схем по изучению учетных предметов.

Интерес к истории бухгалтерского учета, бухгалтерской профессии не ослабевает и сегодня. Этому подтверждение — труды известных российских исследователей: Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, М.И. Кутера, М.Ю. Медведева, Д.В. Назарова, К.Ю. Цыганкова, М.М. Гурской, Е.В. Лупиковой и их зарубежных коллег М. Сарджиаккомо, А. Сангстера, Ж. Ришара, М. Андерсона, С. Кармоны, Р. Паркера и ряда других.

Однако среди зарубежных публикаций, посвященных истории бухгалтерской профессии, преобладают те, которые связаны с англо-американским взглядом. По этому поводу М. Андерсон [1] и Р. Паркер [2] пришли к выводу, что существующие международно-значимые журналы по истории

бухгалтерского учета фактически являются базой современных исследований, из которых формируются до 50% всех цитат.

В свою очередь, это влияет на то, что в публикациях по истории бухгалтерского учета преобладают англоязычные (связано с местом издания журналов), а сами исследования затрагивают историю бухгалтерского учета в англоязычных странах в XIX–XX вв.¹

Постоянному исследованию подвергаются работы, связанные с историей бухгалтерского учета, опубликованные как в специализированных, так и в общих бухгалтерских журналах. Это еще раз подтверждает, по мнению С. Кармоны, тот факт, что авторы публикаций, связанных с историей бухгалтерского учета, избирательно подходят к выбору первичных источников и литературы, особенно англо-американские авторы неохотно исследуют соответствующее работы на других иностранных языках [3].

Подобные тенденции наблюдают и в сфере бухгалтерского образования, и его истории. Идут дискуссии о том, что нужно включать в бухгалтерское образование, должно ли оно давать студентам разносторонние знания или чисто практическую направленность, как с этими вопросами соотносить этическое начало. Можно выделить три подхода к тому, кем должен стать выпускник: «традиционным ученым» — фундаментальные знания, «экономическим утилитаристом» — практиком или «модернистским либералом», т.е. обладать теоретическими и практическими навыками с осознанием значимости своей профессии в социальном контексте².

Д. Кроутер и К. Картер отмечают, что повышение фундаментальности профессии может сделать ее неактуальной для бизнеса, интересы которого должны представлять будущие выпускники [4, с. 268].

Современная глобальная экономика диктует свои требования к профессии, а взгляд на англо-американское бухгалтерское образование можно выразить следующими словами: «Выпу-

скасть выпускников, необходимых в современном бизнесе»³.

М. Уэллс утверждает, что концентрация на умении вместо мышления приводит к тому, что выпускается все больше и больше технически компетентных бухгалтеров, которые в любом другом неграмотны и неспособны понять, почему учет является тем, чем он является [5, с. 4].

Профессиональные навыки можно рассматривать как товар. На этом базируется «модернистский либеральный вариант», предложенный Р. Симоном [6].

Кажется, что «реальный мир» — это тот, где мало рабочих мест, и студенты будут рассматриваться как товар и, возможно, никогда не будут работать в области бухгалтерского учета [7, с. 28]. Поэтому важно, чтобы выпускники имели достаточный объем знаний и профессиональных компетенций, позволяющих ориентироваться в социальной, политической жизни, поскольку в конечном итоге более разносторонне образованный человек внесет больший вклад в профессию и в общество, чем хорошо образованный технократ [5, с. 8].

Однако чрезмерное увлечение англо-американскими взглядами на бухгалтерское образование объективно не соответствует российской исторической действительности, которая ближе к нормативным концептуальным установкам, нежели к позитивизму.

В свою очередь, постановка коммерческого образования в России главным образом сохраняла верность европейским бухгалтерским традициям.

С этой точки зрения современные российские исследователи, опираясь на первоисточники по обобщению опыта бухгалтерского образования, имеют уникальную возможность, критически осмыслить самые разнообразные тенденции и особенности методик преподавания бухгалтерского учета, одну из которых мы рассматриваем ниже.

В конце XIX в. Георгий Аксентьевич Бахчисарайцев учредил в Москве Счетоводные курсы для преподавания бухгалтерского учета в разных отраслях. За все время существования своих курсов он постоянно работал над совершенствованием учебного и учебно-методического процесса.

К этому времени Бахчисарайцевым был накоплен определенный опыт педагогической деятельности. В свое время он являлся преподавателем торговой школы М.А. Швайдерова (1901–1906), где читал курс бухгалтерского учета, коммерческой

¹ Carmona S. “Influential Authors, Works and Journals in Accounting History Research” Paper Presented at the ABFH Conference, Cardiff, 10–11 September 2004.

² McCombie, KM, Accounting Education in the Institution known as the University: Alibis of Social Relevance, Accounting & Finance Working Paper 07/13, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 2007. URL: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.ru/&httpsredir=1&article=1012&context=accfinwp> (дата обращения: 22.09.2018).

³ Australian Universities Teaching Committee (AUTC, 2002, p. 7).

корреспонденции и коммерческой географии. Был отмечен окружными инспекторами Министерства финансов с лучшей стороны и в числе преподавателей этой школы командирован в Германию и Австрию для ознакомления с процессом коммерческого образования этих стран. Имя Г.А. Бахчисарайцева теснейшим образом связано с Московской бухгалтерской школой, базирующейся на балансовой теории. Наиболее яркие представители этой школы — Н.С. Лунский (1867–1956), Г.А. Бахчисарайцев (1875–1926), Ф.И. Бельмер (1873–1945), А.К. Рошачовский (1862–?).

Как отмечают Е.М. Евстафьева и И.Н. Богатая, «...для России второй половины XIX в. были характерны разные взгляды на роль баланса и счетов, используемых в бухгалтерском учете для его формирования. В результате этого были выделены такие направления, как счетоводство и счетоведение, характеризующие практическую и теоретическую основу бухгалтерского учета и балансоведения, отражающие теорию и практику формирования бухгалтерской отчетности» [8, с. 4].

Основоположники московской школы шли от общего к частному. Поэтому они считали, что учетная наука должна строиться на системе счетов, идущей от баланса, т.е. учить следует начинать с баланса, а потом переходить к счетам. При этом счета делились на две группы — пассивные и активные, а баланс рассматривался как упрощенная форма инвентаря. Двойная запись исследовалась не через мену (как в петербургской учетной школе), а через группировку счетов в балансе [9, с. 77].

Непосредственно Г.А. Бахчисарайцев, развивая идеи балансовой теории учета, сформулировал ее основные положения в тридцати одном тезисе, которые до сих пор лежат в основе отечественной теории бухгалтерского учета.

В 1907–1908 гг. в Москве были почти одновременно организованы два конкурирующих между собой профессиональных бухгалтерских объединения: Общество для разработки и распространения счетоводных знаний и Московское общество бухгалтеров (МОБ). Бахчисарайцев участвовал в деятельности каждого из них, но наиболее активно в последнем, где он занимал вторую по значимости должность — товарища председателя Совета (председателем Совета был Ф.А. Бельмер, владелец Торговой школы на Сретенке) [10]. В МОБ он проводил систематические лекции по коммерческим знаниям для конторщиков и бухгалтеров. С 1908 г. состоял преподавателем коммерческих наук (бухгалтерии

и коммерческой арифметики) на Коммерческом отделении в I Московском казенном реальном училище. В том же 1908 г. Московское общество бухгалтеров рекомендовало Георгия Аксентьевича на должность преподавателя бухгалтерии и коммерческой арифметики во II Высшее женское пятиклассное городское училище.

Непосредственно публицистическая деятельность его началась еще в 1897 г. В журнале «Счетоводство» были размещены статьи «Основные принципы коммерческой географии в связи с коммерческим образованием», «Иосиф Оденталь и его Образцовая Контора в Праге», «К открытию в Москве торговых классов Московского Общества распространения коммерческого образования».

В журнале «Вестник коммерческого образования» помещена статья «Современная коммерческая библиотека» с критикой 24 немецких сочинений по коммерческим знаниям, в журнале «Коммерческий мир» — статьи «Этюды по счетоводству», «История высшего коммерческого образования», «Банковская бухгалтерия» и достаточное количество критических очерков-рецензий, в журнале «Коммерсантъ», который издавал Г.А. Бахчисарайцев, — целый ряд статей по бухгалтерскому учету и другим коммерческим знаниям. Позже выходил специализированный журнал «Вестник Бухгалтерии».

«Новая» балансовая теория Г.А. Бахчисарайцева «Баланс — основной закон счетоводства» была им предложена в 1908 г. и позже вошла в ряд учебников по бухгалтерии, одобренных Министерством народного просвещения и Министерством торговли и промышленности. К числу таких учебных пособий можно отнести: Н.С. Лунский «Счетоводство общее и коммерческое»⁴, Р.Я. Вейцман «Курс счетоводства»⁵, Д.Г. Иванов «Записки по счетоводству»⁶, Г. Бычков «Учебник общего счетоводства»⁷, Н.А. Кипарисов «Торговое счетоводство»⁸, А.М. Галаган

⁴ Лунский Н.С. Счетоводство общее и коммерческое: ч. 1. Одесса: Тип. торг. д. Г.М. Левинсон; 1905. 224 с.

⁵ Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различ. видам хоз-в.: для коммерч. учеб. заведений, реал. и техн. уч-щ и для самообучения. Одесса: Образование; 1911. 342 с.

⁶ Иванов Д.Г. Записки по счетоводству: Теория и практика книговедения. Харьков: Тип. «Мирн. Труд»; 1913. 370 с.

⁷ Бычков Г. Учебник общего счетоводства для коммерч. училищ. М.: Т-во В.В. Думнов — насл. бр. Салаевых; 1915. 188 с.

⁸ Кипарисов Н.А. Торговое счетоводство и делопроизводство. Ч. 1. М.: Скл. Изд у авт., 1916. 172 с.

«Общее счетоводство»⁹, Н. У. Попов «Общая система счетоводства» [11].

В 1926 г., незадолго перед смертью, Бахчисарайцев издал брошюру «Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории» [12]. Большая часть ее посвящена изложению своих взглядов на баланс как на исходную точку бухгалтерии и на трактовку отдельных его статей, а также здесь впервые были классифицированы хозяйственные операции по их воздействию не на валюту баланса, а на капитал, т.е. все операции, которые могут иметь место в хозяйстве, можно разделить на две группы:

1. Операции, не касающиеся капитала, т.е. операции, не увеличивающие и не уменьшающие его величину.

2. Операции, влияющие на капитал хозяйства, или увеличивая размер его (Прибыль), или уменьшая его размер (Убыток).

Первый вид операций был назван пермутациями, второй — модификациями [10].

В ноябре 1908 г. Г.А. Бахчисарайцев как учредитель Счетоводных курсов выпускает брошюру «Как нужно изучать бухгалтерию» [13]. Здесь он излагает свои взгляды на основы счетоводства. На специальном заседании Ученого комитета Московского общества бухгалтеров содержание этой брошюры было досконально рассмотрено и принята резолюция — «признать брошюру... в высшей степени важным вкладом в счетоводную литературу и желательным ее распространение на том основании, что оно проливает свет в изысканиях основ счетоводства...»¹⁰.

«Баланс есть единственный счетный фундамент предприятия, — учил Георгий Авксентьевич. — Балансом начинается жизнь всякого предприятия. Баланс существовал еще тогда, когда человечество, занимаясь хозяйственной, меновой деятельностью, еще не имело никакого представления о бухгалтерии» [13].

Начиная изложение своей методики изучения бухгалтерского учета, Георгий Аксентьевич сразу отмечает, что изучение бухгалтерии строится на знании небольшого количества бухгалтерских законов (теории бухгалтерского учета) и весьма обширной практической работе и может быть ос-

воено самостоятельно. Под практической работой, в данном случае, понимается приобретение навыков по ведению конторских книг в строгом соответствии с принятой системой двойной записи.

Лекционный курс был направлен на объяснение практической и теоретической бухгалтерии. Многолетний опыт преподавания бухгалтерского учета позволил выработать особый подход к построению курса. Сам Г.А. Бахчисарайцев отмечал, что:

1. Лекции дают возможность каждому легко, скоро, основательно и самостоятельно изучить Бухгалтерию.

2. Они вполне заменяют личные Курсы бухгалтерии.

3. Изучая лекции, учащиеся чувствуют себя так, как бы находились в бухгалтерском классе.

4. Учащиеся непрерывно производит те же и в том же объеме практические работы по бухгалтерии, какие производятся в классе на Курсах бухгалтерии при личном обучении.

5. Учащийся может несколько раз прочитать ту или другую лекцию, впредь до полного усвоения.

6. Самостоятельные и практические работы постоянно проверяются как Канцелярией курсов, так и дальнейшими лекциями.

7. Любой вопрос, как вытекающий из содержания самих лекций, а также и вообще относящийся к области бухгалтерии, разрешается по просьбе учащегося Канцелярией бухгалтерских курсов. Для чего необходимо прислать запрос.

8. Изучая лекции и выполняя практические работы по бухгалтерии в специально разработанных комплектах конторских книг, учащийся постепенно учится работать самостоятельно¹¹.

Подчеркивая именно практические навыки ведения бухгалтерского учета, Г.А. Бахчисарайцев предлагал программу курсов, состоящую из 11 разделов: Теория бухгалтерии; Бухгалтерия торговая (основная); Бухгалтерия товариществ (торговых домов); Бухгалтерия акционерных компаний; Бухгалтерия банковская и американская; Основы бухгалтерии фабрично-заводской; Отчеты; Задачи для получения аттестата; Вопросы и ответы на них и примерные темы; Ошибки в книгах и их исправления; Законы о торговых книгах.

⁹ Галаган А.М. Общее счетоведения. М.: Высшая школа; 1916. 382 с.

¹⁰ Бахчисарайцев Г.А. Новый усовершенствованный метод самостоятельного обучения бухгалтерии (без помощи учителя). Лекции-корреспонденции. М.: тип. Б. Смирновой; 1913. С. 51.

¹¹ Бахчисарайцев Г.А. Новый усовершенствованный метод самостоятельного обучения бухгалтерии (без помощи учителя). Лекции-корреспонденции. М.: тип. Б. Смирновой; 1913. С. 19.

Существовали и требования к кандидатам — это знание арифметики, а возраст, образование и принадлежность к определенному полу не имели значения. Знания по арифметике также могли быть получены на Курсах при изучении вводного раздела, состоящего из коммерческой арифметики и коммерческой корреспонденции.

Методика преподавания бухгалтерского учета, разработанная Бахчисарайцевым, относится к 1912 г. Проводя сравнительный анализ существующей учебной литературы по бухгалтерскому учету того времени, сам автор отмечает, что всю ее можно разделить на две группы:

- мировая и отечественная литература, дающая полное и фундаментальное изложение бухгалтерского предмета (труды Е. Леотэ, А. Гильбо, Э. Штерна, И. Ф. Шера, Е. Е. Сиверса, С. М. Бараца, Р. Я. Вейцмана);
- учебная литература, использующаяся при изучении бухгалтерского предмета в учебных заведениях (А. В. Прокофьев, М. Т. Теорин, А. М. Гаврилов, Р. Я. Вейцман, Е. Е. Сиверс).

Однако, по мнению Георгия Аксентьевича, существовала нехватка таких учебных пособий, по которым возможно изучить бухгалтерский учет самостоятельно (так называемых самоучителей). Дальше он подвергает критике «заочные лекции-корреспонденции», которые, по его словам, либо плохая копия обычных учебников по бухгалтерскому учету, в которых теоретический материал лишь разбит на лекции, либо бухгалтерский шаблон, предлагающий одну лишь технику без объяснения основных принципов учетной науки. Названа и причина этому — авторы такой методической литературы чаще всего не являются преподавателями¹².

Затем делается следующий вывод: могут ли лекции того или иного автора заменить учителя, когда сам автор их учителем не был и права преподавания бухгалтерии от надлежащего ведомства не имеет.

Здесь нами должно быть прояснено место преподавателя бухгалтерского учета в системе коммерческого образования.

В Энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона (1890–1907) в статье «Коммерческое образование» читаем: «Коммерческое образование в России получило значительное развитие благодаря изданному 15 апреля 1896 г. нормальному положению

о Коммерческих учебных заведениях, дополненному 10 июня 1900 г. Это положение предоставило широкий простор общественной и частной инициативе в деле учреждения Коммерческих учебных заведений. При общественных Коммерческих учебных заведениях образованы попечительные советы, состоящие из представителей тех обществ, на средства коих эти заведения содержатся; советам, помимо заведования хозяйственной стороной училища, дано некоторое участие и в учебно-воспитательной стороне дела (выбор директора или заведующего учебным заведением) и предоставлено давать заключения по многим вопросам педагогического характера. Вместо прежних двух типов Коммерческих учебных заведений (училища и курса) установлено 4: торговые классы, торговые школы, Коммерческие училища и курсы Коммерческих знаний»¹³.

В число изучаемых дисциплин в Торговых классах входили: закон Божий, русский язык, арифметика с коммерческими вычислениями, Бухгалтерия с торговой корреспонденцией и др. В коммерческих училищах перечень изучаемых дисциплин был дополнен и общеобразовательными предметами, такими как, иностранный язык, история, география, математика, физика, политическая экономия, законоведение, химия, товароведение с технологией, коммерческая география, каллиграфия. Выбор предметов на коммерческих курсах зависел от учредителей курсов, но основной перечень дисциплин утверждался Министерством финансов. Со временем появились и высшие бухгалтерские курсы.

16 августа 1902 г. Министерство финансов утвердило минимальные требования к преподавателям специальных предметов в коммерческих учебных заведениях. После успешного прохождения испытаний выдавалось специальное свидетельство на право преподавания специальных предметов в коммерческих учебных заведениях ведомства Министерства финансов. Программа испытаний включала III основных раздела счетоводства. Так в рамках I раздела Общее счетоводство необходимо было подтвердить знания по таким предметам, как Предмет счетоводства; Общая теория счета; Общая теория книг; Формы хозяйств и их влияние на счетоводство. В рамках II раздела экзаменовалось Торговое счетоводство, III раздел связан со Сношениями с банками [14].

¹² Бахчисарайцев Г. А. Новый усовершенствованный метод самостоятельного обучения бухгалтерии (без помощи учителя). Лекции-корреспонденции. М.: тип. Б. Смирновой; 1913. С. 22.

¹³ URL: http://accountology.ucoz.ru/load/prepodavanie_ucheta/kommercheskoe_obrazovanie_ehnciklopedicheskij_slovar_brokgauza_i_efrona_1890_1907/32-1-0-998 (дата обращения: 22.09.2018).

В 1905 г. коммерческие училища были переданы из ведения Министерства финансов в ведение созданного Министерства торговли и промышленности, таким образом, они не были подконтрольны Министерству народного просвещения, которое, по словам С.П. Кострикова было чрезвычайно консервативно, даже временами реакционно [15].

Востребованность заочной формы обучения объясняется очень просто — существует определенное количество желающих получить знания по бухгалтерскому учету, однако лишь ограниченное число лиц лично может посещать специализированные курсы. Одна из причин дороговизны. Стоимость обучения в период (1912 г.) в Москве без проживания варьируется от 100 до 200 руб., а с расходами по проживанию доходит до 500 руб. Занятия на своих курсах Бахчисарайцев оценивает в 35 руб. (основной — разделы 1–3; 8–11 и специальный курс — разделы 4–7).

Характеризуя свою методику заочного преподавания бухгалтерского учета, Георгий Аксентьевич отмечает:

- во-первых, в ней обобщен двадцатилетний опыт преподавания бухгалтерского учета в различных учебных заведениях;
- во-вторых, изучается теория бухгалтерского учета (общепринятая двойная итальянская), без знания которой теряется смысл практической части. Курс не перегружен изучением простой, тройной, четверной и т.п. учетными системами;
- в-третьих, лекции снабжены разбором общепринятых хозяйственных оборотов;
- в-четвертых, к практической части (заполнение специализированных бухгалтерских книг) следует приступать только после основательного освоения теории¹⁴.

Схема обучения:

- Получение лекций и тетрадей для выполнения практической части работы, руководства для сверки результатов практической части работы.
- При всех затруднениях следовало обращаться в Канцелярию курсов для разъяснений. Все запросы обрабатывались и помогали скорректировать индивидуальный учебный процесс с учетом способностей учащегося. Для таких запросов лист бумаги делился на две равные части, на одной уча-

щийся писал вопросы, а на другой давались ответы, и лист возвращался обратно. Для дачи письменных пояснений при счетоводных курсах находились 9 преподавателей, работающих под руководством Г.А. Бахчисарайцева.

- Ответы на контрольные вопросы были ориентированы на подготовку учащегося, его возраст, образование. Это не были простые вопросы (да / нет), как в тестовой форме контроля знаний. Скорее всего, это некое эссе, т.е., учащиеся должны были дать обдуманные обстоятельные ответы на заданные вопросы, после проверки и соответствующих комментариев ответы возвращались учащимся.

