



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№4 | 2017

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- «Профессиональный стандарт «Бухгалтер» – это минимальные требования к профессии» – интервью с Е.И. Копосовой, директором ИПБ России
с. 12
- Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности
с. 19
- Формирование информации для нефинансовых стейкхолдеров в интегрированной отчетности
с. 28
- Организационно-экономические аспекты использования аутсорсинга в учреждениях здравоохранения
с. 43

20 лет
ИПБ России



2017 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-шар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР RM», доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-шар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославич, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ТЕМРИН Сергей Борисович, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Консепт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР RM», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilia GRIGOROI, Phd in Economics, president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Sergey TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovy konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Chisinau

Accounting, statistics

- 19 Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System
L. Khoruzhiy
- 28 Creating Integrated Reporting Information for Non-Financial Stakeholders
**L. Khoruzhiy,
N. Tryastsina**

Economics and management of the national economy

- 35 Planning Process Structuring at an Industrial Enterprise and its Support within the Controlling Concept
K. Vasenyov
- 43 Business Aspects of Outsourcing in the Healthcare Institutions
**V. Skripnichenko,
L. Konovalova,
T. Ushakova**

В ИПБ России

- 2 Новости
- 5 Расширенное заседание Президентского совета ИПБ России: итоги
- 12 «Профессиональный стандарт «Бухгалтер» – это минимальные требования к профессии» – интервью с Е.И. Копосовой, директором ИПБ России

Бухгалтерский учет, статистика

- 19 Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности
Л.И. Хоружий
- 28 Формирование информации для нефинансовых стейкхолдеров в интегрированной отчетности
**Л.И. Хоружий,
Н.Ю. Трясцина**

Экономика и управление народным хозяйством

- 35 Структурирование процесса планирования на промышленном предприятии и его поддержка в концепции контроллинга
К.П. Васенев
- 43 Организационно-экономические аспекты использования аутсорсинга в учреждениях здравоохранения
**В.А. Скрипниченко,
Л.В. Коновалова,
Т.Н. Ушакова**

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54080 от 8 мая 2013 года выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная подготовка, препресс 000 «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор Н.В. Иволгина

Подписано в печать 17.08.2017.

Формат 60 x 90/8. Тираж 3 500.

Отпечатано в России

Подписной индекс по каталогу «Пресса России»: 14257 – на полугодие, 25775 – на год

Журнал включен в систему Российского индекса научного цитирования

Журнал включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (действует с 1 декабря 2015 года)

Новости



Ушла из жизни Ирина Евгеньевна Соловьева, директор Саратовского ТИПБ

14 августа 2017 года скончалась Ирина Евгеньевна Соловьева, директор Саратовского территориального института профессиональных бухгалтеров. Ей было 49 лет.

Ирина Евгеньевна была талантливым организатором, прекрасным руководителем, чутким и отзывчивым человеком. Под ее руководством Саратовский ТИПБ достиг внушительных успехов в сфере аттестации и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров. Аудиторская фирма «Аудит-Стандарт», которую основала и возглавляла Ирина Евгеньевна, является одной из ведущих в Саратове. Сама Ирина Евгеньевна награждена медалью ИПБ России «За заслуги в развитии профессии».

В одном из интервью Ирина Евгеньевна призналась, что ценит в людях честность, пунктуальность и компетентность, а работа для нее – это хобби. Ей было интересно все новое – новые люди, новая информация.

Коллектив ИПБ России выражает соболезнования семье Ирины Евгеньевны. Светлая ей память.

Предварительные итоги опроса субъектов малого предпринимательства

С 30 марта по 31 мая 2017 года ИПБ России в рамках работы Экспертной группы по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства (создана при Минфине России) проводил опрос таких субъектов. Целью опроса было выявление сложностей, возникающих у малого бизнеса в процессе ведения бухгалтерского учета с применением упрощенных способов. В организации и проведении опроса также приняли участие: Академия успешного бизнеса, БСС «Система

Главбух», интернет-издание «Клерк.ру» и НП «Новак».

В опросе приняли участие более 5000 субъектов малого предпринимательства. Результаты опроса показывают, что в подавляющем большинстве таких субъектов ведение бухгалтерского учета возложено на главного бухгалтера (81%).

97% субъектов малого предпринимательства осведомлены о том, что Закон о бухгалтерском учете дает им право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Однако лишь 68% бухгалтеров таких организаций применяют на практике документ Минфина России ПЗ-3/2015 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности».

Бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной системе составляют 66% респондентов. Основным мотивом отказа от упрощенной системы бухгалтеры называют тот факт, что пользователям необходима полная отчетность (63%).

Среди факторов, осложняющих ведение бухгалтерского учета, лидирующие позиции заняли несвоевременное и некачественное оформление первичных учетных документов (49%) и сложные для понимания правила ведения бухгалтерского учета (20%).

Делегация ИПБ России примет участие в Московском финансовом форуме – 2017



По приглашению Министерства финансов РФ и Правительства Москвы делегация ИПБ России примет участие в ежегодном Московском финансовом форуме, который состоится 8 сентября 2017 года. Возглавит делегацию президент ИПБ России Л.И. Хоружий.

Московский финансовый форум – это уникальная площадка для профессиональной дискуссии, сфокусированной на проблемах долгосрочной устойчивости финансовой системы, вопросах экономической политики и сфер регулирования Минфина России.

Подробнее о форуме – на сайте www.mff.minfin.ru.

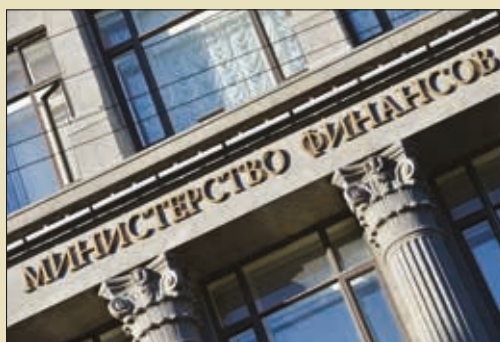
В ПБУ 1/2008 внесены изменения

На сайте Минфина России размещен приказ № 69н от 28.04.2017, которым вносятся изменения в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Приказ зарегистрирован Минюстом России 25 июля 2017 года.

В частности, согласно новому пункту 7.3, в исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 ПБУ 1/2008 приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация вправе отступить от правил, установленных данными пунктами, при соблюдении всех следующих условий:

- определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;
- альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств;
- информация об отступлении от правил, установленных пунктами 7 и 7.1 ПБУ 1/2008, и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета раскрывается организацией в соответствии с ПБУ 1/2008.

Новая редакция ПБУ 1/2008 начинает действовать с 6 августа 2017 года.



Экономический совет СНГ принял к сведению информацию об упрощенной системе бухгалтерского учета для малого бизнеса

23 июня 2017 года в Москве состоялось заседание Экономического совета СНГ. На нем был рассмотрен и принят к сведению ряд информационно-аналитических и справочных материалов, подготовленных Исполнительным комитетом СНГ. Среди них – Информация об упрощенной системе бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства в государствах – участниках СНГ.

Как следует из указанного документа, допустимыми упрощенными способами ведения бухгалтерского учета, в частности, могут быть:

- ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи);
- применение упрощенного плана счетов;
- применение кассового метода учета доходов и расходов;
- отражение в бухгалтерском учете суммы амортизации, исчисленным по правилам, установленным для налогообложения.

Экономический совет СНГ посчитал целесообразным, чтобы Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ продолжил анализ методических и организационных подходов к ведению бухгалтерского учета субъектами малого бизнеса в государствах – участниках СНГ с учетом опыта его практического использования. Это позволит своевременно выделять и применять наиболее эффективные наработки, развивать на этой основе подготовку и реализацию совместных предложений по решению актуальных задач совершенствования бухгалтерского учета и отчетности.

Е.И. Копосова вручила дипломы выпускникам СПбГЭУ

Как председатель государственной экзаменационной комиссии Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Е.И. Копосова, директор ИПБ России, 6 июля вручила дипломы выпускникам магистратуры по программе «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» по специальности «Экономика». 40% выпускников программы получили дипломы с отличием.



В своем выступлении Е.И. Копосова подчеркнула, что диплом о высшем образовании – это первая ступень в освоении профессиональных знаний и навыков. Современный профессионал должен на протяжении всей карьеры повышать квалификацию.

Ректор СПбГЭУ И.А. Максимцев вручил благодарственные письма президенту ИПБ России Л.И. Хоружий, директору ИПБ России Е.И. Копосовой и ведущему специалисту ИПБ России М.В. Лукашиной. Он поблагодарил ИПБ России за активное участие в организации и проведении II Всероссийской студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету имени Я.В. Соколова и отметил вклад ИПБ России в формирование и поддержку у студенчества профессионального интереса к знанию в области бухгалтерского учета.

Госсектор: проекты новых стандартов

На сайте Минфина России (<https://www.minfin.ru/ru/>) размещено несколько проектов новых федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, а именно: «Затраты по займам», «Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности

сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов», «Концессионные соглашения» и «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах».

Стандарт «Подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления и информации по статистике государственных финансов» разработан в целях повышения сравнимости и сопоставимости годовой консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления Российской Федерации и годовой информации по статистике государственных финансов по сектору государственного управления Российской Федерации, формируемой Федеральным казначейством Российской Федерации в соответствии с порядком формирования информации по статистике государственных финансов.

Стандарт «Концессионные соглашения» будет применяться при отражении в бухгалтерском учете активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни, иных объектов бухгалтерского учета, возникающих в результате заключения и исполнения концессионных соглашений, а также при раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об указанных соглашениях и объектах бухгалтерского учета.

Положения стандарта «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» устанавливают порядок признания (принятия к бухгалтерскому учету) и оценки резервов, а также порядок раскрытия информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Стандарт «Затраты по займам» устанавливает единые требования к порядку признания затрат по государственным (муниципальным) займам, по кредитам и займам, привлекаемым в соответствии с законодательством Российской Федерации государственными (муниципальными) бюджетными и автономными учреждениями, по процентным расходам по обязательствам, а также требования к информации об указанных затратах, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Расширенное заседание Президентского совета ИПБ России: итоги

29 июня 2017 года в Санкт-Петербурге (Петергоф) состоялось расширенное заседание Президентского совета ИПБ России, в котором приняли участие представители территориальных организаций профессиональных бухгалтеров и центров подготовки. Предлагаем вашему вниманию фрагменты самых значимых выступлений.

Министерство финансов РФ ценит сотрудничество с ИПБ России.

В работе заседания принял участие **Л.З. Шнейдман**, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России. В торжественной обстановке он вручил благодарность министра финансов РФ, адресованную коллективу ИПБ России, а также почетные грамоты президенту ИПБ России **Л.И. Хоружий** и директору ИПБ России **Е.И. Копосовой**.

Л.З. Шнейдман подчеркнул, что 20-летний юбилей для некоммерческой организации, основанной на членстве, это внушительное достижение. Он отметил, что бухгалтерское сообщество в лице ИПБ России имеет возможность формулировать и доносить до органов власти свою точку зрения по тем вопросам, которые волнуют само сообщество и общество в целом.

«Министерство финансов РФ ценит сотрудничество с ИПБ России. Мы рассматриваем Институт как организацию, которая активно участвует

в выработке государственной политики в сфере бухгалтерского учета и, главное, в реализации и популяризации этой политики», – сказал Л.З. Шнейдман и выразил надежду, что сотрудничество будет продолжаться на благо профессии и страны.

Степень использования МСФО при разработке проектов российских стандартов бухгалтерского учета зависит от мнения профессионального сообщества

Выступая перед участниками заседания, Л.З. Шнейдман обратил их внимание на ряд моментов, которые с точки зрения Министерства финансов РФ сегодня являются важными для развития бухгалтерской профессии. Один из них – качество и надежность финансовой информации.

Этот вопрос занимает центральное место в государственной политике в сфере бухгалтерского учета и отчетности. К нему сейчас привлечено повышенное внимание не только профессионального сообщества, но и пользователей бухгалтерской информации в самом широком смысле: государственных органов, ответственных за развитие экономики и финансовой сферы, инвесторов, общественных организаций предпринимателей, собственников бизнеса.

По словам Л.З. Шнейдмана, такое положение вещей не случайно. По мере того как стабилизируется экономика и становятся более определенными правила экономической жизни, внимание к информации, которая опосредует взаимоотношения между предпринимателями, возрастает. А значит, полагает Л.З. Шнейдман, профессиональному сообществу в целом и ИПБ России, в частности, необходимо задуматься над тем,



Решить проблему качества и надежности бухгалтерской информации должны стандарты бухгалтерского учета, основанные на международных стандартах финансовой отчетности.

как ответить на данный запрос бизнес-сообщества.

Позиция Министерства финансов РФ сводится к тому, что решить проблему качества и надежности бухгалтерской информации должны стандарты бухгалтерского учета, основанные на международных стандартах финансовой отчетности. В отношении консолидированной финансовой отчетности мнение регулятора однозначно: сфера действия Закона о консолидированной финансовой отчетности постепенно расширяется. Однако нет ясности в вопросе, в какой степени и каким образом отечественные стандарты бухгалтерского учета должны быть ориентированы на международные стандарты.