- После освоения всего теоретического и практического курса учащиеся приступали к решению экзаменационных задач. Успешное решение последних подтверждалось Аттестатом, удостоверяющим окончание Курсов бухгалтерии по всем вышеуказанным специальностям. По желанию заочный экзамен мог быть заменен очным.

- Срок обучения не ограничен временным периодом. При ежедневном 1–2-часовом графике срок обучения занимал около трех месяцев.

Перечень конторских книг, с которыми работали учащиеся:

- инвентарь;
- журнал;
- главная;
- касса;
- товарная;
- ресконтро дебиторов;
- зесконтро кредиторов;
- книга разных счетов (сконтро);
- балансовая и оборотная ведомости;
- мемориал;
- вексельная;
- калькуляционная;
- срочная;
- ресконтро служащих;
- вычисление прибылей и убытков;
- фондовая (Книга ценных бумаг);
- памятная (дневная прима-нота).

Приводя результаты обучения на счетоводных курсах, так называемую результативность процесса обучения, Г.А. Бахчисарайцев размещает интересную таблицу с указанием должностей, которые занимали его выпускники после окончания курсов (см. таблицу).

Заслуживает внимание та мера ответственности, которую берет на себя Г.А. Бахчисарайцев, называя

¹⁴ Бахчисарайцев Г.А. Новый усовершенствованный метод самостоятельного обучения бухгалтерии (без помощи учителя). Лекции-корреспонденции. М.: тип. Б. Смирновой; 1913. С. 37–38.

Таблица / Table

**Сведения о востребованности выпускников курсов / Information
about the demand for graduates of the courses**

Ученики / Students	Места их службы / Places of their service	Ученики / Students	Места их службы / Places of their service
Григорий Никитович Шапошников, депутат 1-й Государственной Думы	Управляющий отделом Русско-Азиатского Банка в г. Коканде (до курсов бухгалтерии не знал)	П. Тюрин	Главный бухгалтер Правления именными наследников графини Н.А. Стенбок-Фермор в Петрограде
Сергей Иванович Бондырев, депутат 1-й Государственной Думы	Преподаватель математики и физики в казанской гимназии	В.В. Наумов	Учредитель Курсов Бухгалтерии и Каллиграфии в г. Рыбинске, Ярославской губ.
Федор Афанасьевич Сефер	Преподаватель (с. Еникиой, Измаил. уезд, Бесс. губ.)	Г.Ф. Соколов	Главный Бухгалтер Торгового Дома Михеев с С-ми (кожевен. фабрика и торговля обувью) в Сарапуле, Вятск. губ.; он же Бухгалтер-эксперт при местном окружном суде и содержит в г. Сарапуле хорошо организованные Курсы Бухгалтерии
А.И. Литовкин	Старший директор Екатеринодарского Общества Взаимного Кредита	А.Н. Прутский	Главный Бухгалтер и Управляющий спичечной фабрики Камендровского в Н. Ломове, Пензенской губ.
Иван Степанович Дементьев	Чиновник особых поручений при Московской Казенной Палате (по облож. акц. предпр.)	Н.Н. Фалеев	Бухгалтер Симферопольского Общества Взаимного кредита
Михаил Семенович Косачев	Главный бухгалтер Правления товарищества насл. В.С. Баташева (самоварн. произв.) в Туле. Он же по окончании у нас курса, состоя в течении 10 лет преподавателем на наших счетоводных курсах (до курсов бухгалтерии не знал). В 1911 году М.С. Косачевым открыты в Туле, с разрешения Учебного Отдела Министерства торговли и Промышленности, Счетоводные Курсы (Устав курсов утвержден г. Министром Торг. и Промышл.)	К.С. Смирнов	Бухгалтер Мазуринской Биржевой Артели в Москве
А.К. Коханов	Бухгалтер 1-й синматогр. Конторы Аргасцева, Москва	В.А. Юров	Бухгалтер Торгового Дома Бр. Абрамовы в г. Ельце. Преподаватель бухгалтерии
Н. Шлыков	Бухгалтер 1-го Общества Потребителей в с. Павлов, Нежегородск. губ., Преподаватель бухгалтерии	Н.И. Камоликов	Бухгалтер К-ры инж. Герховер в Москве
Н.П. Соловьев	Бухгалтер ф-ки С.С. Мошкова, Москва	Г.А. Куров	Бухгалтер фабрики «Герасим Мойкин с С-ми» в Павловском посаде, Московской губ.
М.М. Зверев	Бухгалтер Правление Общества Взаим. приказч. в г. Борисоглебске и 2 Помощн. Бухгалтера Борисоглебск. Земской Управы. Преподаватель бухгалтерии	Н.Я. Ягодин	Бухгалтер в Пензенск. Отд. Государственного Банка
С.И. Поникаровский	Бухгалтер К-ры С.И. Васильева в г. Тюмень	А.И. Нелюбов	Бухгалтер и Заведующий сельскохозяйствен. складом Балашовского Земства, Саратовской губ.

Окончание табл. / End of Table

Ученики / Students	Места их службы / Places of their service	Ученики / Students	Места их службы / Places of their service
В.И. Лебедев	Бухгалтер К-ры В.П. Тихомирова, г. Ивано-Вознесенск, Вл. губ.	З.А. Гуткин	Бухгалтер паров. лесоп. завода и мельницы Бр. Г. И Х. Ганзбург с Мошкино, Либ.-Ром.ж.д. Черниговской губ.
В.А. Сивков	Бухгалтер Рыбинской Биржи	И.Д. Мурачев	Бухгалтер имения «Драбово», Полтавская губ.
В.И. Муслаков	Бухгалтер пивоварен. зав. Шнейдера в г. Вятке	Ф.С. Кузнецов	Главный Бухгалтер Грушевских антрацитовых рудников (до курсов бухгалтерии не знал)
А.А. Моишев	Бухгалтер Можайской Земской Управы	А.А. Форгель	Главный Бухгалтер К-ры Л.В. Готье в Москве (торгов. желез. и балками); Бухгалтер ф-ки сукон Досушева Бухгалтер администр. ф-ки Сувинириных, Москва
В.П. Салехов	Бухгалтер паровой ватной фабрики Е.Г. Лапиева в Спас-Клепиках, г. Рязанск (до курсов бухгалтерии не знал)	Н.П. Шостенко	Преподаватель Бухгалтерии и Коммерческой арифметики в Тульском 7-ми классном (обществ.) Коммерческом училище введен. Минист. Торговли и Промышленности. Он же выдержал испытания на право преподавания Бухгалтерии и Коммерческой Арифметики при Учебном Отделе Минист. Торговли И Промышлен.
А. В. Захваткин	Бухгалтер в Торговом доме А.Г. Морозов с С-ми, в г. Барнауле, Томской губ.	А.П. Рыченков	Преподаватель бухгалтерии на Пречистенский воскр. курсах, Москва
В.Ф. Федотов	Бухгалтер имений княгини Гагариной (с. Уметь, Тамбовской губ.)	Н.К. Лебедев	По окончании наших курсов выдержал при Моск. Коммерч. Институте экзамен и право преподавания Бухгалтерии и Коммерч. Арифметики. По рекомендации учредителя курсов ездил в Париж, где сдал испытания при коммерч. курсах г. Пижье
С.К. Иванов	Бухгалтер Т-ва Резиновой Мануфактуры в Москве	А.А. Агафонов	Бухгалтер багетной фабрики Биге, Москва (место занял непосредственно после окончания курсов)
В.Э. Соколов	Бухгалтер завода Афремова, Москва	Н.А. Москалев	Бухгалтер Елецкой Земской Управы (до курсов счетоводства не знал. Место занял непосредственно после окончания курсов)
И.М. Зимин	Бухгалтер Отдела Претензий Моск. Казанской.ж.д.	К. Гуняев	Бухгалтер Вятского Общества Взаимного Кредита
Н.И. Бирин	Бухгалтер фабрики Бр. Уткиных в Костерев, Влад. губ. (до курсов служил кондуктором товарных поездов. Организовал на фабрике счетоводство и поставил контуру)	Н.И. Второв	Бухгалтер и учредитель курсов Бухгалтерии в Ив.-Вознесенске, Влад. губ.
П.Н. Заметчинский	Бухгалтер типографии и торговли Бердоносина в Моршанске		

Источник / Source: Бахчисарайцев Г.А. Новый усовершенствованный метод самостоятельного обучения бухгалтерии (без помощи учителя). Лекции-корреспонденции. М.: тип. Б. Смирновой; 1913:41–44 / Bahchisaraytsev G.A. New improved method of independent accounting education (without the help of a teacher): Lectures-correspondence. Moscow: Pub. of B. Smirnova; 1913:41–44. (In Russ.).

ее гарантией: «Если при вступлении на конторскую должность будет обнаружено, что аттестованное нами лицо не в состоянии на практике выполнить работу из области наших лекций, то мы обязуемся указанному лицу возратить внесенную им плату за обучение с удержанием 10 рублей (за лекции, каковые возвращаются курсам)»¹⁵.

Связь с выпускниками поддерживалась, некоторые успешно сдавали экзамены для подтверждения права преподавания бухгалтерии и сами становились учредителями бухгалтерских курсов в своих городах. За время существования курсов Г.А. Бахчисарайцева выпускниками стали более 8500 человек.

¹⁵ Бахчисарайцев Г.А. Новый усовершенствованный метод самостоятельного обучения бухгалтерии (без помощи учителя). Лекции-корреспонденции. М.: тип. Б. Смирновой; 1913. С. 40.

ВЫВОДЫ

Рассмотренная методика преподавания своего рода является одной из первых форм дистанционного обучения. В эпоху отсутствия IT-технологий проблема поддержания обратной связи между учеником и учителем успешно решалась на основе существующих в то время систем. Но основные элементы рассмотренной методики вполне могут найти свое место в современном образовательном процессе, а той степени «гарантии качества знаний», которую давал учредитель, могут позавидовать многие современные бухгалтерские образовательные программы. Используемая последовательность накопления бухгалтерских знаний в процессе обучения давала возможность существенно повысить кумулятивный эффект и одновременно выстраивала стройную систему взаимоконтроля важнейших учетных процедур, что важно учитывать и в современных условиях.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Anderson M. An analysis of the first ten volumes of research in Accounting, business and financial history. *Accounting, business & financial history*. 2002;12(1):1–24.
2. Parker R. H. The scope of accounting history: A note. *Abacus*. 1993;29(1):106–110.
3. Carmona S. Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting History*. 2004;9(3):7–23.
4. Crowther D. and Carter C. Legitimizing irrelevance: management education in higher education institutions. *The international journal of educational management*. 2002;16(6):268–278.
5. Wells M. What is wrong with accounting education? *Working paper. Accounting research centre, university of Sydney*. 1987;(22):4.
6. Simon R. The University: A place to think? The Corporate university: culture and pedagogy in the new millennium. Edited by Giroux H. and Myrsiades K. Lanham. Md.: Rowman & Littlefield Publishers, 2001:45–56.
7. James K. A critical theory and postmodernist approach to the teaching of accounting theory. *Critical perspectives on accounting*. 2008;19(5):643–676.
8. Евстафьева Е. М., Богатая И. Н. Исследование современных отечественных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. *Международный бухгалтерский учет*. 2013(25):2–17.
9. Муравьева Л. А. Состояние российской финансовой мысли во второй половине XIX—начале XX века. *Финансы и кредит*. 2013;2(530):71–80.
10. Цыганков К. Ю. Балансовая теория в России. Антология учетной мысли из истории бухгалтерии. М.: Экономистъ; 2006. 196 с.
11. Попов Н. У. Счетоводство городских и земских управ и других учреждений, обязанных вести подробный учет исполнения сметных назначений. СПб.: Кн. скл. Коммерч. лит.; 1908. 256 с.
12. Бахчисарайцев Г. А. Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. М.: изд. автором; 1926. 32 с.
13. Бахчисарайцев Н. А. (под псевдонимом Арсеньев Г.) Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и о балансе. М.: Тип. Сапрыкина П. Т.; 1908. 19 с.
14. Медведев М. Ю., Назаров Д. В. История русской бухгалтерии. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 436 с.
15. Костриков С. П. Русская буржуазия и коммерческое образование. Развитие идеи, цели и задачи. Монография. М.: Издательский дом ГУУ; 2015. 136 с.

REFERENCES

1. Anderson M. An analysis of the first ten volumes of research in accounting, business and financial History. *Accounting, business & financial history*. 2002;12(1):1–24.
2. Parker RH. The scope of accounting history: A note. *Abacus*. 1993;29(1):106–110.
3. Carmona S. Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting History*. 2004;9(3):7–23.
4. Crowther D. and Carter C. Legitimizing irrelevance: management education in higher education institutions. *The international journal of educational management*. 2002;16(6):268–278.
5. Wells M. What is wrong with accounting education? *Working paper. Accounting research centre, university of Sydney*. 1987;(22):4.
6. Simon R. The University: A place to think? The corporate university: culture and pedagogy in the new millennium. Edited by Giroux H. and Myrsiades K. Lanham Md.: Rowman & Littlefield Publishers, 2001:45–56.
7. James K. A critical theory and postmodernist approach to the teaching of accounting theory. *Critical perspectives on accounting*. 2008;19(5):643–676.
8. Evstaf'eva E.M., Bogataya I.N. The study of modern Russian tendencies of development of accounting and reporting in the Russian Federation. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2013;(25):2–17. (In Russ.).
9. Murav'eva L.A. The State of Russian financial thought in the second half of XIX—early XX century. *Finansy i kredit = Finance and credit*. 2013;2(530):71–80. (In Russ.).
10. Cygankov K. Yu. Balance theory in Russia. *Anthology of Accounting Thought from the History of Accounting*. Moscow: Economist; 2006. 196 p. (In Russ.).
11. Popov N. U. Accounting of city and county governments and other institutions obliged to keep a detailed account of the execution of estimated appointments. St. Petersburg: kN. SKL. Commercial. lit., 1908. 256 p. (In Russ.).
12. Bahchisarajcev G.A. First lessons in accounting on basis of my balance theory. Moscow: Published by the author, 1926. 32 p. (In Russ.).
13. Bahchisarajcev G.A. (under the pseudonym Arsen'ev G.) How to study accounting? Thoughts about the law of double entry and the balance. Moscow: Type. Saprykina P.T.; 1908. 19 p. (In Russ.).
14. Medvedev M. Yu., Nazarov D. V. History of Russian accounting. Moscow: Accounting; 2007. 436 p. (In Russ.).
15. Kostrikov S. P. Russian bourgeoisie and commercial education. The development of ideas, the goals and objectives of the Department. Moscow: Publishing house of GUU; 2015. 136 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Галина Васильевна Михайлова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Северо-Кавказский федеральный университет, Ставрополь, Россия
mih-sgu@yandex.ru

Екатерина Валентиновна Потехина — кандидат педагогических наук, доцент, доцент кафедры математики и информатики, Ставропольский государственный педагогический институт, Ставрополь, Россия
ekapotekhina@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Galina V. Mikhailova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of Department “Accounting, analysis and auditing”, North-Caucasus Federal University, Stavropol, Russia
mih-sgu@yandex.ru

Ekaterina V. Potekhina — Cand. Sci. (Ped.), Associate Professor, Department of Mathematics and Informatics, Stavropol State Pedagogical Institute, Stavropol, Russia
ekapotekhina@yandex.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-54-63
УДК 657.6(045)
JEL M49



Особенности назначения и производства судебно-экономических экспертиз

А.Н. Кизилов^а, О.В. Овчаренко^б

Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ),
Ростов-на-Дону, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-7127-643X>

^б <https://orcid.org/0000-0003-0913-4008>

АННОТАЦИЯ

Предметом исследования является процесс назначения и производства судебно-экономических экспертиз с учетом необходимости научно обоснованной квалификации видов таких экспертиз. В условиях повышения требований к выявлению экономических правонарушений становится актуальным развитие имеющихся подходов к организации взаимодействия всех участников судебно-экономических экспертиз. Цель исследования – провести сравнительный анализ классификаций судебно-экономических экспертиз, осуществляемых в экспертных подразделениях различных правоохранительных ведомств с учетом разграничения задач, решаемых экспертом в рамках проводимых экспертных исследований. На основе анализа требований нормативных правовых актов в области регулирования экспертной деятельности исследована структура судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции Российской Федерации, проведен сравнительный анализ классификаций судебно-экономических экспертиз, проводимых в экспертных подразделениях Министерства юстиции Российской Федерации и Министерства внутренних дел Российской Федерации. Выделены общие черты и различия в подходах к классификации судебно-экономических экспертиз, используемых ведомствами правоохранительной системы для целей назначения и проведения экспертных исследований.

В рамках реформы федеральных органов исполнительной власти функции экспертного сопровождения уголовных дел по налоговым преступлениям переданы органам внутренних дел, что привело к фактическому соединению данной линии с бухгалтерским направлением экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел.

Экспертные задачи по уголовным составам преступлений условно сведены к двум блокам:

- первый блок – установление соответствия требованиям законодательства отражения в учете тех или иных операций;
- второй блок – расчет интересующих следствие показателей, характеризующих фактические обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности.

В уголовном судопроизводстве наметилась практика ухода от использования термина «искажение» в сторону установления соответствия (несоответствия) порядка отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности требованиям законодательства. Повышение степени научной обоснованности, точности и единства детализации подходов к организации, квалификации видов и проведению судебно-экономических экспертиз создает оптимальные условия для раскрытия экономических правонарушений.

Ключевые слова: бухгалтерская экспертиза; виды судебно-экономической экспертизы; налоговая экспертиза; объекты исследования; судебно-экономические экспертизы; финансово-аналитическая экспертиза; экспертные задачи; экспертные учреждения

Для цитирования: Кизилов А.Н., Овчаренко О.В. Особенности назначения и производства судебно-экономических экспертиз. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):54-63. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-54-63

Peculiarities of Ordering and Conducting Forensic Accounting Expertise

A.N. Kizilov^a, O.V. Ovcharenko^b

Rostov State Economic University, Rostov-on-Don, Russia

^a <https://orcid.org/0000-0002-7127-643X>

^b <https://orcid.org/0000-0003-0913-4008>

ABSTRACT

The subject of the research is the process of ordering and conducting forensic accounting expertise taking into account the necessity of scientific basis for classification of forensic accounting expertise types. The increased requirements to detection of economic crimes necessitate the development of existing approaches to cooperation among all participants of forensic accounting expertise. The purpose of the research is to make a comparative analysis of classifications of forensic accounting expertise conducted in expert divisions of different law enforcement institutions focusing on delineation of tasks that an expert solves by expertizing.

The authors analyze the requirements of laws and regulations on expertise activity, study the structure of forensic accounting expert institutions of the Ministry of Justice of the Russian Federation and make a comparative analysis of types of forensic accounting expertise conducted in expert divisions of the Ministry of Justice of the Russian Federation and the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation. They single out the similarities and differences in the approaches to classification of types of forensic accounting expertise which are used by the law enforcement institutions to order and conduct expertise.

The reform of federal executive power bodies transferred the functions of expert support of tax criminal cases to internal affairs agencies which resulted in its factual merger with accounting direction of forensic expert divisions of internal affairs agencies.

Offence-related expert tasks can conditionally be divided into two blocks:

- The first block – checking if recording transaction in accounts complies with legal requirements;
- The second block – calculating indicators characterizing the factual circumstances of financial and economic activity which are of interest for investigators.

Recently in criminal proceedings the term “distortion” has been gradually replaced by “compliance” (or incompliance) of recording facts of financial and economic activity with the legal requirements. Better scientific foundation, accuracy and a holistic approach to organizing, classifying and conducting forensic accounting expertise will create optimal conditions to uncover economic offences.

Keywords: accounting expertise; types of forensic accounting expertise; objects of research; forensic accounting expertise; financial and analytic expertise; expert tasks; expert institutions

For citation: Kizilov A.N., Ovcharenko O.V. Peculiarities of ordering and conducting forensic accounting expertise. *Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):54-63. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-54-63

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время термин «судебно-экономическая экспертиза» достаточно часто встречается на страницах научной и популярной литературы, в периодической печати, сети Интернет. Это обусловлено тем, что в судопроизводствах различных видов появилась потребность в проведении судебных экспертиз данного направления, вырос спрос на квалифицированных специалистов, способных осуществлять подобные исследования. При этом нередко в содержание данного термина и связанных с ним ключевых категорий вкладывается различное смысловое значение.

В круг научных интересов множества авторов входят вопросы назначения и производства судебно-экономических экспертиз. К этим авторам относятся: С. В. Панкова, Т. И. Обухова [1],

А. А. Дрога [2], Е. С. Дубонос [3], В. В. Голубева [4], С. А. Звягин [5], Т. В. Зырянова, А. Л. Полушина [6], Э. Ю. Козырчикова [7], Е. А. Тришкина, Е. В. Токарева [8], К. Ф. Халилова [9] и другие авторы. Теме организации проведения и классификации видов судебно-экономических экспертиз уделяют внимание и иностранные авторы, такие как: Н. Сторожук [10], N. Brennan [11], Bradley J. Preber [12], J. W. Williams [13], M. Zabashtanskyi, V. Surzhyk, L. Borisenko [14], О. О. Razborska, A. V. Datsenko, A. V. Ksonshka [15]. Несмотря на наличие научных разработок, связанных с данной проблематикой, заслуживает интерес изучения следующих вопросов: структура судебно-экспертных учреждений (далее — СЭУ) Министерства юстиции Российской Федерации; сравнительный анализ классификаций



Рис. 1 / Fig. 1. Структура судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции Российской Федерации / Structure of forensic institutions of the Ministry of Justice of the Russian Federation

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

судебно-экономических экспертиз, проводимых в экспертных подразделениях Министерства юстиции Российской Федерации (далее — Минюст России) и Министерства внутренних дел Российской Федерации (далее — МВД России).

МЕТОДЫ

Судебно-экономическая экспертиза может проводиться как в государственных судебно-экспертных учреждениях, так и в негосударственных экспертных учреждениях¹. Основным направлением деятельности экспертных учреждений Минюста России является проведение судебных экспертиз и экспертных исследований по заданиям судов, органов прокуратуры, МВД России, таможенных органов, налоговых инспекций, нотариата, органов социальной защиты.

Главным экспертным учреждением Минюста России является Российский федеральный центр судебной экспертизы (далее — РФЦСЭ при Минюсте России), где осуществляются научные разработки и создаются новые методики исследования вещественных доказательств, а также производятся судебные экспертизы практически всех наиболее

распространенных родов и видов, в том числе криминалистические экспертизы всех видов.

РФЦСЭ при Минюсте России является ведущим экспертным учреждением в системе судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции и осуществляет подготовку кадров высшей квалификации в области судебной экспертизы. За годы существования в учреждении накоплен значительный опыт по организации и проведению научных и экспертных исследований. РФЦСЭ при Минюсте России, как правило, производит либо повторные и особо сложные экспертизы, которые по каким-либо причинам не могут выполняться в других экспертных учреждениях, либо первичные экспертизы для судебных и следственных органов следующих регионов: Москва, Московская, Брянская, Тверская, Смоленская области.

Деятельность СЭУ регулируется на основе процессуального законодательства Российской Федерации, Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (далее — ФЗ № 73 о ГСЭД), а также иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

В настоящее время система СЭУ включает в себя 42 лаборатории судебной экспертизы (далее — ЛСЭ), 8 региональных центров (да-

¹ Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (ред. от 08.03.2015). URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12123142:0> (дата обращения: 01.06.2018).



Рис. 2 / Fig. 2. Судебно-экспертные учреждения, курируемые Южным РЦСЭ Минюста России / Forensic institutions supervised by the South Regional Center of Forensic Expertise of the Ministry of Justice of the Russian Federation

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

лее — РЦСЭ), а также Российский федеральный центр судебной экспертизы (далее — РФЦСЭ) в качестве ведущего учреждения (рис. 1).

К функциям СЭУ Минюста России относятся:

- разработка методов и методик экспертного исследования, проходящих строгую апробацию и утверждаемых Научно-методическим советом Российского федерального центра судебной экспертизы при Минюсте России;
- реализация программ подготовки и переподготовки экспертов;
- осуществление сотрудничества с экспертными учреждениями других ведомств, том числе в рамках Содружества Независимых Государств, Европейской сети судебно-экспертных учреждений (ENFSI).

Для каждого СЭУ установлена зона обслуживания следственных органов и судов². Каждому экспертному учреждению определен перечень родов и видов судебных экспертиз, обязательных для производства³.

² Приказ Минюста России от 03.02.2012 № 14 «Об установлении территориальных сфер экспертного обслуживания федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждений Минюста России и утверждении перечня курируемых федеральным бюджетным учреждением Российским федеральным центром судебной экспертизы при Минюсте России и федеральными бюджетными учреждениями региональными центрами судебной экспертизы Минюста России федеральных бюджетных учреждений лабораторий судебной экспертизы Минюста России» (ред. от 26.02.2016). URL: <http://docs.cntd.ru/document/902344170> (дата обращения: 01.06.2018).

³ Приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных

Региональные центры судебных экспертиз выступают в качестве экспертных учреждений для выполнения судебных экспертиз по новым родам и видам, а также редко встречающимся в следственной и судебной практике видам исследований. В этих случаях они обслуживают весь регион, закрепленный за лабораториями, входящими в зону их деятельности.

Южный региональный центр судебной экспертизы Минюста России (далее — Южный РЦСЭ Минюста России) был образован 1951 г. в Ростове-на-Дону. Целями деятельности Южного РЦСЭ Минюста России является защита прав и свобод граждан и интересов государства посредством проведения объективных научно-обоснованных судебных экспертиз и судебных исследований. Основные задачи Южного РЦСЭ Минюста России следующие:

- производство судебных экспертиз по заданиям следственных органов и судов, а также иных органов и иных должностных лиц, наделенных правом назначения судебных экспертиз в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- проведение экспертных исследований по запросам юридических и физических лиц;
- научно-методическое обеспечение, контроль за качеством подготовки, аттестации и по-

учреждениях Минюста России, и перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» (ред. от 29.10.2013). URL: <http://ivo.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm> (дата обращения: 01.06.2018).

вышения квалификации экспертов, курируемых СЭУ по экспертным специальностям в области судебной экспертизы в соответствии с нормативно-правовыми актами Минюста России.

Южный РЦСЭ Минюста России курирует деятельность следующих судебно-экспертных учреждений:

- Волгоградская ЛСЭ Минюста России;
- Краснодарская ЛСЭ Минюста России;
- Крымская ЛСЭ Минюста России (рис. 2).

В Южном РЦСЭ Минюста России работает Сертификационная комиссия в системе добровольной сертификации негосударственных экспертов, членами комиссии помимо ведущих экспертов Южного РЦСЭ Минюста России являются судьи Ростовского областного суда, сотрудники Ростовского филиала Российского государственного университета правосудия, а также Главного управления Минюста России в Ростовской области. Негосударственные эксперты, успешно сдавшие экзамен, получают сертификат, подтверждающий их компетентность в конкретном виде судебной экспертизы.

Структура экономического направления в экспертных учреждениях при Минюсте России выглядит следующим образом: отдел экономических экспертиз в головной организации — РФЦСЭ при Минюсте России и отделы экономических экспертиз в региональных центрах. Становление линии бухгалтерских экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел идет с начала 90-х гг. прошлого века. С 1995 г. федеральные органы налоговой полиции в связи с внесением изменений в Закон РФ от 24.06.1993 № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции» получили право проводить судебно-экономические экспертизы. На момент упразднения налоговой полиции в ее структуре был создан целый ряд экономических экспертиз. В рамках реформы федеральных органов исполнительной власти функции экспертного сопровождения уголовных дел по налоговым преступлениям были переданы органам внутренних дел, что привело к фактическому соединению данной линии с бухгалтерским направлением экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел. С июля 2003 г. подразделения органов внутренних дел проводят практически весь спектр экономических исследований в уголовном судопроизводстве, а в головном

подразделении Экспертно-криминалистического центра МВД России (далее — ЭКЦ МВД России) создано Управление судебно-экономических экспертиз.

В теоретических разработках сформулировано более десяти названий экспертиз экономического направления: бухгалтерская, финансово-экономическая, финансово-аналитическая, финансово-кредитная, кредитно-денежная, экономико-статистическая, экономико-трудовая, экономико-технологическая, экономико-методологическая, планово-экономическая, инженерно-экономическая, налоговая, налоговедческая и т.д.

Вместе с тем при квалификации экспертиз экономического направления в практической деятельности эксперта необходимо обратиться к нормативным актам Минюста России и МВД России, которые регулируют деятельность судебно-экспертных учреждений.

Содержание специализаций, в рамках которых проводятся экономические исследования, в настоящее время регламентируется приказом Минюста России от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» (далее — приказ Минюста России № 237 от 27.12.2012), а также приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации от 09.01.2013 № 2 «Вопросы определения уровня профессиональной подготовки экспертов в системе МВД России»⁴.

В соответствии с приказом Минюста России от 27.12.2012 № 237 экономическая экспертиза состоит из двух родов: бухгалтерского и финансово-экономического. Согласно положениям данного нормативного акта под бухгалтерской экспертизой понимается исследование документов бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных. Финансово-экономическая экспертиза,

⁴ Приказ МВД России от 09.01.2013 № 2 «Вопросы определения уровня профессиональной подготовки экспертов в системе МВД России» (ред. от 18.09.2017). URL: <http://ivo.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm> (дата обращения: 01.06.2018).

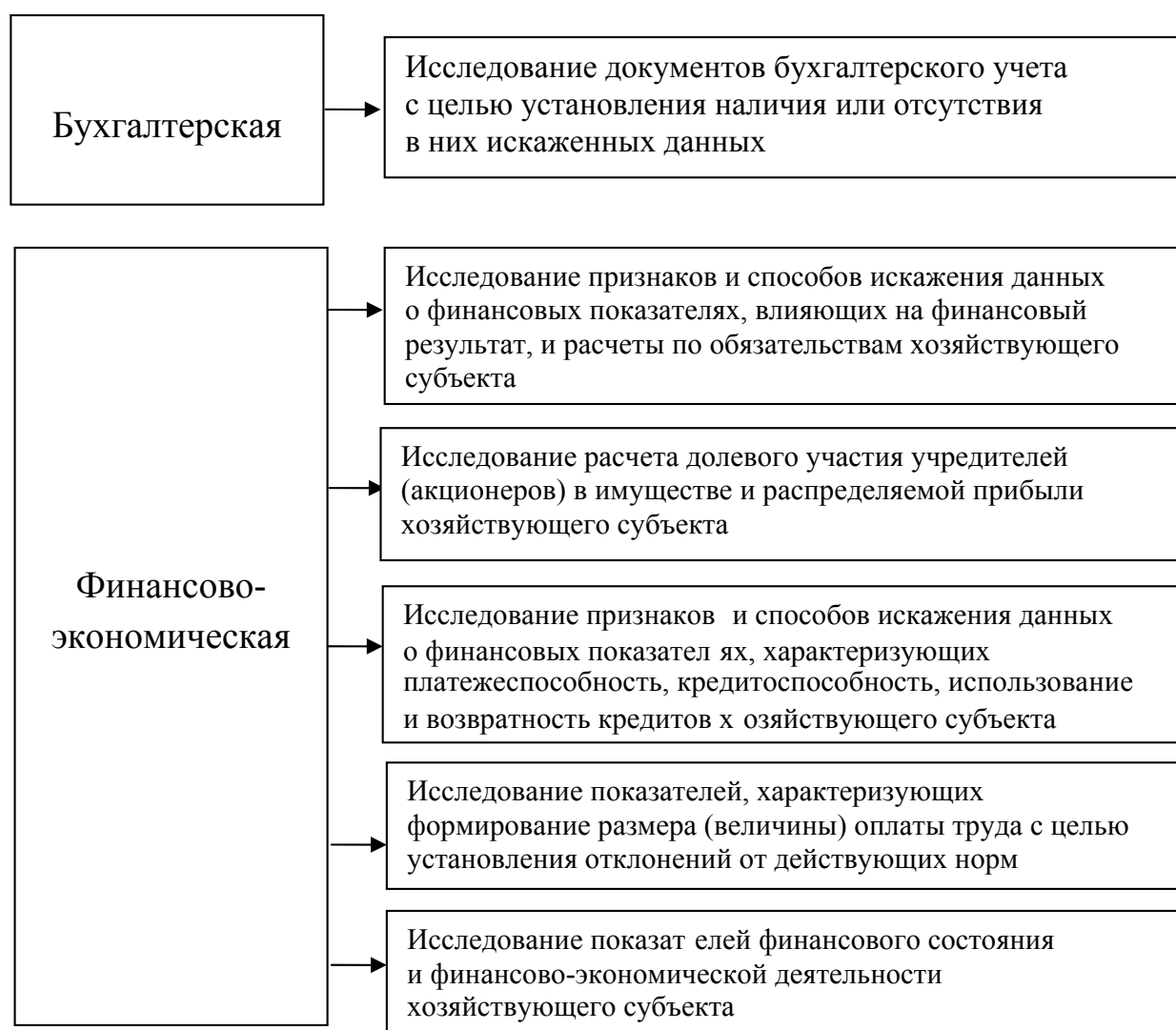


Рис. 3 / Fig. 3. Виды судебно-экономической экспертизы в соответствии с подходом экспертных учреждений Минюста России / Types of forensic accounting expertise according to the approach of expert institutions of the Ministry of Justice of the Russian Federation

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

с точки зрения Минюста России, состоит из нескольких блоков различных направлений исследований. В рамках финансово-экономической экспертизы может проводиться:

1) исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта;

2) исследование признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат, и расчеты по обязательствам хозяйствующего субъекта;

3) исследование расчета долевого участия учредителей (акционеров) в имуществе и распределяемой прибыли хозяйствующего субъекта;

4) исследование признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, характеризующих платежеспособность, кредитоспособность, использование и возвратность кредитов хозяйствующего субъекта;

5) исследование показателей, характеризующих формирование размера (величины) оплаты труда с целью установления отклонений от действующих норм.

Виды судебно-экономической экспертизы в соответствии с подходом экспертных учреждений Минюста России представлены на рис. 3.

В соответствии с подходом МВД России экономическая экспертиза в экспертных учрежде-

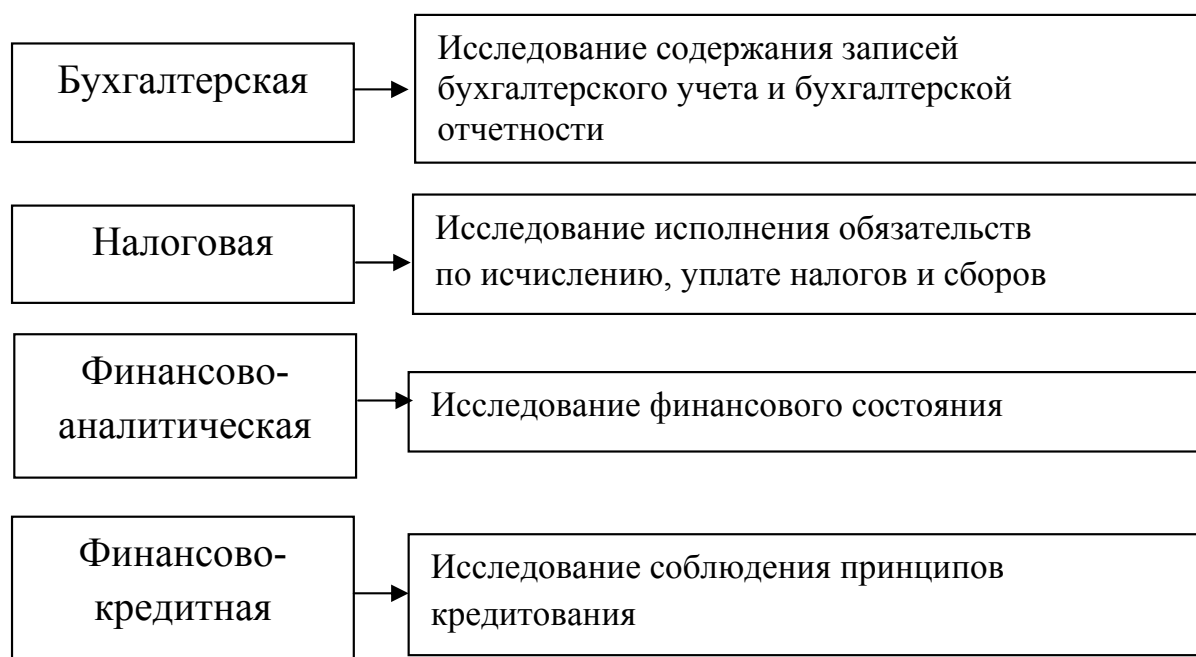


Рис. 4 / Fig. 4. Виды судебно-экономической экспертизы

в соответствии с подходом экспертных учреждений МВД России / Types of forensic accounting expertise according to the approach of expert institutions of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation

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

ниях представлена четырьмя направлениями (родами): бухгалтерским, налоговым, финансово-аналитическим и финансово-кредитным. Бухгалтерская экспертиза заключается в проведении исследования содержания записей бухгалтерского учета, налоговая — в исследовании исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов, финансово-аналитическая — финансового состояния, а финансово-кредитная — соблюдения принципов кредитования хозяйствующими субъектами. Виды судебно-экономической экспертизы в соответствии с подходом экспертных учреждений МВД России представлены на рис. 4.

Несмотря на то что количество производимых родов экспертиз в МВД России в два раза больше, чем в Минюсте России, задачи, решаемые экономической экспертизой Минюста России, разнообразнее. Если по бухгалтерской экспертизе позиции практически сходятся, то финансово-экономическая экспертиза охватывает не только все осуществляемые МВД России экспертизы: налоговую, финансово-аналитическую, финансово-кредитную, но и направления, имеющие востребованность как в уголовном

процессе, так и в гражданских видах судопроизводства.

Необходимо отметить, что в настоящее время основное направление развития судебно-экономических экспертиз идет по линии расследования и судебного разбирательства уголовных дел. Так, знания в области бухгалтерского учета активно применяются при расследовании и судебном разбирательстве по таким статьям Уголовного кодекса Российской Федерации (далее — УК РФ)⁵, как ст. 159 УК РФ «Мошенничество», ст. 160 УК РФ «Присвоение и растрата», ст. 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство», ст. 174 УК РФ «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», ст. 201 УК РФ «Злоупотребление полномочиями» и др.

Экспертные задачи по данным составам преступлений можно условно свести к двум блокам:

⁵ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 02.06.2018).

- первый блок — установление соответствия требованиям законодательства отражения в учете тех или иных операций;

- второй блок — расчет интересующих следствие показателей, характеризующих фактические обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности.

При этом задачи второго блока (например, по расчету размера полученного от незаконной предпринимательской деятельности дохода) никак не связаны с установлением искаженных данных. Сам механизм совершения преступления в данном случае не предполагает внесение искажений. Однако, как показывает практика, такие задачи разрешаются в рамках бухгалтерской экспертизы, в том числе и экспертами системы Минюста России. Более того, по поводу цели бухгалтерской экспертизы в судебно-следственной практике также часто возникает вопрос: вправе ли эксперт-экономист вообще устанавливать факт искажения данных? С позиций Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее — УПК РФ)⁶ объекты исследования (документы, предоставляемые на экспертизу) являются доказательствами и определение их достоверности входит в исключительную компетенцию лица, ведущего производство по уголовному делу. В связи с этим в рамках уголовного судопроизводства наметилась практика ухода от использования термина «искажение» в сторону установления соответствия (несоответствия) порядка отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности требованиям законодательства.

При производстве по ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и/или сборов с физического лица», ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и/или сборов с организации», ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента» УК РФ к знаниям в области бухгалтерского учета необходимо добавить знания налогов и налогообложения. Экспертные задачи по данным составам сводятся к определению соответствия деятельности налогоплательщика требованиям законодательства при исчислении налогов и сборов.

Бухгалтерские знания также дополняются знаниями в областях финансового анализа, фи-

нансов, кредитования, банковской деятельности при производстве экспертиз по преступлениям, предусмотренным ст. 176 УК РФ «Незаконное получение кредита», ст. 195 УК РФ «Неправомерные действия при банкротстве», ст. 196 УК РФ «Преднамеренное банкротство», ст. 197 УК РФ «Фиктивное банкротство» и др.

Основная задача при проведении финансово-аналитических экспертиз состоит в расчете динамики показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта, а также в оценке влияния конкретного фактора (в том числе и такого, как исполнение управленческого решения) на данную динамику.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Выделены общие черты и различия в подходах к классификации судебно-экономических экспертиз, используемых ведомствами правоохранительной системы для целей назначения и проведения экспертных исследований.

ВЫВОДЫ

В рамках реформы федеральных органов исполнительной власти функции экспертного сопровождения уголовных дел по налоговым преступлениям переданы органам внутренних дел, что привело к фактическому соединению данной линии с бухгалтерским направлением экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел.

Экспертные задачи по уголовным составам преступлений условно сведены к двум блокам:

- первый блок — установление соответствия требованиям законодательства отражения в учете тех или иных операций;

- второй блок — расчет интересующих следствие показателей, характеризующих фактические обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности.

В уголовном судопроизводстве наметилась практика ухода от использования термина «искажение» в сторону установления соответствия (несоответствия) порядка отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности требованиям законодательства. Повышение степени научной обоснованности, точности и единства детализации подходов к организации, квалификации видов и проведению судебно-экономических экспертиз создает оптимальные условия для раскрытия экономических правонарушений.