Должна ли индивидуальная бухгалтерская отчетность юридического лица быть эквивалентна отчетности, составленной по международным стандартам, или она может представлять собой отчетность, составленную по упрощенному варианту МСФО? До какой степени допустим вариант упрощения? В каких случаях при разработке проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета должны использоваться международные

стандарты, а где должна быть сохранена сложившаяся практика и существующие традиции? По этим вопросам необходимо сформировать консолидированную позицию. Министерство финансов РФ считает недопустимым принятие решения по таким вопросам без проведения широкого общественного обсуждения.

Л.З. Шнейдман поделился с участниками заседания теми предложениями, которые поступают в Министерство финансов РФ от представителей крупного бизнеса. Они считают, что им должна быть предоставлена возможность составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность по международным стандартам финансовой отчетности, а прочие организации либо должны использовать отечественные стандарты, либо иметь право выбора между отечественными стандартами и МСФО.

Однако, по мнению Министерства финансов РФ, ни один из предложенных вариантов не является приемлемым, так как нарушается принцип сопоставимости финансовой информации. Ведь если существуют два комплекта правил, значит, используются разные методики расчета данных.



Кроме того, Л.З. Шнейдман считает, что результаты эксперимента, в ходе которого экономическим субъектам была предоставлена возможность выбора, нельзя назвать удовлетворительными. Речь идет, в частности, о вариативности учетной политики в части резервирования. По данным Министерства финансов РФ, ничтожное количество организаций использует предоставленные возможности.

Еще одним неудачным примером «свободы выбора» является отмена унифицированных форм первичной учетной документации. Л.З. Шнейдман напомнил, что требование об обязательном использовании этих форм не вошло в новый Закон о бухгалтерском учете по просьбе делового сообщества. Экономическим субъектам предоставлено право самим разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов, используя ряд обязательных реквизитов. Однако сейчас ситуация кардинально изменилась, и в уполномоченные органы все чаще поступают обращения с просьбой о возврате унифицированных форм.

Несколько лет назад ИПБ России разработал Альбом форм первичных

учетных и иных документов, которые рекомендовал для применения экономическим субъектам, испытывающим трудности при самостоятельной разработке форм. Однако для многих и это оказалось непосильной ношей. Кроме того, альбом, как и любой другой документ, нуждается в постоянной актуализации.

«Таким образом, – подчеркнул Л.З. Шнейдман, – вопрос о степени использования международных стандартов финансовой отчетности при разработке отечественных правил бухгалтерского учета не так прост, каким кажется на первый взгляд. Министерство финансов РФ надеется, что профессиональное бухгалтерское сообщество и ИПБ России как представитель его интересов выработают единую позицию по этому вопросу, согласуют ее с деловым сообществом и доведут до регулирующих органов».

В заключение Л.З. Шнейдман призвал руководство ИПБ России и территориальных организаций профессиональных бухгалтеров ориентировать членов бухгалтерского сообщества на решение проблемы качества и надежности финансовой информации. Сегодня уже

Требование об обязательном использовании форм первичной учетной документации не вошло в новый Закон о бухгалтерском учете по просьбе делового сообщества.



ИПБ России на протяжении 20 лет является крупнейшим центром аттестации работников бухгалтерских служб.



недостаточно просто вести бухгалтерский учет в соответствии с предписанными требованиями. Нужно исходить из необходимости решения конкретных задач.

«Конкретная задача, – уточнил Л.З. Шнейдман, – это полезная отчетность, которая дает знания тем, кто в этой отчетности заинтересован. Решить эту задачу, только строго следуя предписаниям Закона о бухгалтерском учете и федеральным стандартам бухгалтерского учета, сегодня уже не получится. Эту задачу под силу решить только профессиональному сообществу».

Изменения в профстандарте «Бухгалтер» не должны ухудшать положения работников

Президент ИПБ России Л.И. Хоружий посвятила свой доклад повышению роли ИПБ России как субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Она подчеркнула, что Институт на протяжении 20 лет является крупнейшим центром аттестации работников бухгалтерских служб. Конечно, существуют и другие организации, предоставляющие услуги по аттестации. Но они несопоставимы с ИПБ России, во-первых, по масштабам деятельности, а, во-вторых, по регулирующим функциям, которые Институт осуществляет в рамках статьи 24 Закона о бухгалтерском учете.

В настоящее время деятельность ИПБ России в качестве субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета развивается в двух основных направлениях:

- мониторинг применения и актуализация профессионального стандарта «Бухгалтер» в рамках деятельности Комиссии по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета;
- работа в Совете по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве финансов РФ (напомним, что совет возглавляет президент ИПБ России Л.И. Хоружий).

Если говорить о работе, связанной с профессиональным стандартом «Бухгалтер», то в 2016 году был проведен опрос работодателей на предмет оценки полноты и качества стандарта. В опросе приняли участие около 4000 респондентов из 79 регионов России, представляющих интересы малых, средних и крупных экономических субъектов различных организационно-правовых форм и видов экономической деятельности. Л.И. Хоружий сделала акцент на том, что именно мнение работодателей в первую очередь является основанием как для разработки, так и для актуализации любого профессионального стандарта.

Результаты опроса, которые были доведены до сведения Министерства труда и социальной защиты РФ, Министерства финансов РФ, Центрального банка России, показали, что профстандарт «Бухгалтер» в части названия, основной цели деятельности, обобщенных трудовых функций, а также трудовых функций и трудовых действий удовлетворяет потребностям подавляющего большинства работодателей. В то же время квалификационные требования, предъявляемые к главным бухгалтерам крупных экономических субъектов, в том числе имеющих обособленные подразделения, требуют уточнения.

По словам Л.И. Хоружий, особенности деятельности главных бухгалтеров крупных организаций учитываются в ходе работы над проектом изменений в профстандарт. В него включены обобщенные трудовые функции, соответствующие 7-му и 8-му квалификационным уровням. Таким образом, профессия бухгалтера в зависимости от особенностей процесса составления бухгалтерской (финансовой) отчетности будет раскрыта в стандарте применительно к следующим экономическим субъектам:

- малым и средним организациям (6-й уровень);
- крупным организациям, имеющим в своем составе обособленные подразделения, но не создающим группу (7-й уровень);
- крупным организациям, создающим группу (8-й уровень);
- крупным организациям, специализирующимся на оказании бухгалтерских услуг (8-й уровень).

Проект одобрен Комиссией по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета в целом, и Рабочая группа дорабатывает его с учетом рекомендаций регуляторов, необходимостью учета особенностей секторов экономики, которые должны быть отражены в профстандарте. Прежде всего, речь идет об организациях государственного сектора.

Л.И. Хоружий подчеркнула важнейший принцип, которого ИПБ России строго придерживалась, работая над проектом изменений: вносимые в профстандарт изменения не должны ухудшать положение работников. Например, в преломлении к квалификационным требованиям этот принцип означает, что несмотря на то что Единый квалификационный справочник рекомендует главным бухгалтерам иметь высшее профильное образование, а Закон о бухгалтерском учете требует наличия высшего образования у главных бухгалтеров отдельных организаций, в профессиональном стандарте должна сохраняться возможность для главных бухгалтеров, не подпадающих под действие указанного закона, иметь среднее

профессиональное образование при наличии соответствующего опыта. Массовость профессии не позволяет «закручивать гайки».

Спрогнозировать сроки утверждения Министерством труда и социальной защиты РФ проекта изменений в профстандарт сложно (утверждению предшествует целый ряд согласовательных процедур). При самом оптимистичном сценарии это возможно в конце 2017 – начале 2018 года.

Как сообщила Л.И. Хоружий, после вступления в силу дополнений в профстандарт «Бухгалтер» соответствующие изменения коснутся и системы аттестации ИПБ России: будут введены аттестаты более высоких уровней. Этот вопрос прорабатывается уже сейчас.

«При этом, – подчеркнула Л.И. Хоружий, – сохранится соотношение между требованиями профстандарта и требованиями к профессиональному бухгалтеру: требования профессионального стандарта являются минимально необходимыми». По ее словам, в системе аттестации ИПБ России границы профстандарта «Бухгалтер» расширяются, что позволяет бухгалтеру стать по-настоящему эффективным.

«Эффективный специалист, – уточнила Л.И. Хоружий, – способен быстро адаптироваться к меняющимся условиям, обеспечивая при этом требуемое качество результатов своего труда, и может увидеть перспективы профессии и оптимальным образом спланировать траекторию своего профессионального развития. Для такого специалиста соблюдение норм профессиональной этики

Вносимые в профстандарт изменения не должны ухудшать положение работников.



Планируется ввести в экзамен на получение аттестата профессионального бухгалтера «Главный бухгалтер коммерческой организации» задачу.



становится критерием успешности профессиональной деятельности. Посредством качества своего труда он способен оказывать влияние на повышение престижа профессии и улучшение экономического климата в стране».

ИПБ России стремится сохранить преимущества своей системы аттестации

О.В. Василевская, руководитель образовательных и международных проектов ИПБ России, рассказала о перспективах дальнейшего развития и совершенствования системы аттестации профессиональных бухгалтеров. В частности, она остановилась на новациях, касающихся формы проведения экзамена.

По словам О.В. Василевской, необходимость изменений объясняется тем, что все существующие системы аттестации (и это не только российский, но и международный опыт) переходят от проверки, ориентированной в большей степени на знания, к проверке навыков и умений. «В то же время, – уточнила она, – ИПБ России стремится сохранить преимущества своей системы аттестации, которая сформировалась в течение 20-летнего опыта работы».

Среди преимуществ системы аттестации ИПБ России О.В. Василевская выделила:

- возможность проведения экзамена в любое время в любом месте при наличии доступа к сети Интернет, что резко расширяет потенциальные объемы аттестации (в отличие от ограниченного количества экзаменов в год в определенные даты в определенном

месте, которые предлагают другие системы аттестации);

- автоматическое формирование экзаменационного задания и автоматическую обработку результатов, что исключает возможность влияния личного фактора и повышает достоверность результатов проверки.

«Мы пытаемся органично сочетать традиции и новации, – сказала О.В. Василевская. – И сегодня я хочу анонсировать изменения, которые коснутся формы экзаменов на получение аттестатов ИПБ России в 2018 году».

Планируется ввести в экзамен на получение аттестата профессионального бухгалтера «Главный бухгалтер коммерческой организации» задачу. При этом экзамен будет состоять из трех блоков:

- 1-й блок – тестирование по таким дисциплинам, как «Бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность и ее анализ», «Основы внутреннего контроля» и «Международные стандарты финансовой отчетности»;
- 2-й блок – тестирование по дисциплинам «Налогообложение», «Правовое регулирование предпринимательской деятельности», «Основы аудита и этика» и «Основы информатики и вычислительной техники»;
- 3-й блок – задача.

Для прохождения тестирования по первым двум блокам нужно набрать 14 баллов из 20 возможных, а по третьему – 6 из 8. «В 2018 году максимальное количество баллов за задачу будет невелико – всего 8 баллов, – уточнила О.В. Василевская. – Мы делаем это намеренно, чтобы резко не менять систему, чтобы преподаватели и слушатели

смогли адаптироваться. В будущем соотношение количества баллов, которые можно набрать за задачу и за тестирование, будет меняться в сторону увеличения баллов за задачу».

Как пояснила О.В. Василевская, задача будет представлять собой «шахматку» – 8 типовых бухгалтерских операций. Надо составить декларацию по НДС и фрагмент бухгалтерского баланса. В перспективе будет добавлено составление отчета о финансовых результатах и декларации по налогу на прибыль.

Для каждого претендента условие будет формироваться автоматически, изменяя набор бухгалтерских операций и числовые значения показателей, что позволит достигнуть вариативности условия. А значит, каждый претендент будет решать свою собственную задачу.

Экзаменационное задание также будет проверяться полностью автоматически. Это позволит сохранить и упрочить преимущество аттестации ИПБ России перед другими системами, когда задача проверяется экспертом вручную, что влечет за собой не только увеличение времени и затрат на оценку результатов, но и жесткую локализацию по времени и месту проведения экзамена.

О.В. Василевская отметила, что в задаче будут представлены типовые операции, а сложные и интересные планируется использовать в тестировании в рамках конкурса «Лучший бухгалтер России». «В начале октября мы планируем предоставить учебным центрам пример задачи, который позволит преподавателям определить, как лучше подготовить слушателей», – сообщила она.

Программа экзамена в 2018 году будет меняться только в части новых нормативных документов, иных изменений не планируется. Ориентировочно с 1 февраля 2018 года задача будет включена в экзамен.

Все блоки сдаются в один день последовательно. Результаты подводятся после завершения 3-го блока. Передача осуществляется только по не сданным блокам.

Экзамены на получение других аттестатов пока будут проходить в прежнем порядке. В перспективе, возможно, во второй половине 2018 года, задача будет включена в экзамен для получения аттестата профессионального бухгалтера «Бухгалтер коммерческой организации». Затем аналогичные изменения

претерпит экзамен для бухгалтеров и главных бухгалтеров государственного сектора. «Но, по всей видимости, это произойдет не в следующем году, а позднее, – сообщила О.В. Василевская. – Весь 2018 год мы будем наблюдать, как нововведения работают, и вносить необходимые коррективы».

Тестирование как форма проверки знаний и навыков на экзамене в системе ИПБ России остается. Эксперты Института прошли обучение на семинарах, которые проводили специалисты Федерального института развития образования и Высшей школы экономики, которые представили последние достижения в области методического обеспечения тестирования как формы экзамена. «Эти разработки учитывают наш российский менталитет и сложившуюся практику», – подчеркнула О.В. Василевская.