⁶ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 29.07.2017. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/ (дата обращения: 02.06.2018).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Панкова С. В., Обухова Т. И. Стандартизация процесса проведения аудитором бухгалтерской экспертизы расходов коммерческой организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;(26):45–51.
2. Дрога А. А. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз на современном этапе расследования преступлений экономической направленности. *Общество и право*. 2017;1(59):108–112.
3. Дубонос Е. С. К вопросу о классификации судебно-бухгалтерских экспертиз. *Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки*. 2013;(4–2):54–59.
4. Голубева В. В. Требования, предъявляемые к вопросам судебной бухгалтерской экспертизы. *Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки*. 2016;(3–2):219–225.
5. Звягин С. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза и экономический класс судебных экспертиз. *Российский следователь*. 2006;(6):8–12.
6. Зырянова Т. В., Полухина А. Л. Бухгалтерская экспертиза как вид экономических экспертиз. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;(4):25–33.
7. Козырчикова Э. Ю. Понятие, приемы и методы проведения судебно-экономических (судебно-бухгалтерских) экспертиз. *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2017;(9–2):39–41.
8. Тришкина Е. А., Токарева Е. В. Проблемы назначения документальных ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз при раскрытии и расследовании преступлений экономической направленности. *Фундаментальные исследования*. 2014;(11–10):2313–2316.
9. Халилова К. Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза: понятие, виды, порядок назначения, проведения и правовые последствия. *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2015;(1):114–117.
10. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009;(6):43–49.
11. Brennan N. Accounting Expertise in Litigation and Dispute Resolution. *Journal of Forensic Accounting*, 2005;6(2):13–35.
12. Bradley Preber J. Financial Expert Witness Communication. A Practical Guide to Reporting and Testimony. Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey; 2014. 247 p.
13. Williams J. W. Playing the corporate shell game: the forensic accounting and investigation industry, law, and the management of organizational appearances. Ph.D. Institute: York University (Canada); 2002. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=5440825>.
14. Zabashtanskyi M., Surzhyk V., Borisenko L. Modern aspects of conducting forensic accounting expertise in Ukraine. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2017;4(12):169–175.
15. Razborska O. O., Datsenko A. V., Ksonshka A. V. The specifics of forensic accounting expertise of funds operations. *Economy and Society*. 2016;(2):139–144.

REFERENCES

1. Pankova S. V., Obukhova T. I. Standardization of the process of accounting expertise of expenses of a commercial organization conducted by an auditor. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2011;(26):45–51. (In Russ.).
2. Droga A. A. Actual problems of conducting forensic accounting examinations at the present stage of investigation of economic crimes. *Obshchestvo i pravo = Society and law*. 2017;1(59):108–112. (In Russ.).
3. Dubonosov E. S. On the classification of forensic accounting examinations. *News of Tula State University. Economic and Legal Sciences*. 2013;(4–2):54–59. (In Russ.).
4. Golubeva V. V. Requirements to the judicial accounting expertise. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki = News of Tula State University. Economic and Legal Sciences*. 2016;(3–2):219–225. (In Russ.).
5. Zvyagin S. A. Forensic accounting expertise and economic class of forensic examinations. *Rossiiskii sledovatel' = Russian investigator*. 2006;(6):8–12. (In Russ.).

6. Zyryanova T. V., Polukhina A. L. Accounting expertise as a type of economic expertise. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2011;(4):25–33. (In Russ.).
7. Kozyrieva E. Y. The Concept, tools and techniques of carrying out forensic accounting examinations. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Actual Problems of Humanities and Natural Sciences*. 2017;(9–2):39–41. (In Russ.).
8. Trishkina E. A., Tokareva E. V. Problems of assigning documentary audits and forensic accounting examinations in the detection and investigation of economic crimes. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental study*. 2014;(11–10):2313–2316. (In Russ.).
9. Khalilova K. F. Forensic accounting expertise: concept, types, ordering, conducting and legal consequences. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Actual Problems of Humanities and Natural Sciences*. 2015;(1):114–117. (In Russ.).
10. Storozhuk N. Forensic accounting expertise: critical review of legal requirements, methodology and organization. *Buhgalterskij oblik I audit = Accounting and Audit*. 2009;(6):43–49. (In Ukr.).
11. Brennan N. Accounting Expertise in Litigation and Dispute Resolution. *Journal of Forensic Accounting*. 2005;6(2):13–35.
12. Bradley Preber J. Financial Expert Witness Communication. A Practical Guide to Reporting and Testimony. Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey; 2014. 247 p.
13. Williams J. W. Playing the corporate shell game: the forensic accounting and investigation industry, law, and the management of organizational appearances. Ph.D. Institute: York University (Canada); 2002. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=5440825>.
14. Zabashtanskyi M., Surzhyk V., Borisenko L. Modern aspects of conducting forensic accounting expertise in Ukraine. *Problems and Perspectives of Economics and Management*. 2017;4(12):169–175. (In Ukr.).
15. Razborska O. O., Datsenko A. V., Ksonshka A. V. The specifics of forensic accounting expertise of funds operations. *Economy and Society*. 2016;(2):139–144.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Александр Николаевич Кизиллов — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
kizilov@rsue.ru

Ольга Викторовна Овчаренко — кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
ovolga29@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Aleksandr N. Kizilov — Dr. Sci. (Econ.), Professor of Audit Department, Rostov State Economic University, Rostov-on-Don, Russia
kizilov@rsue.ru

Olga V. Ovcharenko — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of Audit Department, Rostov State Economic University, Rostov-on-Don, Russia
ovolga29@yandex.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-64-72
УДК 631.11:330.34(045)
JEL Q01



Моделирование системы экономической безопасности агрохолдингов как основы их устойчивого развития в условиях глобального кризис-менеджмента

А.В. Глущенко^а, Е.П. Кучерова^б, М.В. Денисов^с

Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-1999-5928>

^б <https://orcid.org/0000-0002-7282-3562>

^с <https://orcid.org/0000-0001-7194-9705>

АННОТАЦИЯ

Глобальная экономическая система находится на стадии своего активного формирования и развития. Ее границы и условия существования постоянно изменяются, что сопровождается кризисами, от которых страдают хозяйственные системы всех стран — участниц мировой экономики. Современный мировой финансовый кризис, имеющий глобальный и системный характер, выявил недостаток эффективных теоретических подходов к разработке практических методов преодоления кризисных явлений, используемых в рамках менеджмента интегрированных агроформирований. Это предопределяет необходимость совершенствования системы глобального кризис-менеджмента, способствующей адекватному реагированию на кризисные явления и основывающейся на инновационных подходах и применении современных концепций устойчивого развития в целях обеспечения экономической безопасности. Глобализация финансового и продовольственного рынков, с одной стороны, позволяет агрохолдингам сопоставлять и оценивать эффективность капиталовложений одновременно в пределах всей международной экономики; расширять и укреплять потенциал финансирования различных экономических проектов. С другой стороны, качественные изменения в мировой экономике носят глубинный и рисковый характер, обусловленный быстрым развитием финансовых инноваций, что приводит к недостаточной степени разработки системы обеспечения экономической безопасности международной деятельности хозяйствующих субъектов. В результате проведенного анализа деятельности интегрированных агроформирований выявлены современные тенденции развития и функционирования агрохолдингов в условиях глобального финансового кризиса. Определены особенности обеспечения устойчивого развития агроструктур в условиях глобального кризис-менеджмента: почвенно-климатические, биологические, экологические, технологические, организация сельскохозяйственных территорий. Выработана и обоснована модель обеспечения экономической безопасности агрохолдинга посредством стратегии устойчивого развития, включающая следующие элементы: миссию, цель и систему сбалансированных показателей. Произведена декомпозиция деятельности интегрированного агроформирования на группы сбалансированных показателей: финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и развитие, конкуренты и внутрихозяйственная декомпозиционная система. Выделены внутренние и внешние угрозы экономической безопасности, положенные в основу выделенных групп ССП (система сбалансированных показателей) для интегрированных агроформирований. Определены поля экономической безопасности агроструктуры (критическое, низкое, нормальное и высокое), а также стратегии устойчивого развития для каждого поля, позволяющие осуществлять переход от критического уровня экономической безопасности к высокому.

Ключевые слова: экономическая безопасность; устойчивое развитие; интегрированные агроформирования; система сбалансированных показателей

Для цитирования: Глущенко А.В., Кучерова Е.П., Денисов М.В. Моделирование системы экономической безопасности агрохолдингов как основы их устойчивого развития в условиях глобального кризис-менеджмента. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):64-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-64-72

Modeling the System of Economic Security of Agro-Holdings as the Basis for their Sustainable Development in the Context of Global Crisis Management

A.V. Gluschchenko^a, E.P. Kucheroва^b, M.V. Denisov^c

Volgograd State University, Volgograd, Russia

^a <https://orcid.org/0000-0003-1999-5928>

^b <https://orcid.org/0000-0002-7282-3562>

^c <https://orcid.org/0000-0001-7194-9705>

ABSTRACT

The global economic system is at the stage of its active formation and development. Its borders and conditions of existence are constantly changing, which is accompanied by crises, which affect the economic systems of all countries participating in the world economy. The current global financial crisis, which is global and systemic, revealed a lack of effective theoretical approaches to the development of practical methods for overcoming the crisis phenomena used in the management of integrated agro-formations. This predetermines the need to improve the system of global crisis management that contributes to an adequate response to crises and is based on innovative approaches and the application of modern concepts of sustainable development in order to ensure economic security. The globalization of the financial and food markets, on the one hand, allows the agro-holdings to compare and evaluate the efficiency of investment simultaneously within the entire international economy; expand and strengthen the financing capacity of various economic projects. On the other hand, qualitative changes in the global economy are of a deep and risky nature, due to the rapid development of financial innovations, which leads to an insufficient degree of development of the system of ensuring economic security of international activities of economic entities. As a result of the analysis of the activities of integrated agro-formations, the current trends in the development and functioning of agricultural holdings in the context of the global financial crisis have been revealed. The specifics of ensuring sustainable development of agro-structures in the context of global crisis management are defined: soil-climatic, biological, ecological, technological, and organization of agricultural territories. A model for ensuring the economic security of the agricultural holding through a sustainable development strategy was developed and justified, including the following elements: a mission, a goal and a system of balanced indicators. The decomposition of the activities of integrated agro-formation into groups of balanced indicators has been made: finance, customers, internal business processes, training and development, competitors and on-farm decomposition system. The internal and external threats to economic security, which are the basis for the selected groups of the BSS (balanced scorecard system) for integrated agro-formations, are singled out. Fields of economic security of the agro-structure (critical, low, normal and high) are defined, as well as sustainable development strategies for each field, allowing to move from a critical level of economic security to the high one.

Keywords: economic security; sustainable development; integrated agro-formation; balanced scorecard

For citation: Gluschchenko A.V., Kucheroва E.P., Denisov M.V. Modeling the system of economic security of agro-holdings as the basis for their sustainable development in the context of global crisis management. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):64-72. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-64-72

ВВЕДЕНИЕ

Глобальная экономическая система находится на стадии своего активного формирования и развития. Ее границы и условия существования постоянно изменяются, что сопровождается кризисами, от которых страдают хозяйственные системы всех стран — участниц мировой экономики. Современный мировой финансовый кризис, имеющий глобальный и системный характер, выявил недостаток эффективных теоретических подходов к разработке практических методов преодоления кризисных явлений, используемых в рамках менеджмента интегрированных агроформирований. Это предпо-

деляет необходимость совершенствования системы глобального кризис-менеджмента, способствующей адекватному реагированию на кризисные явления и основывающейся на инновационных подходах и применении современных концепций устойчивого развития в целях обеспечения экономической безопасности.

Глобальный кризис-менеджмент — это скоординированные действия, направленные на предотвращение развития кризиса, ослабление остроты кризиса и устранение его негативных последствий.

В настоящее время в России вопросами экономической безопасности занимается ряд ученых. В частности,

данную проблему исследует коллектив авторов под руководством академика РАН профессора В.К. Сенчагова. Существенный вклад в освещение данного вопроса также внесли: И.Я. Богданов, М.А. Блауг, Б. Бухвальд, Г.С. Вечканов, С.Ю. Глазьев, С. Губанов, Г.Г. Димитриади, М.И. Дзалиев, Л.С. Ищенко, Л.А. Клименко, М.Я. Корнилов, С.В. Лекарев, Н.В. Макогонова, С.М. Меньшиков, Е.А. Олейников, М. Сорокин, А.П. Судоплатов, А.Д. Урсул, Е.В. Федорова, К.П. Юрченко и др.

Формированию методологии устойчивого развития посвящены труды специалистов по экологической экономике: Дж. Бартоломью, Л. Брауна, Г. Дейли, П. Дэвиса, Р. Констанзы и др. Также следует отметить работы отечественных ученых Т.А. Акимовой, С.Н. Бобылева, А.А. Голуба, Н.В. Пахомовой, И.М. Потравного, Е.В. Рюминой, О.С. Шимовой в области исследований экономического блока природопользования и его совершенствования.

Вопросы в области теории и практики кризис-менеджмента рассмотрены в работах Г.Л. Афанасьева, В.А. Барина, А.П. Градова, В.М. Давыдова, М.Р. Ефимовой, И.К. Ларионова, Е.В. Новоселова, В.К. Потемкина, В.И. Романчина и др. В работах Норберта Тома, Йоханнеса Рюэгг-Штюрма большое внимание уделено управлению изменениями при возникновении и развитии кризисных явлений. Вместе с тем в имеющихся исследованиях по кризис-менеджменту не учитываются отраслевые особенности сельскохозяйственной отрасли и специфические риски, характерные для интегрированных агроформирований. Недостаточно разработанными и дискуссионными остаются вопросы, связанные с обеспечением экономической безопасности посредством стратегии устойчивого развития интегрированных агроформирований в условиях глобального кризис-менеджмента. В связи с этим существует объективная необходимость разработки комплекса методических рекомендаций по обеспечению экономической безопасности интегрированного агроформирования посредством стратегии устойчивого развития.

В отечественной и зарубежной литературе существуют следующие подходы к определению сущности экономической безопасности предприятия: системный, ситуационный, функциональный и процессный. Рассмотрим более подробно каждый из подходов.

Системный подход предполагает отношение к экономической безопасности предприятия как к его состоянию, определяемому преимущественно влиянием внешней среды. Сторонники этого подхода рассматривают экономическую безопасность предприятия как наиболее эффективное использование

всех корпоративных ресурсов для предотвращения угроз и обеспечения стабильного функционирования предприятия в настоящее время и его устойчивое развитие в будущем. При ситуационном подходе экономическая безопасность предприятия рассматривается как понятие, непосредственно связанное с условиями деятельности хозяйствующего субъекта, а обеспечение безопасности предприятия выступает как процесс создания благоприятных условий его деятельности, при которых соблюдаются интересы субъекта и достигаются поставленные им цели [1]. Функциональный подход, применительно к экономической безопасности предприятия, проявляется в том, что обеспечение экономической безопасности происходит по всем функциональным подразделениям предприятия, которые существенно отличаются друг от друга по своему содержанию. При процессном подходе экономическая безопасность обеспечивается посредством правильной организации, управления и совершенствования финансово-хозяйственных процессов, происходящих на предприятии [2]. В основе большого количества существующих в научной литературе трактовок понятия «экономическая безопасность» лежат, как правило, системный и ситуационный подходы.

При обеспечении экономической безопасности организаций сельскохозяйственной отрасли в политическом и экономическом пространстве создаются условия, позволяющие прогнозировать и предотвращать возникающие угрозы и риски, повышать устойчивость агрохолдингов, создавать условия для динамичного развития агропромышленного комплекса, обеспечивать продовольственную безопасность страны [3].

Таким образом, экономическая безопасность интегрированного агроформирования — это финансово-экономическое состояние, обеспечивающее своевременное погашение обязательств, выполнение социальных функций, наличие достаточного экономического потенциала, позволяющего функционировать даже при неблагоприятных условиях развития конъюнктуры рынка. При этом функционирование агроструктуры в условиях, когда значения индикаторов выходят за пределы нормируемых величин, будет признаваться кризисным и для его нормализации необходимо использование стратегии устойчивого развития и специальных антикризисных методов управления для выхода из сложившейся ситуации.

В условиях глобального кризис-менеджмента для минимизации кризисных факторов необходимо разработать стратегию устойчивого развития, посред-

ством которой будет осуществляться обеспечение экономической безопасности агроформирования. В научных трудах Р. Акоффа, развитие — это вопрос не столько касающийся того, что имеется, сколько того, что может быть сделано с тем, что имеется [4]. В этой связи развитие представляет собой модификацию экономического состояния предприятия, которое заключается в трансформации из одного состояния в другое, считаемое более эффективным или рациональным для деятельности субъекта.

Международной комиссией по окружающей среде и развитию в 1987 г. была введена в использование категория «устойчивое развитие», которая трактовалась как «развитие, которое удовлетворяет потребности настоящего времени, но не ставит под угрозу способность будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности». Данная трактовка понятия «устойчивое развитие» поддерживается большинством исследователей. Однако в настоящее время существует множество вариантов касательно определения данного понятия, что объясняется многогранностью данной категории, агрегирующей в себе социальные, экономические и экологические элементы человеческого развития.

Спорным вопросом является образование категории «устойчивое развитие» из нескольких понятий, таких как «устойчивость» и «развитие». Ряд авторов (Н.С. Давыдова, О.И. Тимофеева и др.) считают несовместимыми данные понятия, обосновывая это тем, что «устойчивого развития просто не может быть — если есть развитие, то стабильности уже нет» [5]. Другая группа исследователей (Т.И. Костина, Н.М. Мамедов и др.) отмечают, что устойчивость не предполагает отсутствия роста. Устойчивое общество будет заинтересовано в качественном развитии, а не в физическом росте.

Применительно к интегрированным агроформированиям, понятие «устойчивое развитие», по мнению некоторых авторов, играет достаточно большое значение. Внимание, уделяемое взаимосвязи данных понятий, обуславливается не только лишь большим значением аграрного производства для государственной и мировой экономики, но и тем, что большинство ученых считают, что результат борьбы общества за устойчивое развитие будет решаться именно в секторе сельского хозяйства [6].

Определение «устойчивое развитие», связанное с аграрной сферой, было сформулировано в Риме в материалах сессии Продовольственной и сельскохозяйственной организации ООН в 1996 г. и звучало следующим образом: «Главной задачей Программы

устойчивого сельского хозяйства и сельского развития является повышение уровня производства продуктов питания и обеспечение продовольственной безопасности» [7]. В НПА РФ понятие устойчивого развития сельского хозяйства встречается в Федеральном законе «О развитии сельского хозяйства» и Концепции устойчивого развития сельских территории Российской Федерации на период до 2020 года и связано лишь с динамичным развитием агропродовольственного рынка.

«Устойчивое развитие» базируется на системе целевых показателей (индикаторов) или ориентиров, позволяющих объективно охарактеризовать степень формирования географической области, представить аргументированный прогноз его будущего состояния (финансового экологического, общественно-политического и т.д.) и на этой основе сделать заключение об устойчивости этого состояния в условиях глобального кризис-менеджмента. Показатели устойчивого развития положены в основу формирования экономической безопасности агрохолдинга. Одной из комплексных характеристик устойчивого развития, применяемой ООН, является так называемый индекс развития человеческого потенциала, отражающий валовой внутренний продукт на душу населения, ожидаемую среднюю продолжительность жизни, а также различные экологические индикаторы. Перечень определенных, частных показателей устойчивого развития, разработанный группой международных экспертов и рекомендованный Комиссией Организации Объединенных Наций по устойчивому развитию, содержит в себе пятьдесят главных экологических, финансовых и демографических индикаторов, оценивающих соответствие производства и потребления, уровень финансового благополучия и экономического развития, состояния атмосферы, здоровья и социально-демографических характеристик.

Результатом определения устойчивого развития сельскохозяйственных предприятий могут быть различные критерии и показатели, к числу которых можно отнести прибыль, уровень рентабельности, оценку финансового состояния и пр. [8]

Таким образом, понятие экономической безопасности тесно взаимосвязано с категориями «развитие» и «устойчивость». Развитие является одним из компонентов экономической безопасности, а устойчивость характеризует прочность и надежность ее элементов, а также способность противостоять внутренним и внешним угрозам. Таким образом, устойчивость и развитие — важнейшие характеристики деятельности интегрированного агроформирования как единой системы и каждая из них по-своему опре-



Рис. 1 / Fig. 1. Модель обеспечения экономической безопасности посредством стратегии устойчивого развития агроструктуры / The model of ensuring economic security through the strategy of sustainable development of the agricultural structure

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

деляет состояние уровня экономической безопасности агроструктуры.