Поэтому, следуя современным тенденциям, ИПБ России ставит задачу перед экспертами, которые разрабатывают и рецензируют тесты, сместить акцент в сторону проверки понимания. Кроме того, из тестов постепенно уходит дословное цитирование нормативных документов. Такой подход тоже возможен при составлении тестов, но только в том случае, если тестирование проводится в ходе обучения, а не при итоговой проверке.

«Таким образом, – заключила О.В. Василевская, – работа над тестами продолжается, но драматического изменения объема тестовой базы мы не планируем. В основном работа сводится к шлифовке формы теста и актуализации в связи с изменением нормативных документов».

Тестирование как форма проверки знаний и навыков на экзамене в системе ИПБ России остается.



«Профессиональный стандарт «Бухгалтер» – это минимальные требования к профессии»

ИПБ России, как разработчик профстандарта «Бухгалтер», обязан осуществлять мониторинг применения данного документа. Для этого проводятся опросы, анализируются обращения, инициируются обсуждения на различных площадках. Результаты мониторинга свидетельствуют, что вокруг профстандарта и независимой оценки квалификации по-прежнему существует немало мифов. За ответами на многочисленные вопросы о профстандарте, независимой оценке и аттестации бухгалтеров мы обратились к **Евгении Ивановне Копосовой**, директору ИПБ России.

Для работников бухгалтерских служб компенсации и льготы действующим законодательством не предусмотрены.

Евгения Ивановна, вопрос о том, для кого применение профстандарта «Бухгалтер» обязательно, обсуждался уже не раз. Но давайте проговорим еще раз.

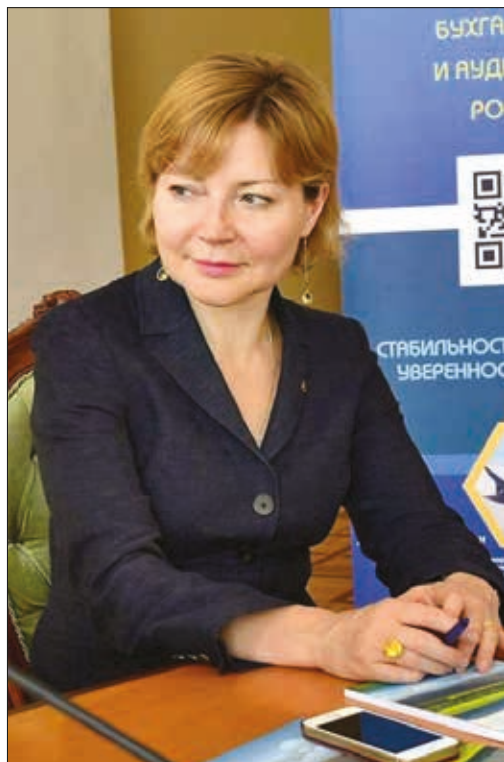
Трудовой кодекс РФ называет лишь два случая, когда работодатели обязаны применять положения профстандартов в определенной части.

Первый случай установлен статьей 57 ТК РФ. Если в соответствии

с Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами с выполнением работ по определенным должностям, профессиям, специальностям связано предоставление компенсаций и льгот либо наличие ограничений, то наименование этих должностей, профессий или специальностей и квалификационные требования к ним должны соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках или соответствующим положениям профессиональных стандартов.

Для работников бухгалтерских служб компенсации и льготы действующим законодательством не предусмотрены. А вот ограничения есть. Главные бухгалтеры ряда организаций не могут иметь неснятую или непогашенную судимость, как правило, за преступления в сфере экономики. Такое ограничение, в частности, установлено для главных бухгалтеров открытых акционерных обществ, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, лизинговых компаний.

Значит, в отношении главных бухгалтеров этих экономических субъектов должны применяться требования профстандарта «Бухгалтер» в части наименования должности и квалификационных требований. Напомню, что квалификационные требования – это требования к образованию и обучению, а также к опыту практической работы.



Второй случай обязательного применения требований профстандартов фиксирует статья 195.3 ТК РФ. Согласно ей, если Трудовым кодексом РФ, другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации установлены требования к квалификации, необходимой работнику для выполнения определенной трудовой функции, профессиональные стандарты в части указанных требований обязательны для применения работодателями.

Требования к квалификации работников бухгалтерских служб установлены Законом о бухгалтерском учете и другими федеральными законами. Но эти требования также касаются только главных бухгалтеров экономических субъектов, имеющих высокую общественную значимость: открытых акционерных обществ (за исключением кредитных организаций), страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов, акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний паевых инвестиционных фондов и др.

Главные бухгалтеры таких организаций должны иметь высшее образование и стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности или с аудиторской деятельностью, не менее трех из последних пяти календарных лет. При отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита такие работники должны иметь стаж работы не менее пяти из последних семи календарных лет.

Таким образом, квалификационные требования, содержащиеся в профессиональном стандарте «Бухгалтер», обязательны только для главных бухгалтеров отдельных организаций. Для главных бухгалтеров иных организаций, а также других работников бухгалтерских служб требования стандарта носят рекомендательный характер. При этом содержание обязательных требований, установленных Законом о бухгалтерском учете и профессиональным стандартом, совпадает.

Допустим, работодатель воспользовался такой рекомендацией и стал предъявлять к работникам бухгалтерской службы квалификационные требования, установленные стандартом.

А в нем указано, что, например, бухгалтер должен иметь «среднее профессиональное образование – программы подготовки специалистов среднего звена» и «дополнительное профессиональное образование по специальным программам». Как это понимать? Разве не может быть бухгалтером человек, имеющий высшее образование? И по какому направлению подготовки должно быть образование?

Профессиональный стандарт «Бухгалтер» – это минимальные требования к профессии. Он предусматривает, что у бухгалтера должно быть образование не ниже среднего профессионального по программам подготовки специалистов среднего звена по укрупненной группе специальностей «Экономика и управление». Именно на это указывает код ОКСО 080000.

Соответственно, если у бухгалтера есть среднее профессиональное или даже высшее образование, но по другому направлению подготовки, ему рекомендуется получить дополнительное профессиональное образование по направлению «Экономика и управление». Это обеспечит бухгалтеру более уверенное положение на рынке труда.

То же относится и к главным бухгалтерам. Стандарт допускает для них как высшее образование, так и среднее профессиональное в сфере экономики. Поэтому, если у главного бухгалтера среднее или высшее экономическое образование, для него дополнительные профессиональные программы не обязательны. А если у него образование по другому направлению, для работы главным бухгалтером ему желательно освоить программы профессиональной переподготовки.

Многие бухгалтеры и работодатели жалуются, что профстандарт, по сравнению с Единым квалификационным справочником, существенно сократил варианты названия должностей, оставив только главного бухгалтера и бухгалтера. По их мнению, это приводит к невозможности распределять между специалистами трудовые функции в зависимости от их трудоемкости и сложности. И, как следствие, пропала возможность устанавливать дифференцированные должностные оклады. Как вы это прокомментируете?

Содержание обязательных требований, установленных Законом о бухгалтерском учете и профессиональным стандартом, совпадает.

Различия в квалификационных требованиях, объем и сложность выполняемых работ обуславливают различия в оплате труда, являясь стимулом для профессионального роста.

Такие жалобы свидетельствуют только о том, что бухгалтеры и работодатели неправильно толкуют положения профстандарта. В действительности же стандарт просто не содержит закрытого перечня должностей работников организации.

В штате организации могут быть специалисты по направлениям или участкам учета, младшие, средние, старшие, главные, ведущие специалисты, помощники, заместители и т.д. Список наименований должностей в экономическом субъекте зависит от особенностей его деятельности и принятой организации труда и определяется им самостоятельно.

Работник может выполнять трудовые действия, относящиеся к одной или к разным трудовым функциям одного или нескольких профессиональных стандартов. Заработная плата работника формируется, исходя из этих условий, при этом также учитываются объем и сложность выполняемых работ.

Назначение профессионального стандарта состоит в формулировке характеристик квалификации, то есть знаний и умений, необходимых работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности, в том числе выполнения определенной трудовой функции. Стандарт перечисляет возможный список трудовых функций, а конкретный набор трудовых функций, выполняемых работником, закрепляется в трудовом договоре с ним.

Профессиональный стандарт «Бухгалтер» выделяет трудовые функции лица, которое отвечает за составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности (возможное наименование должности – главный бухгалтер), и всех иных специалистов, которые занимаются ведением бухгалтерского учета. Этим специалистов стандарт определяет как бухгалтеров вне зависимости от наименования их должностей.

Квалификационные требования к работникам бухгалтерской службы должны быть не ниже определенных стандартом. При этом, как мы уже говорили, обязательно это только для главных бухгалтеров общественно значимых организаций, для прочих работников данные требования носят рекомендательный характер.



Квалификационные требования к отдельным работникам бухгалтерской службы формируются исходя из требований к образованию и обучению, а также опыту практической работы. Они должны соответствовать объему и сложности выполняемых работниками трудовых функций, которые закрепляются в трудовом договоре или должностной инструкции. Различия в квалификационных требованиях, объем и сложность выполняемых работ обуславливают различия в оплате труда, являясь стимулом для профессионального роста.

Зависимость уровня заработной платы того или иного работника бухгалтерской службы от объема и сложности выполняемых им трудовых функций можно рассмотреть на примере главного бухгалтера. Так, в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер» главный бухгалтер выполняет трудовую функцию В/01.6 «Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности», которая является для него основной.

Это означает, что он должен уметь выполнять эту и все предшествующие трудовые функции (А/01.5, А02/5, А03.5). В то же время трудовые функции В/02.6, В/03.6, В04/6, В/05.6 являются дополнительными, то есть необязательными для главного бухгалтера. Они могут быть поручены другим службам или вовсе не выполняться. Например, консолидированную отчетность составляют не все организации.

Но если в соответствии с особенностями деятельности конкретной организации эти функции выполняет главный бухгалтер, организация должна учесть это при определении размера его должностного оклада и прочих выплат.

Применение профессиональных стандартов дает большие преимущества работодателям в области кадровой политики и формировании оплаты труда. Каждый работодатель в соответствии со своими условиями может, основываясь на профессиональных стандартах, формировать квалификационные требования к своим работникам.

Работникам кадровых служб совместно с руководителями других подразделений, в частности, с главным бухгалтером следует проанализировать штатное расписание на предмет количества должностей работников, квалификационных требований к ним, их квалификационных характеристик. Соответствующая информация должна войти в трудовые договоры с работниками и должностные инструкции.

Как я уже говорила, в профессиональных стандартах закреплены минимальные требования к работникам. Организация вправе повышать их в случае необходимости.

Например, в организации два заместителя главного бухгалтера. Работа одного из них требует более высокой квалификации, так как он составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность (главный бухгалтер ее контролирует и представляет). В этом случае организация вправе сформировать квалификационные требования к двум заместителям главного бухгалтера на разных уровнях.

В то же время хочу сообщить, что в связи с многочисленными обращениями подобного рода ИПБ России инициировал внесение поправок в профессиональный стандарт «Бухгалтер»¹. Мы предложили изменения, позволяющие сблизить требования профстандарта и Единого квалификационного справочника в части наименований должностей. Но повторю: список наименований должностей, которые может использовать организация в своем штатном расписании, наименованиями, указанными в профстандарте, не исчерпывается.

Бытует мнение, что в соответствии с профстандартом главные бухгалтеры обязаны проходить программы повышения квалификации. Так ли это?

В соответствии с разъяснениями Минтруда России, который является федеральным органом исполнительной власти, регулирующим трудовые отношения, согласно статье 196 ТК РФ необходимость подготовки, то есть профессионального образования и профессионального обучения, и дополнительного профессионального образования работников для собственных нужд определяет работодатель. Подготовка работников и их дополнительное профессиональное образование осуществляются работодателем на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Профессиональный стандарт «Бухгалтер» не устанавливает обязательных требований к работникам бухгалтерских служб в части повышения квалификации, поскольку федеральные законы не содержат подобных требований. Однако работодатель вправе установить свои требования, повысив требования профессионального стандарта. В требованиях работодателя может быть не только наличие дополнительной профессиональной подготовки (даже если есть профильное образование), но и, например, наличие документа международного образца (в области бухгалтерского учета), знание трех иностранных языков и пр.

Не подлежит сомнению, что бухгалтерская профессия требует непрерывного повышения профессионального уровня. Бухгалтер – специалист, который отвечает за правильность применения на практике законодательных актов, должен тщательно и скрупулезно изучать все нововведения.

Например, в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер» главный бухгалтер должен знать: законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, об аудиторской деятельности, официальном статистическом учете, архивном деле, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, а также гражданское, таможенное, трудовое,

Не подлежит сомнению, что бухгалтерская профессия требует непрерывного повышения профессионального уровня.

¹ В настоящее время данные поправки в профессиональный стандарт «Бухгалтер» еще не утверждены.



валютное, бюджетное законодательство, законодательство о противодействии коррупции и коммерческому подкупу, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, законодательство о порядке изъятия бухгалтерских документов, об ответственности за непредставление или представление недостоверной отчетности; отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта; практику применения указанного законодательства, судебную практику по вопросам бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности или международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта).

Очевидно, что нормативные правовые акты, регулирующие перечисленные отрасли законодательства, периодически меняются. Уследить за этими изменениями самостоятельно, ежедневно выполняя при этом свои трудовые задачи, главному бухгалтеру очень тяжело. Многие бухгалтеры, понимая это, постоянно повышают свой профессиональный уровень по собственной инициативе, даже если работодатель не выдвигает такого требования.

Поговорим о независимой оценке квалификации, которая является еще

одной сферой применения профстандарта «Бухгалтер». Для кого она является обязательной? Правда ли, что без свидетельства о квалификации работать бухгалтером невозможно?

Независимая оценка квалификации на соответствие требованиям профстандарта может осуществляться только на добровольной основе. Ее наличие или отсутствие, а также ее результаты не влекут за собой каких-либо обязательных последствий или требований, в том числе при приеме на работу.

С другой стороны, как и в случае с повышением квалификации, работодатель может принять решение провести независимую оценку квалификации своих сотрудников. Сделать это можно в любом центре оценки квалификаций, который проверяет квалификации в области бухгалтерского учета. ИПБ России является одним из таких центров.

Хочу обратить внимание, что согласно разъяснениям Минтруда России, утверждения, что специалист, например, бухгалтер или главный бухгалтер, не сможет работать, не имея свидетельства о квалификации, безосновательны.

ИПБ России нередко ставят в укор отсутствие у него лицензии на образовательную деятельность. А значит, обучение по программам, разработанным Институтом, не обеспечивает бухгалтерам получение необходимых документов о повышении квалификации. Что вы можете на это сказать?

ИПБ России не ведет образовательную деятельность и никогда не ставил себе такой цели. Соответственно и лицензии на осуществление этой деятельности у нас нет. Основные цели ИПБ России – создание условий для профессионального развития бухгалтеров и аудиторов, представление и защита интересов профессионального сообщества на национальном уровне.

Для профессионального развития специалистов в области бухгалтерского учета ИПБ России осуществляет главный вид своей деятельности – проведение аттестации профессиональных бухгалтеров.

Одним из важнейших принципов аттестации и в отечественной,

Основные цели ИПБ России – создание условий для профессионального развития бухгалтеров и аудиторов, представление и защита интересов профессионального сообщества на национальном уровне.

и в мировой практике является принцип независимости обучения от экзаменов. Поэтому все участники процесса аттестации и непрерывного повышения профессионального уровня профессиональных бухгалтеров – ИПБ России, территориальные институты профессиональных бухгалтеров и аккредитованные ИПБ России центры подготовки – являются самостоятельными юридическими лицами, и между ними разграничены полномочия по аттестации и повышению профессионального уровня членов ИПБ России.

Центры осуществляют подготовку специалистов по различным программам, разработанным ИПБ России. ТИПБ на местах контролируют процесс проведения аттестации и повышения профессионального уровня. ИПБ России утверждает результаты аттестации и выдает соответствующие документы, подтверждающие прохождение аттестации и повышения профессионального уровня.

Центры подготовки, как правило, обладают соответствующими лицензиями на образовательную деятельность. А значит, имеют право выдавать документы о дополнительном профессиональном образовании (диплом о профессиональной переподготовке или удостоверение о повышении квалификации). Многие из таких организаций давно ведут подобную деятельность, обладая большим опытом и заслуженной репутацией.

Программы подготовки и повышения профессионального уровня, разработанные ИПБ России и реализуемые в аккредитованных ИПБ России центрах подготовки, помогают бухгалтерам систематизировать и актуализировать свои знания и практические навыки, позволяют более полно реализовать себя в профессии, освоить

дополнительные функции трудовой деятельности.

Можно с уверенностью утверждать, что квалификация специалиста, прошедшего аттестацию профессиональных бухгалтеров, не только соответствует требованиям профессионального стандарта «Бухгалтер», но и превышает их. Тем не менее получение аттестата профессионального бухгалтера, равно как и любого другого документа об оценке квалификации, было и остается добровольным делом.

Таким образом, проходя подготовку и повышение профессионального уровня по программам, разработанным ИПБ России, в одном из центров подготовки, аккредитованных Институтом, наши члены получают не только документы, предусмотренные законодательством об образовательной деятельности, но и признание результатов такого обучения профессиональным сообществом.

В сочетании оценки квалификации, непрерывного профессионального развития и соблюдения этических норм и заключается уникальность системы ИПБ России. В этом ее кардинальное отличие, например, от системы независимой оценки квалификации. Независимая оценка квалификации не предполагает повышения уровня знаний и умений специалиста и их систематизации, постоянного повышения профессионального уровня. Она выполняет другую задачу и ограничивается проверкой на конкретную дату уровня знаний и навыков, необходимого специалисту для того, чтобы выполнять отдельную трудовую функцию.

Спасибо за интересную беседу.

Подготовила Н. В. Иволгина

Квалификация специалиста, прошедшего аттестацию профессиональных бухгалтеров, не только соответствует требованиям профессионального стандарта «Бухгалтер», но и превышает их.

ЮБИЛЕЙНЫЙ КОНГРЕСС

ИНСТИТУТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

МОСКВА 

28-29 НОЯБРЯ 2017 ГОДА



На конгрессе выступят:

Татьяна Александровна
ШНАЙДЕРМАН

Ольга Анатольевна
БОНДАРЕНКО

Надежда Степановна
ЧАМКИНА

Татьяна Леонидовна
КРУТЯКОВА

Татьяна Степановна
СМИРНОВА

Марина Аркадьевна
КЛИМОВА

Сертификаты
о повышении
профуровня
(40 часов)

РОЗЫГРЫШ ПРИЗОВ!

20 призов
по **20 000** руб.

Доступ
к вебинарам
по самым
актуальным темам

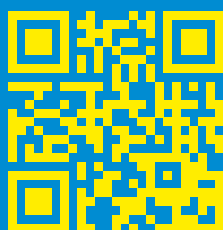
Стоимость участия в конгрессе – 12 500 руб.

Членам ИПБ России предоставляется **скидка 20%**.

Ждем вас во Дворце культуры МГТУ им. Н.Э. Баумана!
(Москва, Рубцовская набережная, д. 2/18).

20 лет
ИПБ России

Будь профессионалом!



тел. +7 (495) 720 54 55



congress@ipbr.org



www.ipbr.org

УДК 6571:338.001.36

Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности*

Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета

e-mail: horuzhiy@list.ru

127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.

Тел. +7 (499) 976-46-97

Russian State Agrarian University – Moscow

Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department

e-mail: horuzhiy@list.ru

49, Timiryazevskaya st., Moscow, 127550.

Phone +7 (499) 976-46-97

Аннотация. В статье рассмотрены концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности экономического субъекта, разработаны принципы подготовки нефинансовой отчетности, выявлены проблемы сопоставимости публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов и даны рекомендации по разработке перечня общих и специфических отраслевых ключевых показателей. Рекомендовано формирование информационной базы интегрированной отчетности в системе бухгалтерского финансового и управленческого учета. Обосновано и предложено в структуре интегрированной отчетности в части публичной нефинансовой информации представлять пять видов нефинансовых отчетов: социальную отчетность, технологическую отчетность, отчетность систем управления, экономическую отчетность, экологическую отчетность.

Ключевые слова: публичная нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; интегрированная отчетность; принципы подготовки нефинансовой отчетности; сопоставимость публичной нефинансовой отчетности; общие и специфические отраслевые ключевые показатели, социальная отчетность; технологическая отчетность; отчетность систем управления; экономическая отчетность; экологическая отчетность.

Abstract. This article proposes conceptual guidelines for generating public non-financial reporting of the economic entity. The author has developed principles for preparing non-financial reporting, revealed problems of public non-financial reporting comparability in economic entities and gives recommendations on developing a list of general and specific key indicators. Creation of an integrated reporting information base in the system of financial and management accounting is highly recommended. The author substantiates a proposal for presenting five types of non-financial reports in the integrated reporting system: social reporting, technological reporting, management systems reporting, economic reporting and environmental reporting.

Keywords: public non-financial reporting; sustainable development; integrated reporting; principles for preparing non-financial reporting; comparability of public non-financial reporting; general and specific key indicators; social reporting; technological reporting; management systems reporting; economic reporting; environmental reporting.

Государственная политика Российской Федерации в сфере социально-экономического и экологического развития включает в себя построение экономики лидерства и инноваций, конкурентоспособной на мировом уровне, повышение качества человеческого капитала как важного фактора конкурентоспособности страны в XXI веке,

обеспечение экологической безопасности, достижение социального благополучия и согласия

* Работа выполнена в рамках Тематического плана-задания на выполнение научно-исследовательских работ ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева по заказу Минсельхоза России за счет средств федерального бюджета в 2017 году «Актуализация методических рекомендаций по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях».

в обществе. Принципиально важным моментом стратегического планирования становится нацеленность на устойчивое развитие.

В связи с этим в последние годы финансовая отчетность компаний подвергается кардинальным изменениям, направленным на раскрытие способов создания долгосрочной стоимости компании. Финансовые рынки все активнее включаются в процесс формирования запроса на нефинансовые показатели. По заказу Всемирной федерации бирж в 2015 году разработаны и выпущены рекомендации по использованию нефинансовых показателей в процессе оценки организаций. Рекомендации по раскрытию информации в области социальной и экологической ответственности, в том числе по составлению отчета в сфере устойчивого развития в соответствии с требованиями, признанными на международном уровне (руководством GRI), содержатся также в Кодексе корпоративного управления.

5 мая 2017 года распоряжением Правительства РФ была утверждена Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по ее реализации¹ (далее – Концепция). Данная концепция предполагает развитие системы мотивации отечественных организаций к информационной открытости и прозрачности результатов воздействия их деятельности на общество и окружающую среду.

Такая открытость предполагает наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью формирование отчетов об экономическом, экологическом и социальном влиянии бизнес-структур на внешнюю среду. Публичная нефинансовая отчетность позволит расширить возможности объективной оценки результатов деятельности российских организаций в общественном развитии и будет содействовать укреплению репутации российских компаний и повышению доверия к их деловой активности в России и за рубежом.

Разработка Концепции основана на российских и международных документах, в числе которых Кодекс корпоративного управления, международный стандарт ISO 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности», Социальная хартия российского бизнеса, принципы Глобального договора ООН, руководство по отчетности в области устойчивого развития Глобальной инициативы по отчетности (руководство GRI), резолюция «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года», принятая Генеральной Ассамблеей Организации Объединенных Наций 25 сентября 2015 года, международный стандарт – итоговый документ конференции Организации Объединенных Наций по устойчивому развитию «Будущее, которого мы хотим» и др.

¹ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации».

Публичная нефинансовая отчетность (ПНФО) – это совокупность сведений и показателей, отражающих цели, подходы и результаты деятельности организаций по всем существенным вопросам социальной ответственности и устойчивого развития, включая минимальный перечень обязательно раскрываемых показателей (раздел II Концепции¹).

ПНФО должна раскрывать информацию о деятельности организации, ее социальной ответственности, устойчивом развитии, взаимодействии с заинтересованными сторонами, достигнутых результатах в экономическом, экологическом и социальном аспектах.

Практика публичной нефинансовой отчетности развивается в мире на протяжении уже более 20 лет. Публикация ПНФО осуществляется большинством транснациональных и крупных национальных компаний, а также рядом государственных и муниципальных организаций в странах мира. Регулярные отчеты публикуют около 90% компаний из списков Fortune Global 500 и S&P 500.

Основными причинами расширения числа компаний, составляющих ПНФО, являются:

- использование социальных и экологических данных при принятии решений инвесторами, включение этих данных в правила листинга фондовых бирж, предъявление к подрядчикам со стороны деловых партнеров требований к раскрытию информации о соблюдении норм в сфере охраны труда, этики ведения бизнеса, экологической безопасности, требований к охране окружающей среды и оценке воздействия на окружающую среду, повышение внимания гражданского общества к вопросам корпоративной социальной ответственности;
- потребность управления, в том числе рисками, с целью повышения эффективности и укрепления конкурентоспособности организаций и необходимость развития коммуникаций с заинтересованными сторонами;
- принятие Европейским союзом директивы по раскрытию нефинансовой информации крупных компаний, листингующихся на европейских биржах, а также компаний, перечень которых определяется ЕС с учетом вида и масштаба их деятельности, включая количество сотрудников;
- принятие норм ООН (Конвенции ООН против коррупции (2003 г.), Парижского соглашения от 12 декабря 2015 г.) об изменениях климата, результатах деятельности и воздействия организаций на экономику, общество и окружающую среду, рекомендующих компаниям, особенно крупным и транснациональным, применять устойчивые методы производства и отражать в своих отчетах информацию о рациональном использовании ресурсов.

Этапы реализации Концепции ПНФО

В России в соответствии с мировыми тенденциями, начиная с 2000 года, активно развивается практика составления публичной нефинансовой отчетности.

В 2012 году в Российской Федерации введен в действие идентичный международному стандарту ISO 26000:2010 национальный стандарт ГОСТ Р ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности»², который соответствует международным и национальным регламентам в сфере устойчивого развития, социальной ответственности и публичной нефинансовой отчетности. Этот стандарт рекомендует отражать в ПНФО информацию о социальной ответственности и устойчивом развитии организации, включая вопросы управления, трудовых отношений, окружающей среды, этики, добросовестной деловой практики, противодействия коррупции, соблюдения прав человека и взаимодействия с заинтересованными сторонами, а также вклад в развитие территорий и местных сообществ.