МЕТОДЫ

Исследование базируется на содержательном подходе, в основу которого положены наблюдение, аналитические процедуры, моделирование и синтез

теоретических положений по теме исследования. С целью установления устойчивых связей между элементами модели обеспечения экономической безопасности посредством стратегии устойчивого развития агрохолдингов в условиях глобального кризис-менеджмента используется формализованный подход.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Обобщая современные теории развития, различные точки зрения на экономическую устойчивость, можно сделать вывод, что экономическая устойчивость агрохолдинга в условиях глобального кризис-менеджмента — это его способность противостоять внутренним и внешним факторам, умение адаптироваться к меняющимся условиям производства, сохраняя исходное равновесие. При этом факторы, функционирующие в сельском хозяйстве, по составу, уровню и характеру влияния существенно отличаются от факторов, действующих в других отраслях экономики. В результате анализа экономических, производственных и технологических особенностей агрохолдингов нами определены особенности обеспечения устойчивого развития агроструктуры в условиях глобального кризис-менеджмента: почвенно-климатические, биологические, экологические, технологические, организация сельскохозяйственных территорий.

Учитывая современные условия функционирования интегрированных агроформирований, в которых

очень подвижны факторы внешней и внутренней среды, агрохолдингу необходимо выбирать стратегии, ориентированные на развитие. В современной экономической литературе существует несколько стратегий развития агроформирования, увязанных со стадией его жизненного цикла:

1. Стратегия роста — главная стратегия, выражающая стремление к резкому увеличению прибыли и объемов продукции.

2. Стратегия стабилизации — стратегия деятельности агроструктуры в условиях непостоянности объема прибылей и продаж как реакция на давление со стороны внешней среды.

3. Стратегия выживания — оборонительная стратегия (используется в случае полного расстройтва финансовой деятельности агроформирования).

Результатом исследования явилась разработка модели обеспечения экономической безопасности агроформирования (рис. 1), представленная в виде миссии, цели, системы сбалансированных показателей, стратегии выживания и стратегии роста обеспечения экономической безопасности.



Рис. 2 / Fig. 2. Внешние и внутренние угрозы ЭБ для каждой перспективы ССП агрохолдинга / External and internal Economic Security threats for each perspective of the BSS of the agroholding

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

Финансы	Обучение и развитие
Увеличение прибыли	Повышение квалификации персонала
Сокращение себестоимости продукции	Увеличение заинтересованности кадров в планировании деятельности агрохолдинга
Рост объемов реализованной продукции	Сокращение количества рисков и обеспечение жизнеспособности организации
Увеличение объемов производства	Улучшение организационной работы агрохолдинга
Клиенты	Конкуренты
Привлечение новых клиентов	Определение организационных, технических, финансовых и других способов обеспечения конкурентных преимуществ
Снижение потерь контрагентов	Оценить степень выгоды условий сотрудничества с внешними и внутренними контрагентами
Удовлетворение потребностей клиентов	
Внутренние бизнес-процессы	Внутрихозяйственная декомпозиционная система
Своевременное выполнение обязательств	Создание эффективной организационной и функциональной структуры
Повышение качества управляемости и внутренних организационных работ	Внутренняя дифференциация ССП агрохолдинга
Управление социальными процессами	Осуществление анализа и выбор направления финансового роста интегрированного агроформирования
Усиление контроля за процессом производства	Прогнозирование условий для разработки системы планов

Рис. 3 / Fig. 3. Классификация целей сбалансированной системы показателей агрохолдинга / Goals classification balanced system of the agricultural holding indicators

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

Основная цель внедрения ССП для агроструктуры — создание системы управления, позволяющая планомерно реализовывать стратегию устойчивого развития, контролируя уровень экономической безопасности интегрированного агроформирования с помощью ключевых показателей эффективности,

обеспечивающих реализацию стратегии регулярной деятельностью всех подразделений, управляемой с помощью планирования, учета, контроля, мотивации персонала.

Для обеспечения экономической безопасности агроструктуры использование общепринятых

норм и показателей функционирования предприятия недостаточно. В этой связи нами выделены внутренние и внешние угрозы экономической безопасности, положенные в основу выделения пяти групп ССП для интегрированных агроформирований (рис. 2).

Таким образом, ССП увязывает стратегические цели, результаты и факторы их достижения, устанавливает и отслеживает причинно-следственные связи между ними. В результате исследования нами определены цели для каждой выделенной группы ССП агрохолдинга с учетом уровня его экономической безопасности (рис. 3).

Таким образом, анализ системы сбалансированных показателей для агроструктуры является носителем информации потребностей системы управления, позволяющий получить достоверную и дискретную информацию о выполнении стратегии устойчивого развития и определить поле экономической безопасности. Нами выделены четыре поля экономической безопасности интегрированных агроформирований в условиях глобального кризиса менеджмента (поле критической ЭБ; поле низкой ЭБ; поле нормальной ЭБ; поле высокой ЭБ).

Определены стратегии развития интегрированного агроформирования с учетом поля его экономической безопасности, позволяющие осуществлять переход от критического уровня экономической безопасности к высокому:

1. Для уровня критичной безопасности наиболее преимущественной считается стратегия ортогонального развития, которая ориентирована на достижение быстрого эффекта. Необходимо подчеркнуть, что в этот период агроструктура не вла-

деет запасом времени и нужно предпринять быстрые и наиболее значимые шаги для преодоления кризиса при помощи сдачи в аренду или реализации не востребуемых площадей, концентрации на узкой специализации, секторах.

2. Стратегия эндогенного развития является приоритетной для уровня низкой безопасности. Данная стратегия ориентирована на достижение безопасности агроструктуры с помощью его внутренних запасов.

3. Для уровня нормальной безопасности соответствующей считается стратегия интродуктивного либо интроспективного развития, которая включает привлечение инвесторов и получение заказов наибольшего объема.

4. Стратегия полиинтегрального развития характерна для зоны высокой безопасности агроструктуры. Стратегические возможности характеризуют предстоящее развитие и достижение больших результатов с помощью привлечения венчурного капитала.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Практическая реализация разработанной модели обеспечения экономической безопасности агроструктуры посредством стратегии устойчивого развития позволит интегрированным агроформированиям обеспечить финансово-экономическое состояние, при котором обеспечивается своевременное погашение обязательств, выполнение социальных функций и имеется достаточный экономический потенциал, позволяющий функционировать в условиях глобального кризиса менеджмента.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Тамбовцев В.Л. Экономическая безопасность хозяйственных систем: структура, проблемы. *Вестник МГУ. Сер. 6. Экономика*. 1995;3:3–9.
2. Валуев Б.И., Паламарчук А.И. Возможность углубления интеграции данных оперативного и бухгалтерского учета в основных центрах угроз экономической безопасности предприятий. *Тр. Одесского политех. Ун-та: Науч. и произв.-техн. сб. по техн. и естеств. наукам*. 2000;2(11):218–221.
3. Светлаков А.Г., Васев С.В. Современное состояние и оценка экономической безопасности организаций АПК. *Экономика региона*. 2011;1(25):256–260.
4. Акофф Р. Планирование будущего корпорации. Пер. с англ. М.: Сирин; 2002. 256 с.
5. Давыдова Н.С., Тимофеева О.И. Устойчивое развитие города. Вопросы разработки стратегии. *Муниципальная экономика*. 2000;4:18–23.
6. Баутина В.М. Устойчивое развитие сельских территорий. М.: ФГНУ Росинформагротех; 2004. 312 с.
7. Иванов В.А., Пономарева А.С. Методологические основы устойчивого развития аграрного сектора. *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. 2011;4(16):109–121.
8. Баканач О.В., Корнев В.М. Понятие агропродовольственной системы страны в аспекте международных статистических сопоставлений. *Экономические науки*. 2013;3(100):160–164.

REFERENCES

1. Tambovtsev V.L. Economic security of economic systems: structure, problems. *Vestnik MGU. Ser. 6. Ekonomika = Bulletin of the Moscow State University. Ser. 6. The economy*. 1995;3:3–9. (In Russ.).
2. Valuev B.I., Palamarchuk A.I. The possibility of deepening the integration of data operational and accounting in the main centers of threats to the economic security of enterprises. *Tr. Odesskogo politekh. Un-ta: Nauch. i proizvodstvenn. sb. po tekhn. i estestv. naukam = Odessa Polytech. University: Scientific and production and technical collection on technological and natural sciences*. 2000;2(11):218–221. (In Russ.).
3. Svetlakov A.G., Vasev S.V. Current status and assessment of economic security of agro-industrial organizations. *Ekonomika regiona = Economy of the region*. 2011;1(25):256–260. (In Russ.).
4. Akoff R. Planning for the future of the corporation. Translated from Engl. Moscow: Sirin; 2002. 256 p. (In Russ.).
5. Davydova N.S., Timofeeva O.I. Sustainable development of the city. Questions of strategy development. *Munitsipal'naya ekonomika = Journal of Municipal Economics*. 2000;4:18–23. (In Russ.).
6. Bautina V.M. Sustainable development of rural areas. Moscow: FGNU Rosinformagrotech; 2004. 312 p. (In Russ.).
7. Ivanov V.A., Ponomareva A.S. Methodological bases of sustainable development of the agricultural sector. *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz = Economic and social changes: facts, trends, forecast*. 2011;4(16):109–121. (In Russ.).
8. Bakanach O.V., Kornev V.M. Concept of the agro-food system of the country in the aspect of international statistical comparisons. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2013;3(100):160–164. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Александра Васильевна Глущенко — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и экономической безопасности, Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия

aleksa-gl@yandex.ru

Екатерина Петровна Кучерова — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и экономической безопасности, Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия

audit415@yandex.ru

Максим Валерьевич Денисов — студент 5-го курса специальности «Экономическая безопасность», Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия

audit415@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Aleksandra V. Gluschenko — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting and Economic Security, Volgograd State University, Volgograd, Russia

aleksa-gl@yandex.ru

Ekaterina P. Kucheroва — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Chair of Accounting and Economic Security, Volgograd State University, Volgograd, Russia

audit415@yandex.ru

Maksim V. Denisov — fifth year student of the specialty «Economic security», Volgograd State University, Volgograd, Russia

audit415@yandex.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-73-84
УДК 338.1(045)
JEL D83



Малый бизнес Приднестровской Молдавской Республики: проблемный аспект

Е.С. Козьма,

ПГУ им. Т.Г. Шевченко, Рыбница,
Приднестровская Молдавская Республика
<https://orcid.org/0000-0002-4677-3223>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены основные проблемы устойчивого и последовательного развития малого предпринимательства в Приднестровской Молдавской Республике на основе опроса, респондентами которого выступили руководители малых предприятий и частные предприниматели региона. Актуальность темы исследования заключается в том, что малый бизнес является крайне важной частью экономики любой страны, в том числе Приднестровья. У предприятий малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей есть ряд преимуществ перед предприятиями крупного и среднего бизнеса, однако существуют и сложности, с которыми сталкиваются руководители малых предприятий и частные предприниматели. Для исследования проблем устойчивого развития малого предпринимательства Приднестровской Молдавской Республики была разработана анкета и проведен опрос среди руководителей и работников предприятий малого бизнеса г. Рыбница. Методика исследования включает в себя разработку анкеты, состоящей из перечня интересующих исследователя вопросов, связанных с проблематикой исследования, а также очное индивидуальное анкетирование респондентов. Среди вопросов, предложенных выбранной аудитории, выделены: вводные (возраст, пол, число лет на рынке предприятия и др.), основные (проблемы развития малого бизнеса и пути их решения, достаточность государственных мер поддержки малого бизнеса, на взгляд респондентов), заключительные (оценка предпринимательского климата в стране и перспективы его улучшения). В результате проведенного опроса были выявлены общие проблемы и конкретные сложности, с которыми сталкивается малый бизнес ПМР в своей деятельности, а также направления их устранения или минимизации, по мнению представителей малого бизнеса региона.

Ключевые слова: малый бизнес; проблемы развития; анкетирование представителей малого бизнеса ПМР; результаты опроса предпринимателей

Для цитирования: Козьма Е.С. Малый бизнес Приднестровской Молдавской Республики: проблемный аспект. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):73-84. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-73-84

Small Business of the Transnistrian Moldavian Republic: Problematic Aspect

E.S. Kozma,

The Transnistrian State University
named after T.G. Shevchenko,
Rybnitsa, TMR
<https://orcid.org/0000-0002-4677-3223>

ABSTRACT

The article deals with the major problems of sustainable and consistent development of small business in the Transnistrian Moldavian Republic (TMR). It is based on the results of a survey among the heads of small businesses and private entrepreneurs of the region. The subject of the research is topical because small business is an extremely important part of the economy of any country and the TMR is no exception. Small businesses and sole proprietorships possess a number of advantages over medium and large businesses though heads of small businesses and sole proprietors face certain difficulties. In order to study the problems of small business sustainable development there was drafted a questionnaire and a survey was conducted among the heads and employees of small businesses in the town of Rybnitsa. The methodology of the study includes the drafting of a

questionnaire to cover a number of issues related to the subject of survey and surveying respondents individually and in person. The questions offered to the respondents were categorized as follows: introduction (age, gender, how long has the business operated in the market, etc.), body (problems of small business and ways of solving them, sufficiency of state measures of small business support from the respondents' viewpoint), conclusion (assessment of business climate in the country and prospects of its improvement). As the result of the survey there were identified common problems and particular difficulties the small business of the TMR face, and also the directions of their elimination or minimization according to the representatives of small business opinion.

Keywords: small business; problem of development; survey among the representatives of small business in the TMR; results of the survey among entrepreneurs

For citation: Kozma E.S. Small business of the Transnistrian Moldavian Republic: Problematic aspect. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5): XX-XX. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-XX-XX

ПРЕДМЕТ

Малое предпринимательство является основой стабильности рыночной экономики. Преимущества малого бизнеса состоят в его высокой мобильности, в предоставлении большего числа рабочих мест по сравнению с крупным бизнесом и его автоматизацией, а также в формировании так называемого среднего класса; независимость действий; возможность более гибких и оперативных решений; адаптация к особенностям местных условий; сильные симпатии к малому бизнесу; более низкие операционные расходы; шансы на быстрый материальный успех; совмещение нескольких профессий; преимущества на специфическом или персональном рынке; сохранение предпринимательского духа¹. В странах с развитым сектором малого бизнеса наблюдаются тенденции более быстрого роста [1].

Несмотря на преимущества, имеется и ряд проблем, с которыми сталкивается малый бизнес в процессе своего становления и развития. Часть из них возникает на этапе государственной регистрации [2]. Другие связаны с низким эффективным спросом населения [3], нехваткой денежных средств [4], трудностями накопления первоначального капитала [5], низкой предпринимательской грамотностью населения [6], недостаточной информированностью граждан [7], высоким налоговым бременем², нехваткой финансирования малого бизнеса со стороны бан-

ков³, отсутствием единой правовой базы в стране⁴, отсутствием четкого, детально продуманного плана⁵. Есть проблемы, связанные с реализацией продукции, прежде всего в части работы с крупным бизнесом, и участия в государственных и муниципальных закупках [8]; проблемы из-за низкого уровня развития делового климата, препятствующего реализации предпринимательских инициатив, наличием административных барьеров [9], сложностями процесса получения заемного капитала [10]; негативным влиянием со стороны криминальных структур [11], постоянным надзором со стороны государственных контролирующих органов [12].

Для малого предпринимательства характерна высокая зависимость от внешней среды: в процессе осуществления своей деятельности бизнес находится под влиянием ряда факторов, сдерживающих его развитие. Эти факторы можно разделить на три группы: общие (общеекономического характера), территориальные (связанные с региональными особенностями ведения бизнеса) и частные (преимущественно организационного характера).

Что же конкретно мешает малому предпринимательству в Приднестровской Молдавской Республике нормально и последовательно развиваться?

¹ Прохоровский В. С., Чайникова Л. Н. Финансы малых предприятий. Учебное пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та; 2003. 96 с.

² Хлюпова А. А., Елифанова А. Д. Проблемы развития малого бизнеса и пути их решения. Молодежный научный форум: Общественные и экономические науки: электр. сб. ст. по мат. XIX междунар. студ. науч.-практ. конф. № 12(19). URL: [https://nauchforum.ru/archive/MNF_social/12\(19\).pdf](https://nauchforum.ru/archive/MNF_social/12(19).pdf) (дата обращения: 08.06.2018).

³ Пастухова А. И. Проблемы малого бизнеса в России. *Экономика и менеджмент инновационных технологий*. 2014;2(3). URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/03/4134> (дата обращения: 07.06.2018).

⁴ Горфинкель В. Я., Швандера В. А. Малый бизнес. Организация, экономика, управление. Учебное пособие. М.: Юнити-Дана; 2009. 461 с.

⁵ Рекута Е. А. Проблемы и перспективы развития малого бизнеса России в условиях кризиса. Молодежный научный форум: электр. сб. ст. по мат. VIII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 7(8). URL: [https://nauchforum.ru/archive/MNF_interdisciplinarity/7\(8\).pdf](https://nauchforum.ru/archive/MNF_interdisciplinarity/7(8).pdf) (дата обращения: 08.06.2018).

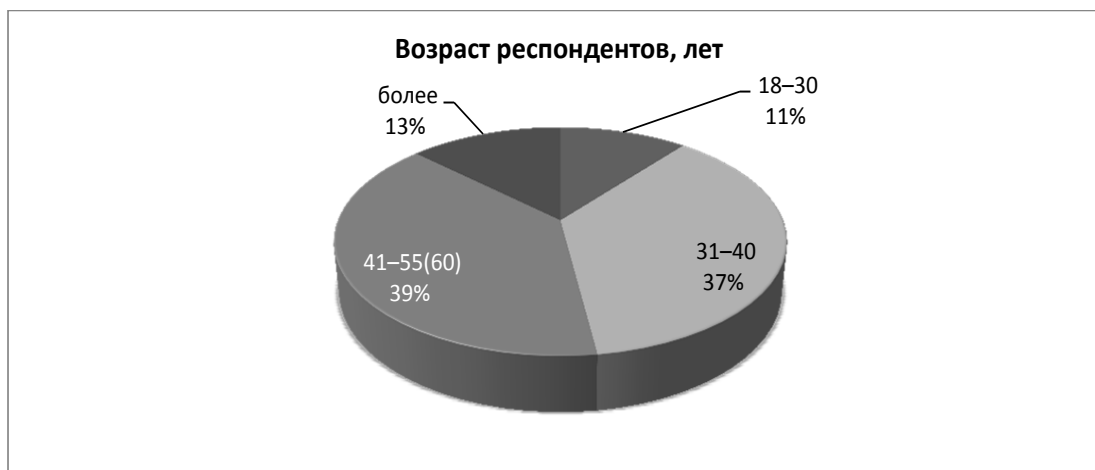


Рис. 1 / Fig. 1. Возраст респондентов / Age of respondents

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

МЕТОДЫ

Для исследования проблем и ограничений малого бизнеса в ПМР было организовано статистическое исследование на основе анкетирования субъектов малого предпринимательства, работающих как по патенту, так и с организацией юридического лица. Было распространено 50 анкет, из которых вернулось 46. В числе респондентов — как частные предприниматели, так и руководители малых предприятий в форме обществ с ограниченной ответственностью.

Цель исследования — оценить «настроения малого бизнеса».

Задачи исследования:

1. По перечисленным ниже параметрам исследовать субъективную оценку бизнесменов:

- профиль бизнеса (возраст, пол, сфера деятельности, источники финансирования, число работников предприятия, число лет на рынке, система налогообложения);
- финансовое положение компании и планы на будущее;
- факторы, препятствующие и помогающие развитию малого бизнеса в ПМР;
- бизнес-ожидания предпринимателей.

2. На основе полученных данных дать общую оценку «настроению малого бизнеса» в ПМР.

Целевая аудитория — индивидуальные предприниматели и руководители малых предприятий (как правило, в форме обществ с ограниченной ответственностью). Метод опроса — анкетирование. Выборка и география: количество анкет — 46;

география — Рыбницкий район, Приднестровская Молдавская Республика.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Как видно из рис. 1, возраст большинства респондентов составляет от 31 года до пенсионного возраста.

Как видно из рис. 2, пол большинства респондентов — женский.

На рис. 3 показана сфера деятельности респондентов, где большая половина (56%) заняты в торговле как наименее рисковом способе вложения капитала. Такое распределение видов деятельности является неблагоприятным для экономики ПМР, поскольку, несмотря на положительную роль торговли в исследовании конъюнктуры рынка, продвижении товаров от производителя к потребителю, ориентация малого бизнеса на торговлю приводит к зависимости от внешнего рынка, иностранной валюты и снижению экономической безопасности страны в целом. Кроме того, Приднестровье — маленькая страна, и практически весь малый бизнес торгует ввезенными товарами из Украины и Молдовы, при этом товары местного производства производители стараются продвигать самостоятельно с целью ценовой конкуренции.