В настоящее время публичная нефинансовая отчетность в нашей стране составляется в инициативном порядке прежде всего организациями крупного бизнеса. В 2016 году в стране насчитывалось более 160 организаций, которые когда-либо выпускали публичные нефинансовые отчеты, в том числе более 150 – коммерческие организации. Порядка 30% всех ПНФО в стране проходят процедуру независимого подтверждения (заверения).

В настоящее время в России ПНФО составляется в добровольном порядке, однако по мере реализации Концепции ПНФО с каждым этапом будет увеличиваться количество экономических субъектов, для которых требование публикации нефинансовой отчетности будет обязательным.

Так, в 2017–2018 годах предусматривается:

- 1) развитие нормативной и методической базы, внедрение и продвижение ПНФО;
- 2) развитие инструментов оценки деятельности организаций на основе ПНФО, использования рейтингов и индексов в области устойчивого развития и социальной ответственности;
- 3) определение базовых индикаторов для раскрытия информации о результатах в экономической, экологической и социальной сферах.

Международная база данных GISR Ratings Directory по рейтингам, рэнкингам, индексам в области устойчивого развития, корпоративной ответственности (ESG) содержит около 250 инструментов независимой оценки в этой сфере, включая S&P Dow Jones indices, Thomson Reuters rating, страновые индексы, индексы бирж, других организаций. С мая 2017 года в эту базу вошли индексы РСПП в области устойчивого развития, корпоративной ответственности и отчетности (SD&CSR index).

² Национальный стандарт РФ ГОСТ Р ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности» утвержден приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 29.11.2012 № 1611-ст.

Регулярное составление и публикация индексов позволяют проследить динамику развития организаций, определить лидеров по результатам каждого года, выявить точки роста, связанные с совершенствованием качества отчетной информации;

- 4) утверждение перечня организаций, обязанных составлять ПНФО.

В 2019–2020 годы предполагается:

- 1) регулярное составление индексов и рейтингов в области социальной ответственности и устойчивого развития, расширение практики проверки ПНФО;
- 2) развитие системы повышения квалификации специалистов в сфере ПНФО, корпоративной социальной ответственности и устойчивого развития;
- 3) расширение перечня организаций, на которые распространяется требование публикации нефинансовой отчетности.

В состав организаций, на которые распространяется требование публикации нефинансовой отчетности, предполагается включить:

- государственные корпорации, государственные компании и публично-правовые компании;
- хозяйственные общества, не менее 50% акций (долей) в уставных (складочных) капиталах которых находится в государственной собственности, государственные унитарные предприятия при условии, что такие хозяйственные общества и государственные унитарные предприятия имеют за отчетный год объем выручки (дохода) (сумму активов) в размере 10 млрд руб. и выше, определяемый на основании консолидированной финансовой отчетности, а при отсутствии обязанности составления такой отчетности – на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности, или среднесписочную численность работающих, составляющую 4000 чел. и выше;
- прочие хозяйственные общества, не менее 50% акций (долей) в уставных (складочных) капиталах которых находится в государственной собственности и ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах.

Предполагается, что с 2019 года указанные организации будут публиковать ПНФО за предыдущий период.

В 2021–2022 годы планируется:

- 1) разработать и внедрить требования к подтверждению ПНФО;
- 2) разработать дополнительные критерии с учетом отраслевой специфики;
- 3) расширить перечень организаций, в том числе с отраслевой спецификой, на которые распространяется требование публикации ПНФО.

В состав организаций, на которые на этом этапе распространяется требование публикации ПНФО, предполагается включить:

- хозяйственные общества, не менее 50% акций (долей) в уставных (складочных) капиталах которых находится в государственной собственности, государственные унитарные предприятия при

условии, что такие хозяйственные общества и государственные унитарные предприятия имеют в соответствии с бухгалтерской (финансовой) отчетностью или консолидированной финансовой отчетностью за отчетный год объем выручки (дохода) (сумму активов) в размере 5 млрд руб. и выше или среднесписочную численность работающих, составляющую 2000 чел. и выше;

- хозяйственные общества, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах.

Начиная с 2023 года предусмотрено расширение состава организаций, на которые распространяется обязательность публикации ПНФО, имеющих отраслевую специфику. 500 крупнейших организаций с отраслевой спецификой будут составлять ПНФО.

Принципы формирования публичной нефинансовой отчетности

ПНФО предназначена для формирования информации о деятельности организации по экономическим, экологическим, социальным аспектам и системам управления для удовлетворения информационных потребностей и запросов заинтересованных сторон.

Теоретической основой формирования дополнительной информационной базы отчетности – ПНФО, как систематизированного набора упорядоченных данных, уменьшающего неопределенность, – явились соответствующие принципы в их единстве и теснейшей взаимосвязи и взаимобусловленности. Ибо, по выражению классиков экономической науки, «не природа и человечество сообразуются с принципами, а наоборот, принципы верны лишь постольку, поскольку они соответствуют природе и истории».

ПНФО выступает как средство наблюдения за деятельностью организации со стороны настоящих и потенциальных пользователей, интересы которых весьма разнообразны. Вместе с тем их объединяет одно – им нужна информация, позволяющая принимать не спонтанные, а обоснованные и разумные решения.

В этой связи мы предлагаем **принципы формирования информации ПНФО:**

- *принцип надежности*, предполагающий не ограниченное раскрытие информации, а высокую прозрачность, достоверность и непредвзятость ПНФО;
- *принцип системности*, предполагающий использование системного подхода при формировании структуры нефинансовой отчетности;
- *принцип контроля за ресурсами*, предполагающий отражение информации не только о контролируемом финансовом капитале, но и обо всех видах контролируемого капитала;
- *принцип приоритета*, предполагающий приоритет представления информации о стратегии организации, о будущих событиях во взаимосвязи

с прошлыми с учетом интересов заинтересованных сторон;

- *принцип временного периода*, предполагающий представление информации не только краткосрочного, но и среднесрочного и долгосрочного периода;
- *принцип понятности*, предполагающий представление не сложной финансовой информации, требующей от пользователя профессиональной квалификации, а краткой, существенной, четкой и понятной большинству пользователей ПНФО информации при обязательном использовании современных IT-технологий;
- *принцип адаптации*, предполагающий представление информации, сформированной не только в соответствии с действующими правилами, но и с учетом возникших изменений и обязательств;
- *принцип сопоставимости*, предполагающий формирование информации ПНФО в интегрированной системе бухгалтерского финансового и управленческого учета на основе перечня общих базовых и отраслевых индикаторов.

На основании информации, сформированной в ПНФО в соответствии с разработанными нами принципами, пользователи этой информации смогут судить о качестве управления в организациях и принимаемых ими решений, о влиянии на окружающую среду и общество, об устойчивости организаций, поскольку большинство нефинансовых показателей, включаемых в публичную нефинансовую отчетность, может иметь значимые финансовые последствия как в текущей деятельности, так и в будущем.

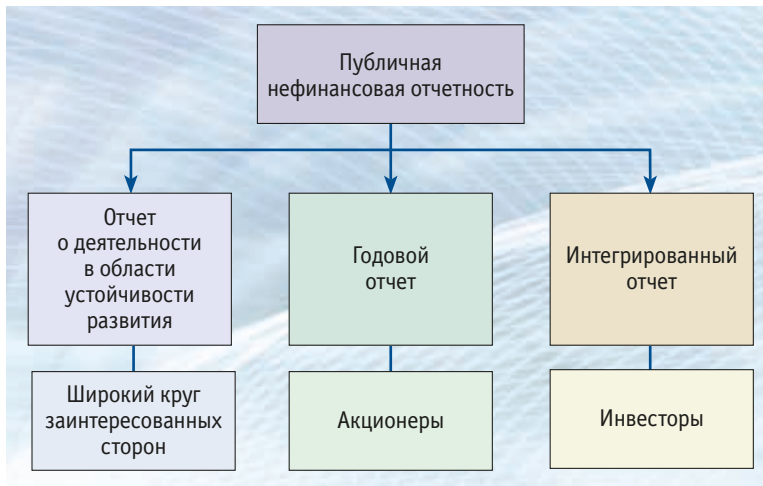
В свою очередь в самих организациях составление ПНФО в соответствии с разработанными принципами будет способствовать совершенствованию системы управления рисками, развитию практики корпоративного управления и деловой этики, повышению эффективности управления, в том числе экологической и социальной деятельностью, развитию диалога и конструктивного взаимодействия с заинтересованными сторонами, укреплению деловой репутации организации, повышению инвестиционной привлекательности.

Виды публичных нефинансовых отчетов

В России предусмотрены разные виды публичных нефинансовых отчетов (рис. 1).

1. **Отчет о деятельности в области устойчивого развития** (отчет о корпоративной социальной ответственности) – документ, *ориентированный на широкий круг заинтересованных сторон*, содержащий сведения, которые комплексно отражают подходы и результаты деятельности организаций по существенным вопросам социальной ответственности и устойчивого развития, характеризуют ответственную деловую практику, включая экономические, экологические, социальные аспекты и системы управления.

Рис. 1. Виды публичных нефинансовых отчетов



При подготовке таких отчетов широко используются международные стандарты, включая руководство GRI. При выборе раскрываемых в отчете тем ориентиром могут служить положения принципов Глобального договора Организации Объединенных Наций, стандарта ГОСТ Р ИСО 26000–2012 и Социальной хартии российского бизнеса.

2. **Годовой отчет** – документ, ориентированный на акционеров, в котором уделяется особое внимание результатам деятельности организации в отчетном году и содержится расширенный состав информации с учетом организационно-правовой формы, присутствия на рынке ценных бумаг, требований нормативных правовых актов, а также положений Кодекса корпоративного управления.

При подготовке годовых отчетов также могут использоваться документы, регламентирующие вопросы устойчивого развития, социальной ответственности и публичной нефинансовой отчетности.

3. **Интегрированный отчет** – документ, отражающий взаимосвязь между различными элементами, характеризующий бизнес-модель и ориентированный прежде всего на инвесторов. В интегрированном отчете комплексно раскрывается финансовая и нефинансовая информация о деятельности организации.

Организации могут самостоятельно выбирать вид ПНФО.

По нашему мнению, наиболее перспективным с позиций системного подхода является формирование организациями разных видов отчетов для разных групп заинтересованных пользователей отчетности.

В своих ранних исследованиях ([3, 4]) мы впервые в отечественной учетной практике предложили новую модель отчетности организации, включающую в свою структуру, дополнительно к финансовой отчетности, еще 5 публичных нефинансовых отчетов (5 блоков информации по устойчивому

развитию), характеризующих экономическую, экологическую, социальную, технологическую деятельность организации, а также систему управления.

Поскольку публичные нефинансовые отчеты служат источником информации для независимой оценки деятельности организаций их воздействия на общество и окружающую среду, то возникла потребность в разработке оценочного инструментария. В сложившейся мировой и отечественной практике определен инструментальный был разработан, и оценка стала проводиться на основе разработанных разными организациями базовых показателей, включенных в публичные нефинансовые отчеты. Однако при таком подходе становится

актуальной проблема сопоставимости информации публичной нефинансовой отчетности разными организациями и составленной в различных юрисдикциях.

В связи с этим возникает необходимость разработки перечня общих ключевых показателей (базовых индикаторов) для всех организаций, формирующих ПНФО, а также перечня специфических отраслевых ключевых показателей, которые должны раскрываться в ПНФО.

Нами также по каждому виду отчетности (блоку информации) была разработана система базовых показателей, которые охватывают важнейшие направления деятельности организации, являются универсальными, учитывают сложившуюся практику в области представления нефинансовой отчетности и российское законодательство (в частности, Госпрограмму «Развитие АПК» в части устойчивого развития аграрного бизнеса и сельских территорий, повышения занятости и уровня жизни сельского населения, создания общих условий функционирования сельского хозяйства, развития приоритетных подотраслей сельского хозяйства, прежде всего животноводства, достижения финансовой устойчивости сельского хозяйства, совершенствования механизма регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия) [3, 4]. Новациям в области разработки базовых показателей по каждому из пяти видов отчетности будет посвящена наша следующая статья.

Наряду с ключевыми показателями, организации могут выбирать и использовать при составлении ПНФО другие показатели для раскрытия своей стратегии и результатов деятельности. При этом важно понимать, что особую актуальность приобретают не только вопросы сопоставимости данных финансовой и нефинансовой отчетности, но и вопросы сопоставимости ПНФО разных организаций и повышения качества отчетной информации.

В мировой и отечественной практике наибольшее распространение получило составление ПНФО в виде интегрированной отчетности. Это связано

Рис. 2. Алгоритм формирования информационной базы интегрированной отчетности в интегрированной системе бухгалтерского финансового и управленческого учета



с тем, что интегрированная отчетность дает четкую, сжатую и понятную информацию о компании, объединяет в себе и взаимосвязывает финансовую и нефинансовую отчетность на основе интегрированного мышления компании о бизнесе и социальной ответственности, о видении стратегии развития организации и ожиданий пользователей отчетности, что в значительной степени влияет на стоимость бизнеса. Такая отчетность крайне важна для потенциальных инвесторов.

Все вышесказанное послужило причиной разработки концептуальных основ формирования интегрированной отчетности.