На рис. 4 видно распределение респондентов по числу работников предприятия. Большинство из предприятий (76%) состоят из 1–5 работников. Как правило, это индивидуальные предприниматели. Остальные 24% — это предприятия в форме ООО.

На рис. 5 видно, что наибольшее число предприятий (37%) работает на рынке более 10 лет.



Рис. 2 / Fig. 2. Пол респондентов / Gender of respondents

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



Рис. 3 / Fig. 3. Сфера деятельности респондентов / Sphere of activity of respondents

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

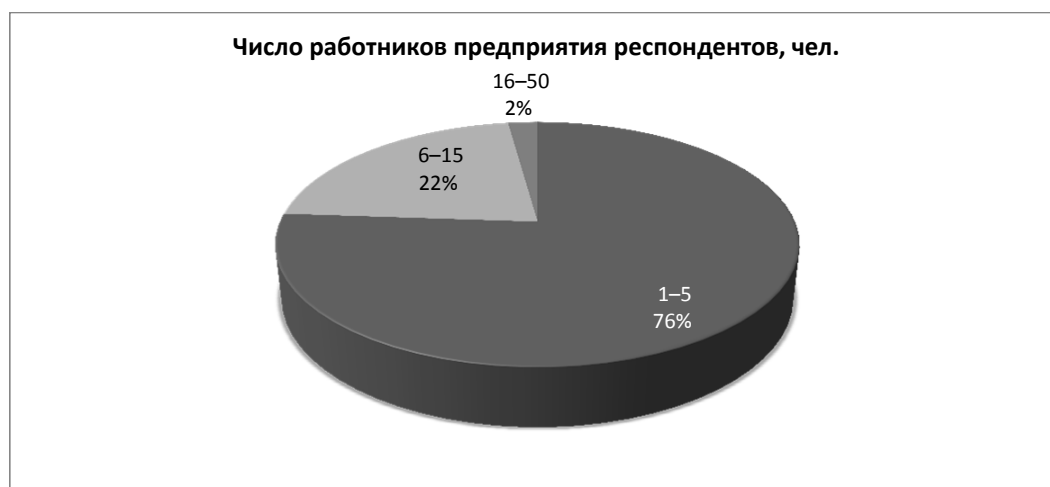


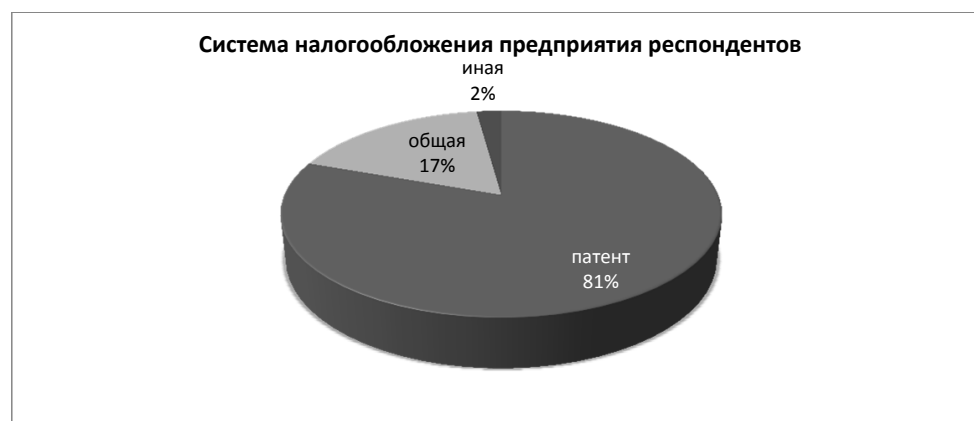
Рис. 4 / Fig. 4. Распределение респондентов по числу работников / Distribution of respondents by number of employees

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



**Рис. 5 / Fig. 5. Распределение респондентов по числу лет на рынке /
Distribution of respondents by number of years on the market**

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



**Рис. 6 / Fig. 6. Распределение респондентов по системе налогообложения /
Distribution of respondents by type of taxation**

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

Только 9% респондентов на рынке 1–2 года. Таким образом, можно сделать вывод об объективности полученных данных от людей, проработавших в малом бизнесе не один год.

Рисунок 6 подтверждает сделанный ранее вывод о том, что большинство респондентов работает по предпринимательскому патенту как наиболее удобной форме регистрации. Значимым является тот факт, что никто из ответивших не работает по упрощенной системе налогообложения (УСН), которая позиционируется как способ упрощения ведения бухгалтерского учета для малых предприятий. Следовательно, государству необходимо исследовать причины данного явления и пересмотреть данную форму ведения учета.

Рисунок 7 отражает распределение респондентов по источникам финансирования. Большинство предприятий (67%) работает на собственных источниках финансирования. Как правило, это

индивидуальные предприниматели, которым нецелесообразно привлекать для использования кредиты банков.

Рисунок 8 показывает, что 100% респондентов считают недостаточным уровень государственной поддержки малого бизнеса.

Рисунок 9 показывает распределение респондентов по состоянию бизнеса. Большинство из них (63%) считает, что средств хватает для поддержания бизнеса, но не для развития. Остальные 37% считают, что средств недостаточно.

Рисунок 10 показывает мнение респондентов об изменении состояния бизнеса. Большинство из них (63%) считает, что состояние бизнеса в 2016 г. по сравнению с 2015 ухудшилось (43% — существенно, 20% — незначительно). 33% опрошенных считают, что состояние бизнеса не изменилось, и только 4% заметили некоторые улучшения в делах.

Источники финансирования предприятия респондентов

Рис. 7 / Fig. 7. Распределение респондентов по источникам финансирования / Distribution of respondents by source of funding

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

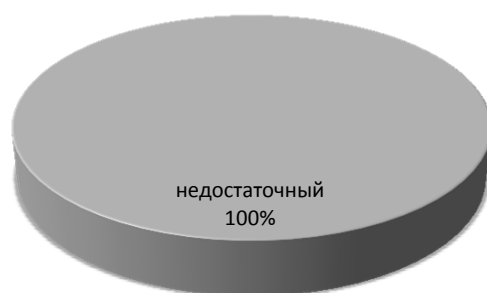
Уровень государственной поддержки малого бизнеса

Рис. 8 / Fig. 8. Мнение респондентов об уровне поддержки малого бизнеса государством / Opinion of respondents on the level of support for small businesses by the government

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

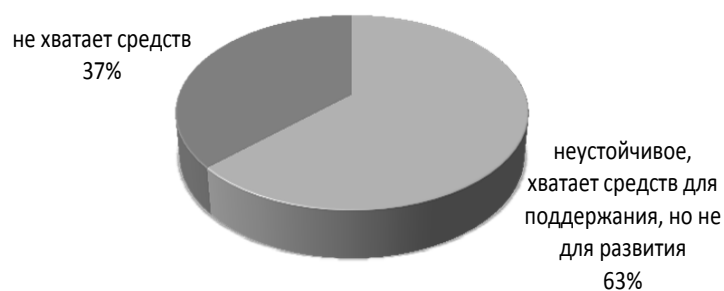
Состояние вашего бизнеса

Рис. 9 / Fig. 9. Мнение респондентов о состоянии дел / The respondents' opinion of the state of their business

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

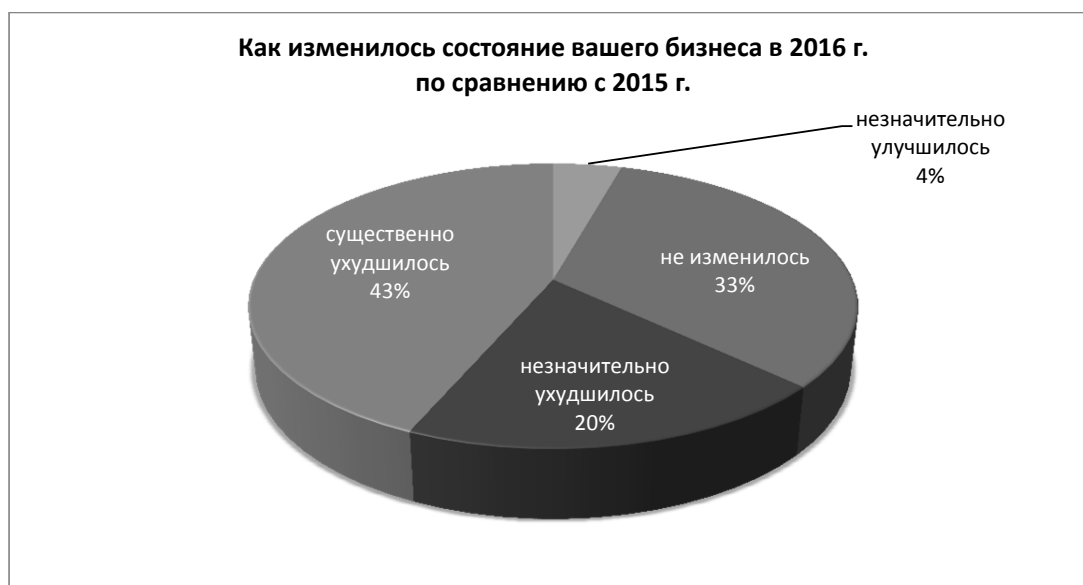


Рис. 10 / Fig. 10. Мнение респондентов об изменении состояния своего бизнеса в текущем периоде /
Opinion of respondents on the changes in their business in the current period

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

Рисунок 11 демонстрирует планы респондентов на ближайшее время. 26% опрошенных считают необходимым увеличить объемы продаж, 22% планируют расширить ассортимент, 17% хотят увеличить число сотрудников, 13% планируют закрыть бизнес, 11% — увеличить зарплату сотрудникам, 10% — ничего не менять, 1% — сменить вид деятельности. Планы респондентов несколько противоречат их мнению о состоянии собственного бизнеса, при ухудшении состояния дел логично было бы ничего не менять. Однако предприниматели предпочитают другой подход: планируют расширение ассортимента и увеличение объемов продаж с целью выхода из кризисной ситуации (в 2016 г. на валютном рынке ПМР образовалась нехватка валюты, вследствие чего предприниматели не смогли закупить ожидаемых объемов товара за рубежом, и произошло закономерное снижение объемов продаж).

Как видно из рис. 12, предприниматели считают наиболее эффективными следующие меры государственной поддержки малого бизнеса:

- снижение налогов (27%);
- устранение административных барьеров (22%);
- льготные условия аренды помещений и земли (15%);
- льготное кредитование (13%);
- юридическая поддержка (11%);
- информационная поддержка (5%);

- компенсация ставок по коммерческим кредитам (4%);

- создание ассоциации предпринимателей Приднестровья (3%).

Снижение налогов, в соответствии с «эффектом Лаффера», обеспечивает рост налоговых поступлений в бюджет за счет расширения налоговой базы, кроме того, в начале 2017 г. в законодательство ПМР были внесены соответствующие поправки, и стоимость индивидуального предпринимательского патента была снижена на 50% (для сферы производства и услуг) и на 30% (для сферы торговли). Таким образом, в 2017 г. следует ожидать некоторого увеличения налоговых поступлений от индивидуальных предпринимателей. Кроме того, государству следует обратить внимание на налоговую нагрузку малых предприятий в целях ее оптимизации, так как она довольно высока.

На рис. 13 отражены ожидания респондентов в отношении малого бизнеса. Большая их часть (65%) считает, что ситуация сложится неблагоприятно, четверть (26%) считает, что неблагоприятно.

Рисунок 14 показывает факторы, препятствующие развитию малого бизнеса в ПМР. На первом месте (по 12%) — административные барьеры и налоги, на втором (по 11%) — сложности в получении государственной помощи и поддержки, недостаточность государственных программ поддержки и недостаток финансовых ресурсов,



Рис. 11 / Fig. 11. Планы респондентов на ближайшее время / Plans of respondents for the near future

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



Рис. 12 / Fig. 12. Мнение респондентов о наиболее эффективных мерах государственной поддержки малого бизнеса / Opinion of respondents on the most effective measures of state support for small business

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



Рис. 13 / Fig. 13. Мнение респондентов
о ситуации в малом бизнесе /

Opinion of respondents on the situation with small business

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



Рис. 14 / Fig. 14. Мнение респондентов о факторах,
препятствующих развитию малого бизнеса в ПМР / Opinion of respondents
on factors hindering the development of small business in Transnistria

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



Рис. 15 / Fig. 15. Мнение респондентов об условиях ведения малого бизнеса в ПМР /
Opinion of respondents on the conditions for the development of small business in Transnistria

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

остальные проблемы связаны с проверками (10%), отсутствием информации (8%), несовершенством нормативной базы (6%), сложностями в получении кредитов (5%), а также недостатком знаний правовых основ деятельности (3%).

В заключение мы попросили респондентов оценить условия для ведения малого бизнеса в ПМР по 10-балльной шкале (рис. 15). Оценки «0» не предполагалось, однако 15% респондентов ответили именно так. Большинство опрошенных оценили условия на «3» балла (28%) и «2» балла (20%). В «5» баллов и выше оценили условия всего 20% опрошенных.

Описанные проблемы могут привести к снижению числа зарегистрированных малых предприятий, что и происходит в течение 2015–2017 гг. Разумеется, государство от этого не только не будет иметь никакой выгоды, но и потерпит большие убытки, поскольку уровень налоговых поступлений от малых и средних предприятий имеет значительный вес в государственной казне. Поэтому одной из важнейших задач государства является улучшение системы налогообложения с учетом существующих условий, которая будет создавать предпосылки для развития малого предпринимательства. Причем важно, чтобы совершенствование налогообложения было основано на оптимальном сочетании интересов государства и субъектов малого бизнеса. Только так внесенные изменения будут эффективными, смогут способствовать развитию и росту предпри-

нимательства, а также усиливать его социальную значимость [13].

Одним из перспективных направлений развития малого бизнеса региона, нуждающегося в государственной поддержке, является социальное предпринимательство. Перспективные направления — это досуговые развивающие центры для детей, экологическая переработка отходов, частные медицинские центры, а также пансионаты для пожилых людей [14]. Новые горизонты сейчас открываются и для сельскохозяйственных проектов [15].

Кроме того, необходимо на государственном уровне разработать стратегию развития малого бизнеса Приднестровья, целью которой является повышение роли малого предпринимательства в развитии конкурентной экономической среды региона [16] по примеру развитых стран мира. Одна из причин успешного развития малого и среднего бизнеса в странах с развитой экономикой состоит в том, что крупное производство не противопоставляется мелкому. В развитых странах культивируется принцип кооперирования крупных и малых предприятий, причем крупные объединения не подавляют там малый бизнес, а дополняют друг друга, особенно в сфере специализации отдельных производств и в инновационных разработках [17].

Понимание тенденций и перспектив развития сектора малого предпринимательства имеет важное значение при формировании стратегического потенциала региона [18].

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Любушин Н.П., Ионова Е.С. Анализ развития малого бизнеса в современных условиях. *Экономический анализ: теория и практика*. 2013;(32):2–13.
2. Логинова А.Г., Юричева Е.Ю. Актуальные проблемы малого и среднего предпринимательства современной России. *Вестник Марийского государственного университета. Серия «Сельскохозяйственные науки. Экономические науки»*. 2016;(3):71–74.
3. Осенний А., Сухоруких И. Проблемы малого бизнеса в России. *Мировое и национальное хозяйство. Издание МГИМО МИД России*. 2016;3(38):1–25.
4. Кожура Н.А., Кузнецова Е.Л. Основные проблемы развития малого предпринимательства в РФ. *Концепт*. 2017;(13):13–18.
5. Красникова А.С., Галкин Д.П., Элазян А.А. Поддержка малого и среднего предпринимательства в России и Европе (на примере Франции и Германии). *Молодой ученый*. 2014;(20):15–17.
6. Кошелева Т.Н., Ачба Л.В. Структурные закономерности и финансовые ограничения развития субъектов малого предпринимательства. *Экономика и управление*. 2016;9(131):24–28.
7. Крылова М.В. Особенности системы поддержки малого и среднего предпринимательства в США. *Российское предпринимательство*. 2014;21(267):41–46.
8. Агеева О.А., Девянина А.В. Особенности развития малого бизнеса в России на современном этапе. *Вестник Государственного университета управления*. 2017;(6):60–66.
9. Зозуля В.Г., Семенова В.Н. Проблемы фискального регулирования развития субъектов малого и среднего предпринимательства в России. *Транспортное дело России*. 2017;(3):25–27.
10. Крылов А.П. Проблемы развития малого предпринимательства в России. *Проблемы экономики и менеджмента*. 2014;(6):29–31.
11. Саломатина М.Н. Современное состояние сектора малого и среднего предпринимательства в России. *Российское предпринимательство*. 2015;(8):12–15.
12. Гайтерова А.В., Селезнева Ю.А. Проблемы развития малого бизнеса в России. *Научное сообщество студентов XXI столетия. Экономические науки*. Сб. ст. по мат. XLVIII междунар. студ. науч.-практ. конф. 2016;11(48):79–86. URL: [https://sibac.info/archive/economy/11\(48\).pdf](https://sibac.info/archive/economy/11(48).pdf) (дата обращения: 15.06.2018).
13. Кривошеев С.В. Основные направления развития малого бизнеса в условиях экономического кризиса. *Актуальные вопросы экономики и управления*. Мат. V Междунар. науч. конф. (Москва, июнь 2017 г.). 2017:123–127. URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/222/12595/> (дата обращения: 15.06.2018).
14. Кармацких Ю.В. Основные направления развития малого и среднего предпринимательства. *Научно-исследовательские публикации*. 2015;(9):37–43.
15. Тореев В.Б., Вороновская О.Е. Эффективность программ поддержки малого предпринимательства. *Экономическая наука современной России*. 2002;(3):73–78.
16. Цикалюк С. Малый бизнес большие риски. *Малое предприятие*. 2003;(6):18–19.
17. Жанказиева З.Н., Гешева М.В. Перспективы и тенденции развития малого бизнеса в России. *Фундаментальные исследования*. 2015;12(2):376–379.
18. Волгина О.А., Шуман Г.И., Карпова Д.К. Малое предпринимательство Приморья: экономические аспекты. *Фундаментальные исследования*. 2015;12(2):356–361.

REFERENCES

1. Lyubushin N.P., Ionova E.S. Analysis of the development of small business under modern conditions. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2013;(32):2–13. (In Russ.).
2. Loginova A. G., Yuricheva E. Yu. Topical problems of small and medium business in modern Russia. *Vestnik Mariiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya Sel'skokhozyaistvennye nauki. Ekonomicheskie nauki = Bulletin of Mariel State University. Series "Agricultural Science. Economics"*. 2016;(3):71–74. (In Russ.).
3. Osennij A., Suhorukih I. Problems of small business in Russia. *Mirovoe i natsional'noe khozyaistvo = International and domestic economy. Published by MGIMO University*. 2016;3(38):21–25. (In Russ.).