Руководствуясь системным подходом, обобщенную систему взглядов к проблеме формирования концептуальных положений интегрированной отчетности можно отобразить некой иерархической структурой, которая показывает взаимосвязь концепции и принципов формирования ПНФО в системе интегрированной отчетности. Структура совокупности основных концепций и принципов интегрированной отчетности представлена на рис. 2.

Предложенный концептуальный подход к формированию интегрированной отчетности позволяет представлять информацию о бизнес-модели компании, которая в конечном счете создает стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах.

Вышеизложенный концептуальный подход определяет требуемый формат и содержание информации интегрированной отчетности.

Структура публичной нефинансовой отчетности

Следует отметить, что в настоящее время информационные ресурсы финансовой отчетности не позволяют иметь упорядоченные данные о стратегии развития организации и результатах деятельности менеджмента, что в целом повышает энтропию информационного пространства для целей устойчивого развития, управления рисками и принятия инвестиционных решений.

Информационная система бухгалтерской (финансовой) отчетности не в полной мере отражает весь комплекс факторов, оказывающих влияние на поведение экономических субъектов и их влияние на окружающую среду и общество, проблемы взаимодействия с партнерами, уровень цен на поставляемые материально-технические средства и на реализуемую продукцию, доступность внешних источников инвестирования, уровень государственной поддержки и т.д.

Отмеченные обстоятельства определяют необходимость и возможности дальнейшего расширения и улучшения характеристик информационного пространства отчетности экономического субъекта в целях устойчивого развития и влияния на окружающую среду, а также формирования дополнительно к финансовой отчетности информационной базы в виде ПНФО, основанной на ресурсах, которые организация потребляет и создает, социальных, экономических, природных, производственных и интеллектуальных.

На основании проведенных исследований [3, 4] нами выявлены основные направления запросов акционеров, инвесторов и гражданского общества по формированию публичной нефинансовой отчетности, которые легли в основу структуры ПНФО (рис. 3).

В соответствии с каждым направлением нами рекомендовано формировать в составе ПНФО пять отдельных отчетов нефинансовой информации: социальную отчетность, технологическую отчетность, отчетность систем управления,

экономическую отчетность и экологическую отчетность.

В рамках первого направления актуально представление в составе ПНФО **социальной отчетности** – существенно значимого блока информации, формируемого в целях обеспечения возможно более полного удовлетворения социальных потребностей общества, его культурно-бытовых нужд и запросов, требующего в современных условиях учета целого ряда (комплекса) факторов, связанных с конкретными условиями функционирования как отдельных организаций, так и территорий.

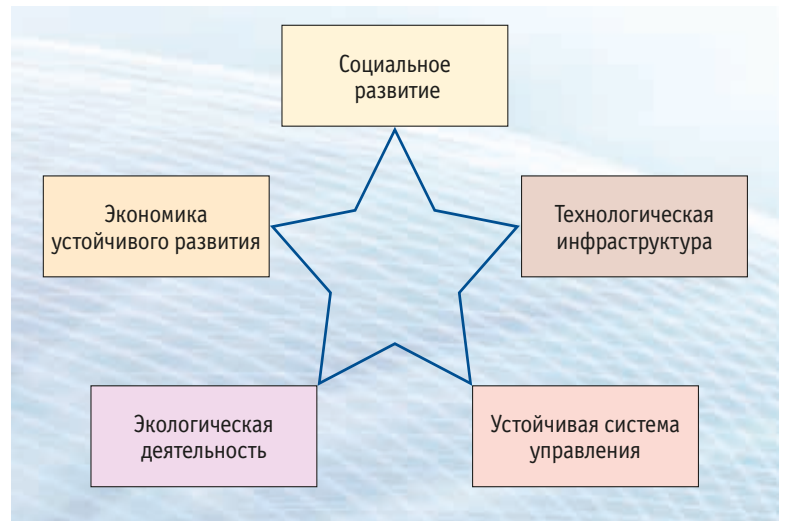
Социальная отчетность формирует информацию о развитии в организации человеческого капитала, о корпоративной социальной политике, создании рабочих мест, соблюдении прав человека, благотворительной деятельности, о вкладе в развитие местных территорий и местных сообществ, о соблюдении норм в сфере охраны труда, социальной инфраструктуре, объектах жилищного назначения, объектах культурно-просветительного, врачебного и бытового назначения, об осуществлении расходов на подготовку и переподготовку кадров, удовлетворении внимания гражданского общества к вопросам корпоративной социальной ответственности и др.

Технологическая отчетность может формировать в составе ПНФО новый блок нефинансовой информации о поддержании функционирующего капитала, создании инфраструктуры, внедрения инноваций, который характеризует объем инвестиций в технологическое развитие, прирост инвестиций в основной капитал, состояние материально-технической базы, эксплуатации техники и энергетических производств, раскрывается инженерная и производственная инфраструктура организации, а также ее изменения как по количественным параметрам, так и по мощности.

Отчетность систем управления дает системную информацию об устойчивом развитии организации по принципу «стратегия – результаты», «изменения внешней среды – решения – результаты», представляет информацию о качестве управления всем комплексом процессов создания стоимости в организации, управлении не только финансовым капиталом, но также и производственным, интеллектуальным, природным, социальным, управлении эффективностью внутригрупповых оборотов, добросовестной деловой практике, гарантии качества товаров, противодействии коррупции, взаимодействию с заинтересованными сторонами.

Экономическая отчетность формирует информацию о коммерческой деятельности, об использовании ресурсов и связанных с этим рисков

Рис. 3. Основные направления запросов инвесторов и гражданского общества по формированию публичной нефинансовой отчетности



и возможностей по всей цепочке создания прибавочной стоимости по принципу «использование ресурсов – результаты», в разрезе основных видов продукции и продаж по различным каналам реализации и географическим сегментам, рентабельности активов, продаж, собственного и инвестированного капитала, этике ведения бизнеса, содействию местным экономикам.

Экологическая отчетность раскрывает информацию об экологической безопасности, требованиях к охране окружающей среды, экономии энергоресурсов, использовании экологически чистых источников энергии, выбросах парниковых газов, использовании перерабатываемых материалов, переработке отходов и оценке воздействия на окружающую среду.

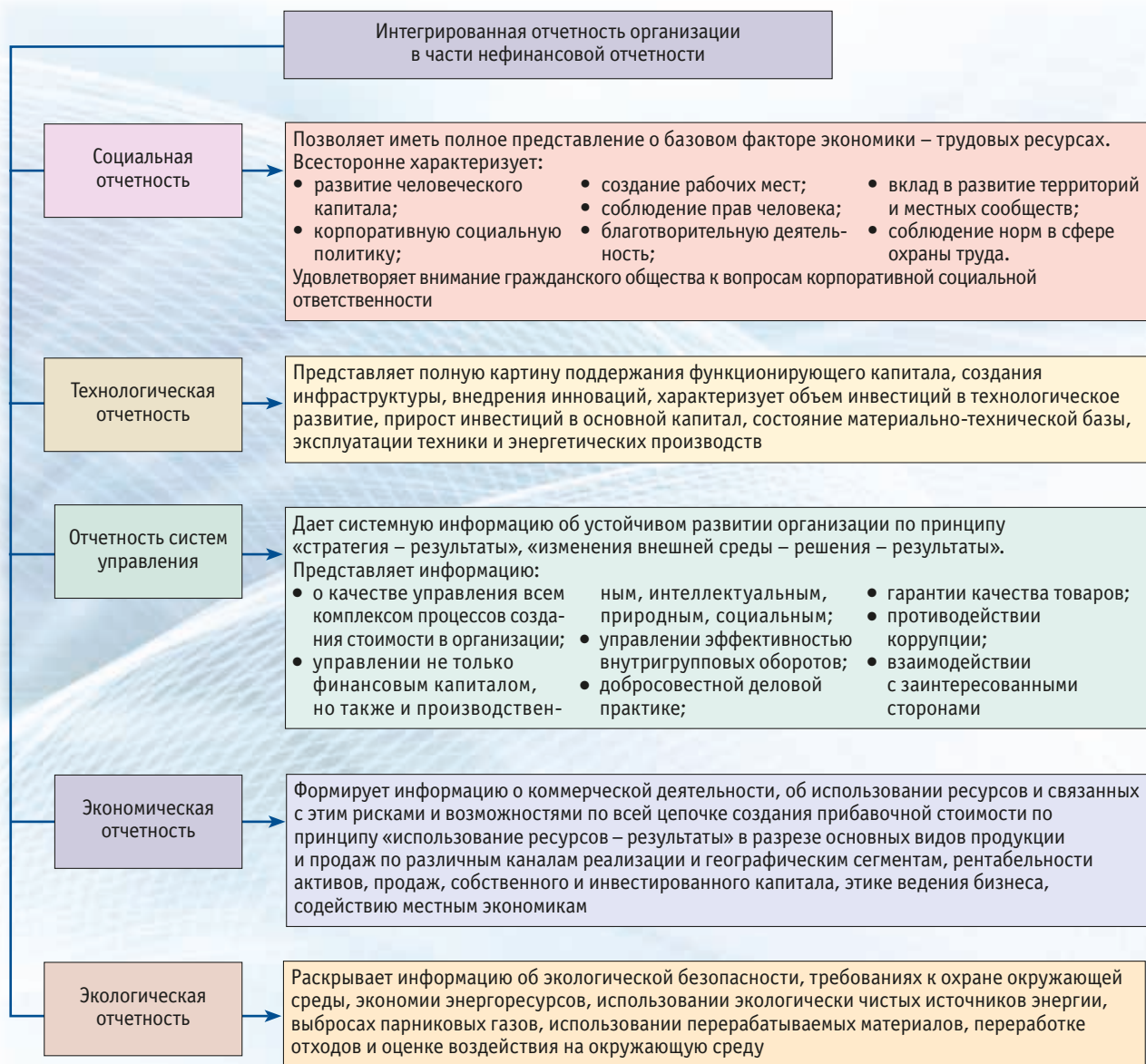
Практическое значение соответствующих информационных блоков нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности представлено на рис. 4.

Важно понимать, что значительная информационная емкость рекомендуемых форматов отчетностей в составе ПНФО только во взаимосвязке с информацией финансовой отчетности позволит заинтересованным пользователям выявлять ключевые факторы успеха функционирования экономических субъектов, видеть стратегию развития и тактику их инновационного сценария, которые при взаимосвязанном развитии экономики территорий и экологии приведут к существенному улучшению качества жизни населения нашей страны.

Выводы

Формирование системы публичной нефинансовой отчетности экономического субъекта должно быть основано на следующих концептуальных подходах:

Рис. 4. Структура и содержание нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности



- применение предложенных принципов формирования публичной нефинансовой отчетности;
- формирование видов публичной нефинансовой отчетности, включающей Отчет о деятельности в области устойчивого развития (отчет о корпоративной социальной ответственности), Годовой отчет (ориентированный на акционеров), Интегрированный отчет (ориентированный на инвесторов) в зависимости от целей организации и потребностей заинтересованных пользователей;
- использование разработанного перечня общих ключевых показателей (базовых индикаторов), а также перечня специфических отраслевых ключевых показателей для всех организаций, формирующих ПНФО, с целью устранения проблемы сопоставимости информации публичной

- нефинансовой отчетности разных организаций и составленной в различных юрисдикциях;
- для составления интегрированной отчетности использовать концептуальный подход, основанный на комплексном представлении бизнес-модели компании;
- формирование информационной базы интегрированной отчетности в системе бухгалтерского финансового и управленческого учета;
- структурирование нефинансовой информации в системе интегрированной отчетности в соответствии с запросами инвесторов, акционеров и гражданского общества по пяти видам нефинансовых отчетов: социальной отчетности, технологической отчетности, отчетности систем управления, экономической отчетности, экологической отчетности.



Библиографический список

1. Хоружий Л.И. О совершенствовании бухгалтерской отчетности организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 8. – С. 5–24.
2. Хоружий Л.И. Основные направления трансформации отраслевой бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рыночной среды // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010. – № 5. – С. 54–57.
3. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации об устойчивом развитии в интегрированной отчетности предприятий АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 4. – С. 58–69.
4. Хоружий Л.И. Роль бухгалтерского учета в поддержании концепции устойчивого развития национальной экономики // Облік и фінанси. – 2013. – № 3(61). – С. 57–61.
5. Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н. Теоретические основы интегрированной отчетности организаций АПК: монография. – М.: Издательство РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева. – 2015. – 192 с.
6. Хоружий Л.И., Хусаинова А.С. Совершенствование методологии финансовой и управленческой отчетности как основы формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций. – М.: Издательство РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева. – 2015. – 528 с.
7. Международный стандарт интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 05.07.2017).
8. <http://ir.org.ru/ob-integririvannoj-otchetnosti/istoriya-io> (дата обращения: 05.07.2017).

References

1. Khoruzhiy L.I. Improving Accounting Reporting of the Agro-Industrial Enterprises. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2009, no. 8, pp. 5–24 (in Russ.).
2. Khoruzhiy L.I. Main Trends of the Industrial Financial Accounting Transformation in a Market Environment. *Ekonomika sel'skohozyaystvennyh i pererabatyvayuschih predpriyatij*, 2010, no. 5, pp. 54–57 (in Russ.).
3. Khoruzhiy L.I., Trjascina N. Ju. Generation of Information about Sustainable Development in Integrated Reporting of Agro-Industrial Enterprises. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2017, no. 4, pp. 58–69 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I. Role of Accounting in Maintaining the Concept of National Economy Sustainable Development. *Oblik i finansi* (Kiev), 2013, no. 3(61), pp. 57–61 (in Russ.).
5. Khoruzhiy L.I., Gupalova T.N. *Teoreticheskie osnovy integririvannoj otchetnosti organizacij APK* [Basic Theory of the Agro-Industrial Enterprises' Integrated Reporting]. Moscow, RGAU-MSHA imeni K.A. Timiryazeva Publ., 2015. 192 p.
6. Khoruzhiy L.I., Husainova A.S. *Sovershenstvovanie metodologii finansovoy i upravlencheskoy otchetnosti kak osnovy formirovaniya integririvannoj otchetnosti sel'skohozyaystvennyh organizacij* [Improvement of the Financial and Management Reporting Methodology as the Basis for Integrated Reporting Formation in Agricultural Organizations]. Moscow, RGAU-MSHA imeni K.A. Timiryazeva Publ., 2015. 528 p.
7. The International Integrated Reporting Framework. Available at: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (accessed 05.07.2017) (in Russ.).

УДК 657.375

Формирование информации для нефинансовых стейкхолдеров в интегрированной отчетности

Creating Integrated Reporting Information for Non-Financial Stakeholders

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
e-mail: horuzhiy@list.ru

Нина Юрьевна Трящина

канд. экон. наук, доцент кафедры экономической безопасности, анализа и аудита
e-mail: trnin115@yandex.ru
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976-46-97

Russian State Agrarian University - Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor of
the Accounting Department
e-mail: horuzhiy@list.ru

Nina Tryastsina

PhD in Economics, Associate Professor of the
Economic Security, Analysis and Audit Department
e-mail: trnin115@yandex.ru
49, Timiryazevskaya st., Moscow, 127550.
Phone +7 (499) 976-46-97

Аннотация. Рассматриваются вопросы формирования информации для учета интересов ключевых нефинансовых стейкхолдеров в интегрированной отчетности организаций.

Ключевые слова: стейкхолдеры; нефинансовые стейкхолдеры; информация; интегрированная отчетность; интересы; взаимодействие; социально-репутационный капитал; показатели

Abstract. This article considers creation of companies' integrated reporting information that takes into account the interests of key non-financial stakeholders.

Keywords: stakeholders; non-financial stakeholders; information; integrated reporting; interests; cooperation; social and reputation capital; indicators

Процессы глобализации современной экономики распространяются не только на макроуровень, но и на уровень управления компаний. Многопрофильность бизнеса, сложная организационная структура крупных предприятий, интегрированных в холдинги и группы, обуславливают необходимость формирования оптимальной и надежной информации для всех групп заинтересованных пользователей, так называемых стейкхолдеров (от англ. stakeholder, букв. – владелец доли).

Стейкхолдера можно определить как физическое или юридическое лицо, которое способно положительно или отрицательно повлиять на ведение бизнеса [1]. К основным группам стейкхолдеров относят:

- акционеров и инвесторов;
- кредиторов (банки и другие кредитные организации);
- партнеров и поставщиков;
- потребителей и клиентов;
- менеджмент и персонал компании;
- профессиональные союзы;
- конкурентов;
- государственные и налоговые органы;
- профессиональные ассоциации;
- средства массовой информации;
- неправительственные организации;

- общественные экологические, религиозные и прочие организации;
- местные сообщества.

Концепция стейкхолдеров, формирующая как экономическое, так и человеческое, психологическое окружение бизнеса, настолько важна, что известный специалист в области управления Эдвард Фримэн формулирует ключевую и единственную цель любой организации как достижение баланса интересов стейкхолдеров [3]. Стратегические решения должны соответствовать новым принципам стоимостного мышления – созданию приращения стоимости для стейкхолдеров компании (Stakeholder Value Added, STVA).

Взаимодействие с заинтересованными сторонами демонстрирует готовность компании обеспечивать как свое устойчивое развитие, так и развитие местных сообществ, осуществлять социальные инвестиции, готовность развивать взаимодействие с клиентами, сотрудниками, партнерами, поставщиками и другими лицами, обладающими ресурсами и информацией, для соблюдения баланса потребностей.

Создание ценности для всех лиц, вовлеченных в сферу бизнеса, создает основу для согласования и гармонизации целей сторон и поиска взаимовыгодных путей их достижения.

Повысить уровень взаимодействия организации со своими стейкхолдерами призвана система интегрированной отчетности [5]. Интегрированную отчетность можно рассматривать как инструмент управления, позволяющий аккумулировать, контролировать и представлять заинтересованным сторонам информацию (в разрезе социального, экономического и экологического аспектов) о взаимосвязи и взаимозависимости между бизнес-моделью организации, внешним контекстом ее деятельности, ожиданиями стейкхолдеров и используемыми ресурсами.

Большое количество стейкхолдеров обусловило различные варианты их классификации в зависимости от ряда признаков:

- 1) по степени заинтересованности в развитии организации – непосредственно заинтересованные и опосредованно заинтересованные;
- 2) по уровню влияния на организацию – первичные (активные, ключевые) и вторичные (не ключевые);
- 3) по отношению к организации – внешние и внутренние;
- 4) по характеру поставляемых ресурсов в фирму: финансовые и нефинансовые [1–3].

К финансовым стейкхолдерам (поставщикам финансовых ресурсов) традиционно относят акционеров, инвесторов, кредиторов. Типичными носителями нефинансового капитала являются потребители, поставщики, государство, менеджмент, персонал, местные сообщества и т.д. [2].

Следует отметить, что для каждой конкретной компании перечень стейкхолдеров будет специфичным и деление на группы несколько условным, так как государство, менеджмент могут выступать и инвесторами, переходя в группу финансовых стейкхолдеров. К тому же объем уникальных ресурсов, передаваемых в компанию нефинансовыми стейкхолдерами, и риски, разделяемые с финансовыми стейкхолдерами, относят их к категории специфических инвесторов. Специфика и уникальность нефинансовых инвестиций стейкхолдеров выражаются в том, что они, как правило, невозпроизводимы и непередаваемы [1].

Широко распространенный на Западе стейкхолдерский подход к созданию стоимости фирмы рассматривает компанию не как элемент имущественных прав, а как сообщество, созданное для достижения общих целей [3]. Именно поэтому необходимо достижение гармонизации интересов стратегических нефинансовых стейкхолдеров, как условие снижения риска утраты ценности социально-репутационного, интеллектуального и человеческого капиталов для компании.

В развитых странах сложилась практика учета интересов нефинансовых стейкхолдеров посредством анкетирования, опросов и т.д. В свою очередь, стейкхолдерам также необходим источник информации о компании. Крупные зарубежные корпорации предоставляют интегрированную отчетность,

в которой раскрывают помимо финансовой также и нефинансовую информацию об удовлетворении интересов своих ключевых стейкхолдеров: об отношениях с сотрудниками (стимулы, мероприятия, бонусы, забота о здоровье и т.д.), об улучшениях в сервисе и качестве товаров, о дополнительных возможностях и бонусах для клиентов, о выполнении всех требований безопасности и т.п. [6].

В России крупные компании, представляющие отчетность по требованиям МСФО, формируют и отчетность для нефинансовых стейкхолдеров, к примеру, «ЛУКОЙЛ», «Сургутнефтегаз», «Татнефть», «Северсталь», «Башнефть», однако это не так широко распространено, как в странах с развитой рыночной экономикой. По состоянию на 1 февраля 2017 года в Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов, который ведет РСПП, внесены 164 компании и организации, которые в период с 2000 по 2016 год выпустили 751 нефинансовый отчет. Среди них: экологические отчеты – 68, социальные отчеты – 291, отчеты в области устойчивого развития – 247, интегрированные отчеты – 120, отраслевые отчеты – 25. Это в основном компании нефтегазовые, металлургические, финансовые, телекоммуникационные и энергетические [7]. Раскрытие социальной составляющей интегрированной отчетности мотивировано стремлением получить оценку международных рейтинговых организаций.

В соответствии с проектом стандарта корпоративной отчетности Института «Глобальной инициативы по отчетности» (Global Reporting Initiative, GRI), основной акцент делается на взаимодействии со стейкхолдерами, на вовлечении их на долгосрочной основе в процесс создания стоимости и увеличения финансового, природного и социального капитала в соответствии с базовыми принципами концепции устойчивого развития.

В самом общем смысле социальный капитал можно понимать как предпочтительные отношения одних авторов (индивидов, корпораций, институтов) социальной действительности с другими, в результате которых они получают взаимные выгоды и идут на взаимные уступки. Основа социального капитала – сеть связей между субъектами социально-экономических отношений. Элементом, поддерживающим такие связи, является доверие между субъектами. Специалисты Всемирного банка определяют социальный капитал как «институции, отношения и нормы, которые формируют качество и количество социальных интеракций в обществе» [4].

Социальный капитал делят на внутренний и внешний. Внутренний социальный капитал следует понимать как элемент, связывающий работников одной компании. Внешний социальный капитал связан с функционированием компании во внешней среде (в форме репутации), включением компании в разнообразные бизнес-группы.

Компании, включенные в бизнес-группы, могут пользоваться ресурсами других членов, сокращая транзакционные издержки при заключении контрактов и сделок. В стандартах GRI Института «Глобальной инициативы по отчетности» предлагается раскрывать информацию о социально-репутационном капитале компании [8].

Социально-репутационный капитал и увеличение его объема (прирост общественного доверия, укрепление позитивного имиджа, формирование благоприятного общественного мнения) имеют вполне определенный экономический эквивалент. Повышение престижа торговой марки улучшает условия ее рыночного функционирования, способствует росту выручки от продаж, улучшению конкурентной среды. В результате компания наращивает финансовый капитал и экономическое влияние, а также социально-репутационный капитал за счет вкладов в связи с общественностью и партнерами, развития благотворительных и спонсорских программ.

Потребители в основном предпочитают приобретать товары у социально ответственной компании-производителя с хорошей репутацией, будучи уверенными в том, что они таким образом проявляют заботу об окружающей среде и своих близких. Одной из самых важных задач высшего руководства компаний является именно забота о положительной корпоративной репутации. Плохая же репутация способна принести негативные последствия: от недооценки стоимости акций фирмы до недоверчивого отношения потребителей к продуктам компании и предвзятого отношения журналистов.

Влияние на экономические результаты и основная информация для финансовых стейкхолдеров достаточно широко представлены в финансовой отчетности. В то же время возрастание влияния нефинансовых стейкхолдеров на процесс создания стоимости обуславливает необходимость раскрытия для них достоверной информации о нефинансовых формах капитала компании в целях укрепления доверия.

Кроме GRI системы измерения нефинансовых форм капитала для корпораций также предлагаются рядом глобальных инфраструктурных институтов. Это международные стандарты AA 1000, ISAE3000, ISO 14000, ISO 26000, SA 8000 и другие, дополняющие и расширяющие представления о финансово-экономических последствиях социальной и экологической практик компаний. В некоторых странах также действуют нормативно-правовые требования отражения социальной составляющей деятельности компаний в аудиторской отчетности и в документах бухгалтерского учета [6].

Интересы стейкхолдеров преимущественно представляют собой выполнение определенных обязательств, которые могут быть явными и неявными. Под явными (explicit claims) понимаются конкретные обязательства, которые являются прописанными и официальными и входят в денежные притоки

и оттоки [2]. Например, положения в трудовом договоре о заработной плате; гарантия качества продукта, прописанная в контракте с покупателем. Неявные контрактные требования (implicit claims) – косвенные обещания, получаемые исходя из контрактных отношений. Они зачастую представляют собой ожидания стейкхолдеров. Например, потребители ожидают, что качество приобретаемого ими продукта в ближайшем будущем не изменится и компания продолжит его производство.

Вследствие того, что неявные обязательства могут быть как в форме доходов, так и расходов, Б. Корнелл и А. Шапиро предложили включить их в бухгалтерский баланс компании. При этом сальдо на конец периода в уточненном балансе следует изменить на величину разности между доходами и расходами от неявных контрактных условий. Эта разность получила название «чистый операционный капитал» (net organizational capital, NOC) [3].

Данный показатель, представленный в финансовой и интегрированной отчетности с расшифровкой расходов в разрезе ненадежных партнеров, сможет проинформировать заинтересованные стороны об эффективности работы с ключевыми стейкхолдерами. Повышение прозрачности данной информации будет способствовать росту ответственности компаний за свои явные и неявные обязательства.

Более широкие возможности отражения интересов нефинансовых стейкхолдеров компании раскрываются в интегрированной отчетности. Формирование показателей следует осуществлять на основе учета и оценки интересов основных групп стейкхолдеров (табл. 1).

Наиболее полное на сегодняшний день измерение интересов потребителей представляет собой индекс удовлетворенности клиентов (CSI, Customer Satisfaction Index). Как правило, этот показатель является агрегированным, рассчитывается на основе комплексной оценки покупателем качества товаров и услуг. Удовлетворенность включает в себя имидж компании, ожидания, восприятие качества товара и его цены. Методика расчета индекса изложена в ГОСТ Р 54732–2011/ISO/TS10004:2010 «Менеджмент качества. Удовлетворенность потребителей. Руководящие указания по мониторингу и измерению»¹.