4. Kozhura N. A., Kuznecova E. L. Major problems of small business development in Russia. *Kontsept = Concept*. 2017;(13):13–18.
5. Krasnikova A. S., Galkin D. P., Ehlazyan A. A. Support of small and medium business in Russia and Europe (on the example of France and Germany). *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2014;(20):15–17. (In Russ.).
6. Kosheleva T. N., Achba L. V. Structural patterns and financial limitations of small businesses development. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*. 2016;9(131): 24–28. (In Russ.).
7. Krylova M. V. Peculiarities of the system of supporting small and medium business in the USA. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Entrepreneurship in Russia*. 2014;21(267):41–46. (In Russ.).
8. Ageeva O. A., Devyanina A. V. Peculiarities of the modern development of small business in Russia. *Vestnik Gosudarstvennogo Universiteta Upravleniya = Bulletin on the State University of Management*. 2017;(6):60–66. (In Russ.).
9. Zozulya V. G., Semenova V. N. Problems of fiscal regulation of small and medium businesses development in Russia. *Transportnoe delo Rossii = Transportation in Russia*. 2017;(3):25–27. (In Russ.).
10. Krylov A. P. Problems of small business development in Russia. *Problemy ekonomiki i menedzhmenta = Problems of Economy and Management*. 2014;(6):29–31. (In Russ.).
11. Salomatina M. N. Modern condition of small and medium business sector in Russia. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Entrepreneurship in Russia*. 2015;(8):12–15. (In Russ.).
12. Gajterova A. V., Selezneva Y. A. Problems of small business development in Russia. *Nauchnoe soobshchestvo studentov XXI stoletiya = Scientific Society of Students of the XXI Century. Economics. Proceedings of the XLVIII Int. Student Sc. and Pr. Conf.* 2016;11(48):79–86. URL: [https://sibac.info/archive/economy/11\(48\).pdf](https://sibac.info/archive/economy/11(48).pdf) (accessed 15.06.2018). (In Russ.).
13. Krivosheev S. V. Main directions of small business development under economic crisis conditions. *Aktual'nye voprosy ekonomiki i upravleniya = Topical Issues of Economics and Management. proceedings of the V Int. Sc. Conf.* (Moscow, June 2017). 2017:123–127. URL: <https://moluch.ru/conf/econ/archive/222/12595/> (accessed 15.06.2018). (In Russ.).
14. Karmackih Yu. V. Main directions of small and medium business development. *Nauchno-issledovatel'skie publikatsii = Scientific and Research Publications*. 2015;(9):37–43. (In Russ.).
15. Toree V. B., Voronovskaya O. E. Effectiveness of the small business support program. *Ekonomicheskaya nauka sovremennoi Rossii = Economic Science in Modern Russia*. 2002;(3):73–78. (In Russ.).
16. Cikalyuk S. Small business — High Risk. *Maloe predpriyatie = Small Business*. 2003;(6):18–19. (In Russ.).
17. Zhankazieva Z. N., Gesheva M. V. Prospects and trends of small business development in Russia. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*. 2015;12(2):376–379. (In Russ.).
18. Volgina O. A., Shuman G. I., Karpova D. K. Small Business in Primorsky Krai: economic aspects. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*. 2015;12(2):356–361. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Елена Сергеевна Козьма — аспирант кафедры менеджмента Воронежского государственного университета (филиал), Приднестровский государственный университет, Рыбница, Приднестровская Молдавская Республика
elena-kozma@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Elena S. Kozma — Postgraduate student of Voronezh State University, Department of Management of the Transnistrian State University Branch, Rybnitsa, Transnistrian Moldavian Republic
elena-kozma@mail.ru

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-85-90
УДК 657.1.012.1(045)
JEL B50



Реализм, номинализм и возможность исчезновения бухгалтерской профессии

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

АННОТАЦИЯ

Характерной особенностью двадцатилетнего периода реформирования национальной системы бухгалтерского учета является отсутствие внедрения в учетную практику научных результатов исследований, оппонирующих принципам международных стандартов финансовой отчетности. Ложное представление об универсальности последних, тотальный конформизм профессионального сообщества, практико-ориентированные изменения в учебных программах высших учебных заведений привели к дискредитации бухгалтерского знания. Современные методологические подходы экономической науки в отношении бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности склонны рассматривать последний как прикладной, второстепенный инструмент генерирования финансовой информации. Исторически и объективно — задачей бухгалтерского учета было предоставление такой информации, которая бы позволяла принимать грамотные и впоследствии эффективные управленческие решения, и если не приумножить, то хотя бы сохранить капитал. С этой целью методология (помимо методик) постоянно претерпевала изменения в зависимости от целевых установок пользователей финансовой информации. С введением в действие МСФО — процесс трансформации методологии приобрел односторонний характер — «все только как в МСФО», и, следовательно, бухгалтерский учет как инструмент, учитывающий постоянно изменяющиеся целевые установки, к примеру, государства в целом, перестал работать, чем себя и скомпрометировал.

С целью выявления причин вышеизложенного анализируются этапы развития идей, подходов и направлений в экономической теории, устанавливаются взаимосвязи с эволюцией ученой науки, особенности последней ретроспективно соотносятся с такими методологическими направлениями философии науки, как номинализм и реализм. Мотивированное обоснование принципиальной значимости классификации этапов становления учетного знания предопределило стратегический выбор методов научного исследования — дедукцию, анализ информации, абстрагирование, диалектическую логику формирования выводов и предложений.

Результатом исследования является обоснование проистекающих процессов исторического развития бухгалтерской науки, выявление логической взаимосвязи между воззрениями классиков экономической теории и методологией учетного знания. Предлагается трактовать новейшую историю вопроса посредством введения в понятийный аппарат терминов — политического и демагогического номинализма.

Ключевые слова: номинализм; институционализм; реализм; методология бухгалтерского учета; этапы развития научного знания

Для цитирования: Миславская Н.А. Реализм, номинализм и возможность исчезновения бухгалтерской профессии. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(5):85-90. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-85-90

Realism, Nominalism and How Probable the Disappearance of Accounting Profession is

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

ABSTRACT

One of the characteristic features of twenty-year period of reforming the national system of accounting is that the new results of scientific research opposing the principles of international financial reporting standards are not included in accounting practice. A false idea about the universal character of the IFRS, total conformism of accounting professional community and the shift to practically-oriented approach in the curricula of higher education institutions resulted in discrediting of accounting knowledge. Modern methodological approaches of economics in relation to accounting and financial reporting

are inclined to consider the latter as applied secondary tool of generating financial information. From historical and objective point of view the very task of accounting was to provide such information that would aid in making educated and effective managerial decisions and later to increase or at least preserve the capital. Pursuing this goal the methodology (in addition to particular methods) has been going through changes depending on the goals set by the users of financial information. After the IFRS had been introduced the process of methodology transformation gained a one-way character – “everything should conform to the IFRS” – and consequently accounting as a tool which takes into account constantly changing goals, for example the goals set by the state, stopped working. This resulted in the compromise of accounting.

In order to clarify the reasons of the above the article analyses the stages of the development of ideas, approaches and directions in economic theory, identifies its links with the evolution of science and retrospectively matches the peculiarities of the latter with such methodological directions of philosophy of science as nominalism and realism.

The motivated rationale of the crucial importance to classify the stages of scientific knowledge development determines the strategic choice of the methods of the research: deduction, information analysis; abstracting; dialectic logic of making conclusions and proposals.

The result of the research is the rationale of the processes of historical development of accounting science, identification of logical correlation between the ideology of economic theory classical scholars and methodology of accounting knowledge. The author proposes to treat the contemporary history of the issue by introducing such terms as political and demagogical nominalism in conceptual construct.

Keywords: nominalism; institutionalism; realism; methodology of accounting; stages of development of scientific knowledge

For citation: Mislavskaja N.A. Realism, nominalism and how probable the disappearance of accounting profession is. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(5):85-90. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-85-90

ВВЕДЕНИЕ

Сегодня в общественном сознании сформировалось устойчивое мнение о грядущем неминуемом исчезновении профессии бухгалтера. Данная психологическая установка формируется посредством следующих заявлений в СМИ: «Согласно „Атласу новых профессий“ Сколково за 2015 г. профессия бухгалтер должна исчезнуть до 2020 г., что частично совпадает с прогнозами РИА Новости, специалисты которого не предсказывают к 2020 г. полного исчезновения профессии, но предвидят сокращение спроса на нее в три раза»¹. Подобная идеологическая работа уже имеет свои результаты. Аналитики в сфере бизнес-экономики и трудоустройства констатируют, что начиная с 2010 г. востребованность в специалистах в области бухгалтерского учета ежегодно снижается. Также снизились цифры набора обучающихся по соответствующей специальности в вузах, и если вопросы студентов и аспирантов данного научного направления о своем профессиональном будущем первоначально вызывали у коллег снисходительную улыбку, то в настоящее время ситуация приняла серьезный характер и требует разъяснений.

Многолетний опыт практической работы, преподавания в вузах, общения с представителями высшего

управленческого звена организаций различных форм собственности приводит к неутешительному выводу о низком уровне методологической, академической культуры в отношении учетной науки. Именно это обстоятельство привело к непониманию, поверхностному, иногда пренебрежительному отношению к бухгалтерскому учету. Последний же представляет собой беспрецедентное социальное явление, со своим нетривиальным путем формирования и развития, позволяющим управлять и манипулировать мышлением экономических аналитиков, аудиторов и руководителей всех уровней власти. И от того, чьи политические интересы будут положены в основу методологии данной науки, будет зависеть экономическое состояние конкретного общества [1, с. 38].

МЕТОДЫ

Необходимость обоснования значимости бухгалтерской науки и разъяснения современных процессов ее развития потребовала применения в качестве метода научного исследования диалектической логики в процессе анализа эволюции экономической теории.

Генезис научного знания подразумевает определенные этапы, поочередное соблюдение которых является принципиальным. Первичным здесь является этап объяснительной парадигмы. Его суть — накопление определенного объема знаний, отражающих общественное бытие (в частности, для экономических наук). Второй этап — технологическая парадигма, основная задача которой — определение методов

¹ Новые известия. Бухгалтеры исчезают как класс. URL: <https://newizv.ru/article/general/19-05-2017/buhgaltery-ischezayut-kak-klass-e5d1d50d-452d-4d7e-8ebb-ca713c056b8f> (дата обращения: 03.09.2018).

и направлений эмпирической реализации накопленной информации в промышленности, сельском хозяйстве, строительстве, других отраслях народного хозяйства. Затем следует заключительный этап преобразовательной парадигмы, в ходе которого наука «превращается в непосредственную производительную силу общества, в решающий фактор преобразования производственных, социальных, духовных отношений. При этом, конечно, сохраняются функции объяснения и функция технологическая, но они становятся не главными» [2, с. 8].

Ситуация развития учетной науки носила иной характер. В 1494 г. европейцы получили «руководство к действию», методически законченный инструмент по организации и ведению хозяйственных дел в виде бухгалтерского баланса и способов осуществления бухгалтерских записей. Лука Пачоли издал свод соответствующих правил, но никаких пояснений теоретического характера или источника происхождения представленной информации в «Трактате о счетах и записях» не содержалось [3, с. 129]. В данном первоизданном виде бухгалтерское сообщество пользовалось балансом три столетия, не задавая «лишних» вопросов относительно его структуры, не задумываясь об экономическом смысле учитываемых объектов. Очевидным является наличие третьей стадии развития научного знания, преобразовательной парадигмы, посредством которой в социум поступала структурированная определенным образом информация о состоянии дел (финансово-экономическом положении) хозяйствующих субъектов.

Подобный конформизм был подорван развитием методологических направлений в экономической науке, которые вели и ведут вечный спор о существовании или виртуальности научных универсалий. Соответствующие вопросы стали возникать в отношении бухгалтерского учета как инструмента отражения экономической действительности, сообразности структуры баланса и экономической сущности учитываемых объектов. Философия науки подразделила спорящих на две категории — на реалистов и номиналистов.

Реалисты, взгляды которых усматриваются еще в учениях Платона (427–347 гг. до н.э.), занимались поиском сущности экономических явлений, их общей первоосновы, субстанции [4, с. 19]. Представители данного направления полагали, что все интересующие нас явления (их субстанции) подчиняются определенным законам, и задача состоит в том, чтобы исследовать конкретную ситуацию, выявить объективно существующую структуру, определить факторы, влияющие на ее развитие, сформулировать соответствующие уни-

версалии, осознание и понимание которых облегчит выбор оптимальных управленческих решений в ходе осуществления хозяйственных процессов.

В контексте данного общего подхода к проблеме история его развития породила разнообразные научные течения, детерминированные неоднозначными представлениями в отношении субстанциальной сущности экономических явлений. Так, К. Маркс полагал, что центральную универсалию микроэкономики (цену) необходимо рассматривать через содержание ее стоимости, в частности через абстрактный труд, являющийся ее субстанцией. Приверженцы данной точки зрения, например А.А. Богданов и Л.А. Мендельсон, полагали, что общественно необходимые затраты абстрактного труда создаются и определяются в производстве. Д.И. Розенберг утверждал, что «только общество, в виде рынка, выявляет через спрос субстанцию стоимости» [5, с. 20], т.е. стоимость формируется в процессе обмена.

Представители австрийской экономической школы и маржиналисты усматривали субстанцию не в вещах, а в благах-товарах, и определяли ее через ценность, основанную на предельной полезности. Отношение к последней разделило ученых на два лагеря — кардиналистов, которые на основе исследований экономического анализа потребностей индивида предлагали измерять полезность посредством условных единиц блага, основанных на затратах труда и важности той или иной полезности, и ординалистов, пришедших к выводу о субъективной природе полезности и ее независимости от трудовых затрат и ставящих полезность в зависимость от редкости товара.

Были представители научного экономического сообщества, синтезировавшие вышеописанные взгляды. А. Маршалл утверждал, что предложение обосновывается через стоимость товара, а его спрос — аргументируется соответствующей ценностью. В бухгалтерском учете подобные обобщения характерны для взглядов выдающегося русского бухгалтера и теоретика учетного знания А.П. Рудановского. Основываясь на том, что стоимость и ценность существуют одновременно и параллельно, он предлагал оценивать имущество организации (актив баланса) через стоимость, а обязательства экономического субъекта (пассив баланса) через ценность. Равенство актива и пассива должно было обеспечиваться посредством сравнения актива и пассива и соответствующего определения прибыли. Если стоимость превысит ценность, то в балансе должна отражаться прибыль. Если значение ценности окажется выше стоимости, необходимо в балансовом отчете показывать убыток.

Номиналисты в онтологическом отношении к универсалиям как общим понятиям придерживались противоположной точки зрения. Они утверждали (и утверждают по сей день), что «субстанция есть только в каждом отдельно существующем предмете, т.е. то, что можно назвать универсалией, отсутствует в реальной жизни» [5, с. 23]. Следовательно, нет смысла разбираться в экономической сущности происходящих операций, явлений, искать некие общие закономерности. Задача экономической науки, и в том числе бухгалтерского учета, должна состоять лишь в описании и точной фиксации фактов хозяйственной жизни. К приверженцам номинализма можно отнести К. Бюхера, В. Зомбарта, В. Дильтея, Н.Д. Кондратьева, В.В. Леонтьева и других.

В рамках данного научного направления возникла школа институционализма, которая основой всех хозяйственных процессов полагает экономическое поведение человека. Целая плеяда ученых, разделяясь и объединяясь в различные школы, поддерживает и развивает данные убеждения. Одним из самых убедительных и плодотворных сторонников номинализма являлся О. Шпанн, главный постулат которого заключается в рассмотрении экономических явлений во взаимосвязи с обществом в целом, точнее — во взаимосвязи с особенностями конкретного общества. Австрийский социолог, философ и экономист настаивал на том, что индивид может и имеет право на свое определенное мнение, однако экономические явления управляются совершенно иными законами, так как толпа «управляется совсем не теми законами, которыми управляется отдельно взятый человек» [5, с. 25].

Ценность работ О. Шпанна состоит в обосновании целевой установки экономической науки, которая должна определять и направлять пути развития деятельности социума, «наука должна освещать путь к действию, направлять его, она должна интересоваться тем, что есть, и тем, что могло или должно быть. Она нормативна. Она должна быть наукой борьбы» [6, с. 81]. Именно эта позиция явилась толчком для развития экономической теории социализма, в ходе которой была даже предпринята попытка замены денежного измерителя трудом, трудовой повинностью в виде трудовых (бюджетных) книжек. Иными словами — простор для творчества в экономической науке был безграничен, и самое удивительное в том, что все нововведения реально воплощались в жизнь общества и реально работали (что доказывает постулат О. Шпанна о вышеупомянутой номинальности).

ВЫВОДЫ

Теперь экстраполируем вышеизложенное на систему бухгалтерского знания в исторической ретроспективе. Как мы видим, в период со времен Луки Пачоли до XIX столетия бухгалтерский учет рассматривался как безапелляционный инструмент контроля равнозначности итогов сторон баланса, и происходило это лишь потому, что положенная в его основу философская идея не могла быть осознана обществом. Эту стадию развития бухгалтерской науки можно отнести к нормативному номинализму.

Вопросы по поводу смысла и целесообразности строения бухгалтерского баланса возникли в XIX в., в связи с бурным развитием капиталистического производства, появлением мануфактур и желанием собственников самостоятельно осуществлять контроль за ходом экономических процессов с целью максимизации прибыли. Также необходимо было выгодно инвестировать свободные капиталы, возникла необходимость в обосновании логики бухгалтерского учета, и методология последнего начала претерпевать изменения. Учетные новации были направлены на поиск экономического смысла хозяйственных процессов и их точной регистрации. Этот период в развитии бухгалтерского учета соотносится с нормативным и дескриптивным (описательным) реализмом.

XX и XXI столетия позволяют профессиональному сообществу осознать ведущую роль субъективизма в протекании экономических явлений и подчинении имеющихся закономерностей интересам конкретного общества. Речь идет именно о конкретизации, под обществом понимается не человечество в целом, а, например, отдельное или отдельные государства, со своими сугубо прагматичными целевыми установками. Проникновение в суть данной концепции обосновывает возможность управления экономической (и не только) деятельностью конкретной исторической общности посредством изменения принципов предоставления информации. Эти принципы, точнее соответствующая учетная методология, формируются отнюдь не обществом, а определенной группой лиц, в число которых входят представители государственных органов власти и экономической науки. Бурное развитие бухгалтерской науки в советский период объясняется перманентным изменением политических и хозяйственных целевых установок, с их одновременным воплощением в экономическую действительность. Причем главным инструментом данного воплощения всегда являлся и является бухгалтерский учет [7, с. 33].

Сказанное свидетельствует об одном интересном, специфическом для нашей ситуации факте — изменение экономической методологии, с последующим воплощением новаций в жизнь, возможно только при наличии политического одобрения государственных органов, отвечающих за регламентацию бухгалтерского учета. И в данном случае напрашивается обоснование нового направления экономической философии — политического номинализма.

Современная ситуация в области развития российской бухгалтерской науки характеризуется тем обстоятельством, что его идеологическим реформированием фактически, занимается Совет по международным стандартам финансовой отчетности, не учитывающий специфику нашего исторического и экономического развития. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) получили «политическое» одобрение со стороны государственных органов власти потому, что необходимо было «обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне»². Программа реформирования бухгалтерского учета должна осуществляться на фоне оказания помощи «организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета»², что весьма затруднительно, так как в чистом, рафинированном виде МСФО не используются на национальном уровне ни одной из развитых стран, следовательно, теоретического обоснования действенности и целесообразности данных стандартов нет. Целью бухгалтерской науки становится «использование различных приемов ... для убеждения аудитории в правильности развиваемой аргументации» [5, с. 26]. Наблюдается «постепенный отказ от обоснованности научного знания как истинного» [8, с. 211]. Представляется уместным назвать этот период развития бухгалтерского учета демагогическим номинализмом, так как все действующие сегодня так называемые независимые и саморегулируемые профессиональные организации не допускают даже наличия научных дискуссий, критикующих МСФО. В данной ситуации мнения отдельных практикующих профессионалов и ученых широко публикуются в периодической печати, однако надеяться на реальные

изменения в учетной системе, вот уже двадцать лет, не приходится.

Таким образом, у непосвященных в теоретико-идеологические тонкости нашей науки сложилось устойчивое ложное впечатление о простоте, утилитарности бухгалтерского учета, о том, что он представляет собой догмат, инструмент регистрации хозяйственных операций. Тогда целесообразно полностью компьютеризировать соответствующий процесс и объявить о планомерном исчезновении бухгалтерской науки. Опасность подобных взглядов состоит в том, что игнорируется главное — предоставление экономической информации, которая должна учитывать специфику и интересы не иностранных инвесторов, приток промышленного капитала которых не произошел с внедрением МСФО, а российского общества, одновременно направляя и определяя пути его развития [9, с. 132].

В период демагогического номинализма возникает опасность маргинализации профессионального сообщества российских ученых в области бухгалтерского учета. Однако исторический опыт развития экономических теорий свидетельствует о том, что если это и произойдет, то будет носить временный характер.

В отношении учетной практики необходимо сказать следующее: да, техногенный путь развития нашей цивилизации делает возможным повышение скорости профессиональной деятельности бухгалтерских служб за счет компьютеризации соответствующих процессов. На деле подобные изменения происходят непосредственно на техническом уровне, т.е. ручной ввод данных уступает место автоматизированному. Мгновенно осуществляется поиск ошибок ввода информации, а бухгалтерская (финансовая) отчетность предоставляется внешним и внутренним пользователям в электронном формате. Таким образом, рутинная работа, которую выполняли «бухгалтеры-операторы», значительно сокращается. Но задачи, которые стояли и стоят перед высокопрофессиональными специалистами, способными формировать: рабочий план счетов бухгалтерского учета, состоящий из синтетических и аналитических счетов, гарантирующих требования своевременности и полноты учета и отчетности; содержание форм первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, документации для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; способы оценки активов и обязательств организации; правила технологии обработки учетной документации; порядок проведения контрольных мероприятий за хозяйственными процессами и операциями останутся востребованными всегда.

² Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Правительством Российской Федерации от 06.03.1998 № 283. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=18125&fld=134&ds=1000000001,0&rnd=0.7895029063879593#04351632889874122> (дата обращения: 03.09.2018).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Миславская Н.А. Конфликт интересов в профессиональной среде бухгалтера. *Аудит и финансовый анализ*. 2017;(5–6):37–40.
2. Бор М.З. Основы экономических исследований. Логика, методология, организация, методика. М.: Издательство «ДИС»; 1998. 144 с.
3. Цыганков К.Ю. Баланс, счета и два варианта бухгалтерских записей. *Финансы и бизнес*. 2009;(1):129–139.
4. Миславская Н.А. Исторические аспекты древнегреческой этики в бухгалтерском учете. *Аудитор*. 2016;(10):18–24.
5. Соколов Я.В. Классификация методологических направлений в экономической науке. *Вестник СПб ГУ. Сер. 5*. 2006;(1):19–29.
6. Жамс Э. История экономической мысли XX в. М.: Издательство иностранной литературы; 1959. 572 с.
7. Миславская Н.А. Проблемы развития социального института бухгалтерского учета на национальном уровне. *Аудитор*. 2015;(1):30–37.
8. Стебаков Д.А. Проблема истинности знания на современном этапе научно-технического развития. *Эпистемология & философия науки*. 2008;(3):211–216.
9. Миславская Н.А. Международные стандарты финансовой отчетности: проблемы и противоречия. М.: РУСАЙНС; 2015. 202 с.

REFERENCES

1. Mislavskaja N.A. Conflict of interest in professional accountant environment. *Audit i finansovyy analiz = Auditing and Financial Analysis*. 2017;(5–6):37–40. (In Russ.).
2. Bor M.Z. Fundamentals of economic research. Logic, methodology, organization, methodology. Moscow: Izdatel'stvo «DIS»; 1998. 144 p. (In Russ.).
3. Cygankov K. Yu. Balance, accounts and two versions of accounting records. *Finansy i biznes = Finance and Business*. 2009;(1):129–139. (In Russ.).
4. Mislavskaja N.A. Historical aspects of ancient greek ethics in accounting. *Auditor = Auditor*. 2016;(10):18–24. (In Russ.).
5. Sokolov YA. V. Classification of methodological directions in economic science. *Vestnik SPb GU = Bulletin of SPb State University. Ser. 5*. 2006;(1):19–29. (In Russ.).
6. ZHams E. History of economic thought of the twentieth century. Moscow: Izdatel'stvo inostrannoj literatury; 1959. 572 p. (In Russ.).
7. Mislavskaja N.A. Problems of the development of a social accounting institution at the national level. *Auditor = Auditor*. 2015;(1):30–37. (In Russ.).
8. Stebakov D.A. The problem of the truth of knowledge at the present stage of scientific and technological development. *Epistomologia & filosofiya nauki = Epistemology and Philosophy of Science*. 2008;(3):211–216. (In Russ.).
9. Mislavskaja N.A. International financial reporting standards: Problems and contradictions. Moscow: RUSAJNS; 2015. 202 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

Natal'ja A. Mislavskaja — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
finac-natalya@mail.ru

Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами в условиях перехода к инновационной экономике

(по материалам 46-й Международной научно-практической конференции «Татуровские чтения»)

В текущем сентябре начало учебного года в вузах было отмечено проведением очередных Татуровских чтений, которые ежегодно организует кафедра Бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета. В этом году проходила 46-я Международная научно-практическая конференция «Татуровские чтения» по вопросам реформирования бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами в условиях перехода к инновационной экономике. Преимуществом и отличительной чертой ежегодных встреч, посвященных памяти Сергея Кузьмича Татура, является рассмотрение основных составляющих учетно-аналитических и контрольных процессов в методологическом и организационном единстве. Особо следует обратить внимание на то, что в этом году рассматривалось не только развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита как важнейших функций любого экономического субъекта, от которых зависит в значительной мере эффективность управления и финансово-хозяйственной деятельности организации, но и прослежено единство их развития с изменением бухгалтерского образования. Это, безусловно, связано как с теми изменениями, которые происходят в организации анализа и аудита в последние годы в связи с переходом России на международные стандарты аудита с 2017 г., и в свя-

зи с активным развитием новых направлений экономического анализа и аудита, в частности бизнес-анализа и стейкхолдерского подхода, аудита бизнеса и стратегического аудита. Это позволило учесть те требования, которые внесены в последнюю редакцию международных стандартов аудита.

В последней встрече специалисты нашего направления максимальное внимание уделяют вопросам профессии в связи с тем, что с переходом на цифровую экономику существенно меняется характер бухгалтерской работы. Представляется, что в этих условиях бухгалтерско-аналитическая и контрольная функции будут в большей мере сближаться, интегрироваться с вопросами развития общего менеджмента организации, что требует от бухгалтера более высокой подготовки в части понимания специфики бизнес-процессов организации производства и управления и методов взаимодействия между экономическими субъектами, т.е. более глубокой теоретико-методологической подготовки. Это позволит бухгалтеру и аналитику иметь обоснованное профессиональное суждение и способствовать принятию эффективных решений, максимально соответствующих специфике конкретных экономических субъектов.

В название внесена не просто «цифровая экономика», а показано, что основные происходящие изменения в учетно-аналитических и контрольных процессах, прежде всего, сталкиваются со



В конференции приняли участие представители кафедры учета, статистики и аудита профессор С.И. Пучкова, доцент Ю.М. Потанина. Они выступили с докладами «Финансовая устойчивость компаний в условиях перехода к инновационной экономике» и «Анализ и управление финансовыми рисками в государственной корпорации». На фото слева направо: А.Д. Шеремет, С.И. Пучкова, Ю.М. Потанина, В.П. Суйц.

спецификой инновационной экономики, в которой часто используются принципиально иные методы организации производства, существенно меняются отношения между элементами производственного процесса, выдвигаются несколько иные методы и регуляторы планирования и оценки деятельности отдельных подразделений и организаций. В этой связи выделение именно инновационности экономики России имеет принципиальнейшее значение и оказывает самое серьезное влияние на сущность изменений бухгалтерского учета, методов анализа и контроля. Тогда как адаптация бухгалтерского учета к цифровой экономике, т.е. к тем позициям, которые обеспечиваются современными информационными технологиями и экономико-математическими методами, получающими существенно более широкое развитие в цифровой экономике, бесспорно тоже влияет на подготовку бухгалтеров и аудиторов, аналитиков, которые будут работать в ближайшей, а тем более в отдаленной перспективе. Тем не менее эта позиция предполагает:

овладение новыми знаниями и понимание новых условий исполнения тех обязательств, которые падают на бухгалтерско-финансовые службы.

Открывая конференцию, доктор экономических наук, профессор, декан экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова А.А. Аузан очень четко отметил, какие новые задачи стоят перед специалистами данного направления для того, чтобы поддерживать лидерский статус кафедры. Специалисты кафедры постоянно поддерживают лучшие традиции, сложившиеся в бухгалтерско-аналитической и аудиторской школе МГУ им. М.В. Ломоносова, и практически являются не только лидерами в развитии этого направления в высших учебных заведениях, но и вносят колоссальный вклад в развитие теоретико-методологических разработок в области бухгалтерско-контрольных процессов, аналитического инструментария и практически оказывают самое активное влияние на подготовку и реальное использование всех нормативных документов, которыми пользуются практики.

С постановочным докладом выступил доктор экономических наук, профессор А.Д. Шеремет, который по праву считается в настоящее время одним из основоположников развития не только аналитического, но и всего блока бухгалтерско-контрольного регулирования деятельности экономики. Причем особенностью его работ является широкий подход к проблемам постановки бухгалтерского учета и проведения анализа, что, безусловно, сближает бухгалтерско-аналитическую науку с экономической теорией и управленческими науками.

Доклад охватил весь круг проблем, связанных с особенностями современного этапа развития экономики и с новыми требованиями, предъявляемыми к методам бухгалтерско-финансовых и аналитическо-контрольных служб экономических субъектов разного профиля и разного уровня. В докладе практически были поставлены те стратегические задачи, которые предстоит решать в ближайшее время бухгалтерам, аналитикам и аудиторам. С другой стороны, в докладе дана оценка уровня методологии и методики развития бухгалтерско-аналитических работ в России и за рубежом и намечены центральные вопросы, рассматриваемые как драйверы развития теории и практики данной области деятельности.

Прежде всего, была подчеркнута важность четкого понимания вопросов устойчивости развития производства. В условиях инновационной экономики понятие устойчивости должно быть определено достаточно четко, поскольку в этом случае необходимо найти гармонию между двумя сложно увязываемыми проблемами: с одной стороны, с необходимостью создания максимально благоприятных условий для быстрейшего внедрения всех инновационных разработок, с другой стороны, с необходимостью устойчивого и четкого регулирования деятельности всех производственных звеньев. Если первое связано с тем, что перед страной и практически всем миром стоит задача: максимально быстро освоить и использовать те научно-технические разработки, которые имеются, и форсировать направления научных исследований и проектно-конструкторских работ, позволяющих обеспечить быстрые темпы роста традиционных отраслей, и формировать новые наукоемкие производства, в результате чего на рынок поступают принципиально новые продукты, обладающие самыми современными свойствами и удовлетворяющие

требования потребителя в производстве и обеспечивать высокое качество жизни. Необходимость обеспечения единства этих двух противоположностей — быстрых изменений и устойчивости развития — требует разработки принципиально новых методов оценки и управления этими процессами и организации производства.

В связи с этим в докладе А.Д. Шеремета очень четко был поставлен вопрос о необходимости сформулировать существенно более жесткие определения многих понятий и ввести стандартные определения и значения основных характеристик, как устойчивости, так и интегрирования, отметить необходимость наиболее четкой постановки задач, которые в этих условиях необходимо решать в бухгалтерском учете, анализе и аудите.

Одним из первоочередных направлений автор выделил необходимость четкой разработки системы показателей, которые бы позволили определять и оценивать уровень устойчивости различных экономических субъектов. При этом очень важны показатели финансовых результатов деятельности предприятия и определение, какая группа этих показателей имеет первостепенное значение в условиях ориентации на повышение социально-экологической ответственности бизнеса и быстрые темпы развития.

В этой связи была предложена оригинальная методика, разработанная автором доклада по оценке уровня и динамики экономической устойчивости, включая финансовую, экологическую и социальную. Совершенно справедливо в этом случае был поставлен вопрос о том, что необходимо существенно изменить не только определенные показатели, но и сами формы отчетности, в частности внести серьезные изменения и в форму отчетности. Была отмечена необходимость разработать методику и рекомендации по оценке существенности, утвердить ее на официальном уровне, провести апробацию, сделать ее в достаточной мере важным объектом для изучения на всех уровнях образования, т.е. начиная с бакалавриата и на всех следующих ступенях. В частности, большое внимание было обращено специальному обучению действующих работников для того, чтобы они постепенно переходили на новые методы работы.

Данное направление, естественно, становится очень принципиальным в условиях цифровой экономики, которая дает возможность использования самых современных методов обработки

данных, в частности ориентирования на использование больших баз данных при оценке устойчивости и определении допустимых колебаний отдельных групп показателей, возможности сведения разноразмерных показателей в единую общую оценку.

Все участники конференции с удовлетворением восприняли информацию о том, что в ближайшее время в одном из номеров журнала «Аудит и финансовый анализ» будет опубликована статья с изложением базовых положений предложенной в докладе методики.

Продолжая идеологию, изложенную в первоначальном докладе, профессор В. П. Суйц обратил особое внимание на необходимость дальнейшего совершенствования управленческого учета и управленческого анализа, подчеркнув, что именно эта работа позволяет получить информацию в режиме *online*, т.е. в реальном масштабе времени, и принимать решения не после того, как выявляются какие-то отклонения нежелательного характера или, наоборот, выявляются возможности улучшения деятельности в определенном направлении, а активно реагировать на важные изменения непосредственно по ходу производства. Это, безусловно, во-первых, повышает эффективность, а во-вторых, делает вопрос оперативности управления действительно одним из самых интересных и важных в условиях быстрого изменения производства.

Отмечается также необходимость существенного усиления и восстановления традиций производственного анализа, когда в оперативном учете и контроле участвуют не только экономические показатели, сколько показатели организационно-технического характера, связанные с состоянием, использованием основных ресурсов производства, оценкой качества выполнения определенных видов работ. Особое внимание было обращено на показатели организации производства, которые обеспечивают слаженную работу отдельных организаций и своевременное выполнение итогового задания за счет достижения синхронности и полного соответствия качественных параметров отдельных бизнес-процессов.

В докладе профессора В. В. Чая, главного научного сотрудника кафедры и одновременно председателя комиссии по контролю качества Аудиторской ассоциации «Содружество», были поставлены интересные вопросы, касающиеся не только принципиальных изменений орга-

низации деятельности аудиторов, но и тех требований, которые в принципе предъявляются в настоящее время к контрольным процессам. Акцент был сделан на концептуальной основе и практике обеспечения надежности принимаемых решений. Задания, обеспечивающие соответствующую уверенность для аудита, — это чрезвычайно важная позиция, которую можно распространить практически на все оперативные регуляторы управления. Именно с этой позиции была отмечена значимость необходимости контроля за адаптацией традиционных позиций к возникающим новым условиям.

Довольно интересно в докладе были отмечены некоторые аспекты проведения внутреннего контроля и аудита, а именно: необходимость обязательного возвращения к разработке концепции развития аудита, понимания сущности, задач, которые ставятся в будущем перед аудиторами, и как это будет влиять непосредственно на быструю адаптацию любого предприятия к изменениям, происходящим как во внешней среде, так и в внутренних процессах предприятия. Также был дан ответ на вопрос: какую роль аудиторы, проводящие внешний и внутренний аудит, могут сыграть в том, чтобы руководство предприятия своевременно увидело изменения, которые должны быть внесены, и нашли именно те методы адаптации имеющихся ресурсов производства и методов его организации, чтобы полностью соответствовать решению вновь возникающих задач.

Весьма интересный доклад доктора экономических наук, профессора Финансового университета В. И. Бариленко был посвящен вопросам развития стейкхолдерской теории. В этом плане он очень органично дополнял первые доклады тем, что при всем внимании, которое уделяется руководством любого экономического объекта внутреннему контролю, внутреннему учету и анализу, необходимо достаточно активно учитывать влияние окружающей среды, прежде всего тех экономических субъектов, которые устойчиво и постоянно связаны с анализируемым или рассматриваемым аудируемым объектом. В этой части дальнейшее развитие стейкхолдерской теории было привязано в первую очередь к необходимости четкого определения взаимоотношений стейкхолдеров с аудируемым предприятием и разработки соответствующих нормативных документов, регулирующих эти

взаимоотношения. Причем совершенно очевидно, что развитие стейкхолдерской теории требует и соответствующего правового подкрепления, в частности дальнейшего развития системы договорных отношений, возможности определенного изменения оценочных характеристик комплекса предприятий и каждого отдельного предприятия. Также необходимы изменения расчетных механизмов между устойчиво кооперирующимися предприятиями, рассмотрение их как единого комплекса, результатом которого является производство продукции конечного потребления. Это затрагивает проблематику, которая поднималась в докладах о необходимости четкой стандартизации. Было подчеркнуто, что стандартизация должна касаться не только итоговых показателей, но и быть в достаточной мере распространена на многие характеристики и параметры непосредственно организации производства, т.е. должна быть доведена и до уровня управленческого учета. При этом речь идет не столько о разнообразии, сколько об одинаковом понимании тех позиций, которыми пользуются стейкхолдеры для того, чтобы полностью были обеспечены взаимопонимание и адаптация процессов одной организации к другой.

Такая постановка была в достаточной мере новой, и хотелось бы отметить, что, говоря о развитии стейкхолдерской теории, в очередной раз был поставлен вопрос о необходимости формирования специальной политики и специального направления подготовки кадров — бизнес-аналитиков, задачей которых как раз и будет постановка анализа бизнеса как такового, имея в виду не только отдельного экономического субъекта, а рассматривая взаимодействие отдельных бизнес-процессов экономических субъектов и формирование на этой основе единых оценок общего воспроизводственного процесса в крупных экономических системах, в комплексах (активно создаваемые сейчас кластеры, группы компаний) и в стране в целом. В этом плане ставился вопрос о формировании профессионального стандарта бизнес-аналитики и широкого его использования в производстве.

Эти вопросы были активно развиты в докладах специалистов (докторов экономических наук, профессоров О. В. Ефимовой, М. А. Вахрушиной, С. И. Пучковой, О. В. Рожновой), которые рассматривали методы оценки и анализа устойчивости и интегрированной отчетности. При этом следует

подчеркнуть, что эти доклады, хотя и были посвящены одной теме, но практически каждый из них ставил достаточно оригинальные вопросы, объединение которых позволяет создать целостное представление о том круге работ, которое стоит в этом плане реализовать.

Нельзя не обратить внимания на ту группу докладов, которые были посвящены вопросам стандартизации бухгалтерского учета, анализа и аудита. Стандартизация прежде всего рассматривалась как базовая позиция для совершенствования бухгалтерско-аналитических и контрольных процессов.

В докладах была подчеркнута в первую очередь идея гармонизации стандартов бухгалтерского учета, анализа и аудита. Эта проблема была поднята в докладе доктора экономических наук, профессора М. В. Мельник, которая представляла практически продолжение идеи, с которой Финансовый университет выступает уже много лет — о методологическом единстве совершенствования важнейших функций, сопровождающих все этапы управленческой деятельности, обеспечивающих не только их преемственность, но и сквозную линию контроля и оценок деятельности во всех звеньях производства на разных этапах управления экономическими субъектами.

В этом плане была дана оценка сложившейся системы стандартов и тому, как они используются на российских предприятиях, показаны преимущества возможности использования стандартов разного типа, в частности в процессах анализа и контроля. В меньшей мере разнообразие касается бухгалтерского учета, где четко закреплены российские стандарты бухгалтерского учета. В настоящее время большое внимание уделяется не только их сближению с МСФО, но и прямому использованию их на территории России. Характеризуя возможности использования различных стандартов, было отмечено, что принципиальным становится единство понимания основных позиций, принципов и подходов к планированию, организации и регулированию деятельности экономических субъектов. Именно это позволяет определить единую методологию управленческих решений. Эти вопросы были затронуты в ряде докладов, хотя напрямую на конференции проблемы стандартизации не обсуждались так широко, как это было на предыдущих встречах. Представляется, что в данном случае с этим связана достаточно большая опасность, поскольку механизм стандар-

тизации, унификации, нормализации позволит решить проблему единства как внутри контрольных и аналитических процессов, так и гармонизации этой группы функций с другими стадиями, в частности со стратегическим планированием и завершающей оценкой результатов деятельности.

Практически все докладчики ставили в большей или меньшей мере вопросы, связанные с усилением внимания к инструментарию оценки рисков, начиная с их классификации и завершая необходимостью разработки соответствующих моделей влияния рисков на итоговые показатели деятельности организации и обеспечение ее устойчивости как важнейшего параметра эффективного функционирования.

Подчеркивалась необходимость понимания иерархии рисков. В частности, в докладе доктора экономических наук, профессора И. Ф. Ветровой был поставлен вопрос об интегрированном характере финансовых рисков, которые прежде всего волнуют как аудиторов, так и аналитиков. Тем не менее, к большому удовлетворению аудитории, многие выступающие подчеркивали значимость технологической устойчивости, и тем самым выдвигали требования экономистов к решению технических вопросов, в частности к совершенствованию новых орудий труда и методов организации производства, отвечающим требованиям адаптивности, учитывая, что в современных условиях больше чем когда бы то ни было необходимо уделить внимание частому изменению ассортиментных цепочек, принципиальному обновлению видов работ, услуг и продукции, которые выпускает предприятие.

Таким образом, с удовлетворением можно отметить, что в очередной раз встреча в Московском государственном университете способствовала самому широкому обмену мнениями и выработке общей позиции по определению роли бухгалтерско-аналитической профессии в общей системе совершенствования управления в условиях повышения инновационности экономики при активном переходе на цифровые технологии,

которые предоставляют новые возможности автоматизации учетных процессов, решения качественно новых задач, определяющих взаимосвязи между отдельными процессами и явлениями, которые позволяют на основе использования экономико-математического аппарата прогнозировать будущее развитие экономики.

В конференции приняли участие прежде всего представители вузов — это традиционная черта Татуровских чтений, поскольку, как было отмечено, именно кафедра Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова является одним из аккумуляторов новых позиций и формирования единых взглядов в профессиональном сообществе бухгалтеров. Ее роль усиливается в связи с расширением «Содружества» как одной из двух саморегулируемых организаций аудиторов. Важно отметить, что именно через присутствие представителей вузов из разных регионов страны рекомендации и практические предложения, которые формируются на таких конференциях, достаточно активно распространяются в стране и доносятся не только до студентов и аспирантов, но и до практических работников. Кроме того, очень многие из преподавателей активно сотрудничают с аудиторскими фирмами и тем самым могут вносить прямой вклад не только в развитие науки, но и в совершенствование практической деятельности аудиторов.

И наконец, еще один момент, на который хотелось бы обратить внимание: в настоящее время практически нет фундаментальных научно-исследовательских институтов, которые занимаются проблемами бухгалтерско-аналитического характера, и в этой связи очень велика роль вузовской общественности в формировании передовых научных взглядов в этом направлении.

Обзор подготовила

М. В. Мельник,

*доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры учета, анализа и аудита,
Финансовый университет, Москва*