В качестве индекса удовлетворенности потребителей могут использоваться, например, средневзвешенное значение результатов исследования удовлетворенности потребителей и количество полученных жалоб от потребителей. Для учета и оценки составляющих индекса исследователи выделяют такие основные интересы потребителей, как ожидания потребителей, воспринимаемое

¹ Стандарт утвержден для добровольного применения приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 13.12.2011 № 901-ст «О утверждении национального стандарта».

Таблица 1. Интересы основных групп стейкхолдеров компании

Группа стейкхолдеров	Характеристика интересов
Акционеры	Рост прибыли, дивидендов, стоимости акций
Инвесторы	Рост прибыли, быстрая окупаемость вложений, снижение риска вложений, сбалансированность инвестиционного портфеля
Кредиторы	Платежеспособность, снижение кредитного риска
Топ-менеджмент	Заработная плата, бонусы, премии, социальный статус, карьерный рост (высокая должность)
Персонал	Заработная плата, бонусы, премии, уровень удовлетворенности работой, социальные гарантии
Потребители	Получение нужного качественного товара по приемлемой цене
Партнеры, дилеры	Регулярность поставок, наличие и качество сервисной поддержки, послепродажного обслуживания
Поставщики	Платежеспособность, своевременность оплаты товаров, надежность заключения договоров, увеличение объемов поставок
Структуры власти	Налоговые поступления, занятость населения, развитие инфраструктуры на территории присутствия, соблюдение экологических норм
Общественные группы	Доверие, учет мнения, спонсорская помощь

Таблица 2. Показатели для оценки интересов потребителей

Интерес	Показатель	Измерение, характеристика
Надежность компании, бренд	Коммерческие расходы	тыс. руб.
Стоимость продукции (работ, услуг), ценовая политика	Наличие скидок, бонусов, специальных предложений	Бинарная переменная (1 присваивается, если компания проводит особую ценовую политику)
Уровень диверсификации (ассортимент, инновационность)	Количество производимых видов товаров (услуг) Расходы на НИОКР	шт. тыс. руб.
Качество продукции, предоставляемые гарантии	Наличие наград и сертификатов соответствия на сайте компании	Бинарная переменная (1 присваивается, если на официальном сайте фирмы имеется информация о наградах и стандартах качества)

качество, воспринимаемая ценность (соотношение цена/качество). Рекомендуемые частные показатели для определения обобщающего индекса интересов потребителей представлены в табл. 2.

Для учета и оценки такого интереса клиентов, как надежность, через бренд компании можно использовать показатель «коммерческие расходы» в части затрат на рекламу и на проведение маркетинговых исследований. Явным интересом потребителей является цена продукции, но не во всех случаях (например, продажа инновационной продукции) компании могут сразу удовлетворить этот интерес (необходимо сначала возместить высокие постоянные затраты). Поэтому более универсальным показателем-индикатором для отражения интереса воспринимаемой ценности будет наличие программ привилегий, бонусов и скидок.

Для учета интересов и оценки ожидания потребителей (расширение ассортимента, улучшение качества продукции) могут служить показатели, отражающие уровень диверсификации производства.

Диверсификация является стимулом к развитию рынка и технологий. Характеристикой диверсификации могут выступать как показатели количества производимого ассортимента, так и расходы на НИОКР, способствующие внедрению инноваций, расширению видов и обеспечению высокого качества производимых продуктов.

Сотрудники являются важными стейкхолдерами для любой компании, их лояльность может обеспечить дополнительные конкурентные преимущества. Если не удовлетворять интересы работников, они могут уволиться, что отрицательно скажется на операционной эффективности.

Для учета и оценки основных интересов сотрудников в западных компаниях используется индекс отношения к сотрудникам (Employee Treatment Index), отражающий степень заботы о персонале компании (табл. 3). Он включает следующие составляющие:

а) отношения с профсоюзом – степень удовлетворения требований профсоюза;

Таблица 3. Частные показатели, отражающие интересы сотрудников

Интерес	Показатель
Отношения с профсоюзом работников	Наличие профсоюза (бинарная переменная, 1 – если есть)
Материальные бонусы за работу	Размер и доля вариативной части заработной платы работника (тыс. руб./%), полученные за год патенты (шт.)
Программа защиты здоровья сотрудников	Наличие полисов ДМС, медицинского учреждения, санатория (бинарная переменная, 1 – если есть по каждому наименованию)
Вовлеченность сотрудников в управление компанией	Доля сотрудников-акционеров в общей численности (в %)

Таблица 4. Показатели отчета, отражающие интересы поставщиков

Интерес	Показатель
Получение средств за предоставленные компании материальные ресурсы	Коэффициенты платежеспособности по срочным и среднесрочным обязательствам за счет выручки от продаж (руб.)
Своевременность осуществления контракта, исполнение контрактных обязательств	Средний срок подписания контракта (дн.), количество обращений поставщиков с просьбой предоставить оферту (шт.), количество жалоб от поставщиков на компанию за нарушение условий контракта (шт.)
Установление долговременных отношений с компанией	Количество постоянных поставщиков – партнеров компании (ед.), доля ключевых поставщиков (%), наличие дополнительных контрактных требований (ед.)
Укрепление финансового состояния	Средняя стоимость партии заказа (тыс. руб.), ценовая политика (наличие скидок, бонусов), участие поставщиков в совместных проектах компании (%)

б) система премирования – наличие бонусов за хороший финансовый результат;

в) степень вовлеченности сотрудников в управление компанией;

г) программы поддержки здоровья сотрудников.

Наличие профсоюзной организации увеличивает переговорную силу персонала. Размер вариативной (бонусной) части заработной платы свидетельствует о политике поощрения работников за результаты труда. Программы защиты здоровья сотрудников демонстрируют степень заботы компании о своих кадрах. Удовлетворение интересов работников обеспечивает фирму лояльными сотрудниками, способствует командной работе, улучшает обмен информацией и знаниями, а также поддерживает имидж компании как хорошего работодателя. В результате увеличивается эффективность и качество деятельности, снижается риск компании.

Основной интерес поставщиков заключается в своевременном получении денежных средств за предоставленные компании товары. Для учета и оценки основных интересов поставщиков целесообразно использовать показатели, представленные в табл. 4.

Названные показатели целесообразно представлять в динамике (3–5 лет), чтобы стейкхолдеры могли оценить степень развития социальной ответственности компании на основе учета их интересов.

Еще одним важным аспектом формирования системы показателей для нефинансовых

стейкхолдеров является учет такого сложного интереса, как надежность социальной сети отношений. Это связано с тем фактом, что, несомненно, удовлетворенность акционеров и инвесторов (финансовых стейкхолдеров) является основой финансового благополучия компании.

Однако достижение этой удовлетворенности может обеспечиваться ущемлением интересов нефинансовых стейкхолдеров компании. Для обеспечения баланса интересов и оценки собственных рисков, возникающих по причине конфликтов среди акционеров, нефинансовым стейкхолдерам необходима информация об основных акционерах компании, содержании имеющихся разногласий, а также существующего регламента принятия стратегических управленческих решений.

Поэтому в интегрированной отчетности весьма полезной будет информация об основных акционерах компании и принадлежащей им доле капитала. В этом разделе можно кратко изложить основные положения, права и ограничения, содержащиеся в соглашении акционеров (утвержденная доля чистой прибыли, направляемой на дивиденды, а также условия и частота пересмотра показателя; допустимое соотношение обязательств и собственного капитала компании; порядок голосования и др.). В качестве результативных мер следует указать достигнутые договоренности по имеющимся разногласиям (существенные изменения в структуре собственности; корпоративные расследования случаев ущемления прав акционеров; дополнительная

эмиссия, выпуск нового класса акций, изменение статуса выпущенных акций и др.).

Таким образом, нефинансовые стейкхолдеры являются как субъектами (пользователями) интегрированной отчетности, так и элементами среды, оказывающей существенное влияние на социально-репутационный капитал компании. Интерес компании и стейкхолдеров обоюдный. Через заключение контрактов с компанией заинтересованные лица реализуют свои интересы и выгоды, а компания в свою очередь получает доступ к специфическим, в ряде случаев уникальным ресурсам. Примерами таких ресурсов могут выступать творческие способности работников или административные ресурсы.

Раскрытие информации в интегрированной отчетности для стейкхолдеров будет способствовать повышению доверительных отношений между компанией и заинтересованными сторонами, которое в свою очередь можно рассматривать как важное конкурентное преимущество организаций, когда они устанавливают долгосрочные отношения сотрудничества и взаимных обязательств через многократно повторяющиеся сделки, основанные на доверии и связях. Деловые связи, охватывающие все сферы бизнеса, приносят выгоду в долгосрочном периоде благодаря снижению совокупных расходов, обмену информацией, повышению инвестиционной привлекательности компании. 🟡

Библиографический список

1. Ефимова О.В. Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 45(348). – С. 41–51.
2. Ивашковская И.В. Финансовые измерения корпоративных стратегий. Стейкхолдерский подход. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 165 с.
3. Ивашковская И.В. Развитие стейкхолдерского подхода в методологии финансового анализа: гармоничная компания // Корпоративные финансы. – 2011. – № 3 (19). – С. 59–70.
4. Полищук Е.А. Социальный капитал и его роль в экономическом развитии // Вестник С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. – 2005. – № 1. – С. 10–16.
5. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации об устойчивом развитии в интегрированной отчетности предприятий АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 4. – С. 58–69.
6. Хоружий Л.И., Хусаинова А.С. Совершенствование методологии финансовой и управленческой отчетности как основы формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций: монография. – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2015. – 528 с.
7. Национальный Регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов // Российский союз промышленников и предпринимателей. Официальный сайт. Режим доступа: <http://rspp.rf/simplepage/157> (дата обращения: 05.06.2017).
8. Global Reporting Initiative – GRI (2015), «Sustainability Reporting Guidelines: Version 4.0» [Электронный ресурс]. – Режим доступа – <http://www.globalreporting.org> (дата обращения: 05.06.2017).

References

1. Efimova O.V. Analysis of Company's Sustainable Development: Stakeholder Approach. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 2013, no. 45(348), pp. 41–51 (in Russ.).
2. Ivashkovskaya I.V. *Finansovye izmereniya korporativnykh strategiy. Steykholderskiy podhod* [Financial Measurements of Corporate Strategies. Stakeholder Approach]. Moscow, INFRA-M Publ., 2013. 165 p.
3. Ivashkovskaya I.V. Development of Stakeholder Approach in the Methodology of Financial Analysis: Balanced Company. *Korporativnye finansy*, 2011, no. 3(19), pp. 59–70 (in Russ.).
4. Polishchuk E.A. Social Capital and Its Role in the Economic Development. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Seriya 5. Ekonomika*, 2005, no. 1, pp. 10–16 (in Russ.).
5. Khoruzhiy L.I., Tryascina N. Ju. Generation of Information about Sustainable Development in Integrated Reporting of Agro-Industrial Enterprises. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2017, no. 4, pp. 58–69 (in Russ.).
6. Khoruzhiy L.I., Husainova A.S. *Sovershenstvovanie metodologii finansovoy i upravlencheskoy otchetnosti kak osnovy formirovaniya integrirovannoy otchetnosti sel'skhozaystvennykh organizatsiy* [Improvement of the Financial and Management Reporting Methodology as the Basis for Integrated Reporting Formation in Agricultural Organizations]. Moscow, RGAU-MSHA im. K.A. Timiryazeva Publ., 2015. 528 p.
7. The National Register and Library of Corporate Non-Financial Reports. Available at: <http://rspp.rf/simplepage/157> (in Russ.) (accessed 05.06.2017).
8. Global Reporting Initiative – GRI (2015), «Sustainability Reporting Guidelines: Version 4.0». Available at: <http://www.globalreporting.org> (accessed 05.06.2017).




ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС НА ЗВАНИЕ «ЛУЧШИЙ БУХГАЛТЕР РОССИИ – 2017»

12 СЕНТЯБРЯ – 15 ОКТЯБРЯ

20 лет
ИПБ России

Будь профессионалом!



-  Лучший бухгалтер
коммерческой организации
-  Лучший бухгалтер организации
государственного сектора
-  Лучший молодой бухгалтер

 тел. +7 (495) 720 54 55

 konkurs@ipbr.org

 www.ipbr.org

УДК 338.264

Структурирование процесса планирования на промышленном предприятии и его поддержка в концепции контроллинга

Planning Process Structuring at an Industrial Enterprise and its Support within the Controlling Concept

Кирилл Павлович Васенев

независимый исследователь, соискатель

e-mail: vasenevkr@bmail.ru

129075 Москва,

ул. 2-ая Новоостанкинская, д. 19, кв. 23.

Тел. +7 (903) 100-85-62

Kirill Vasenyov

Independent Researcher

e-mail: vasenevkr@bmail.ru

Ap. 23, 19, 2-aya Novoostankinskaya st.,

Moscow, 129075.

Phone +7 (903) 100-85-62

Аннотация. В целях операционализации стратегии и интеграции системы планирования предложено добавить между стратегическим и оперативным планированием тактическое планирование, специфической задачей которого является детальная проработка стратегически релевантных проектов. Для системной поддержки процессов планирования предложено использовать наработки концепции контроллинга.

Ключевые слова: операционализация стратегии; интеграция планирования; адаптационная способность предприятия; стратегическое планирование; тактическое планирование; оперативное планирование; координация планов; стратегический контроллинг; проектный контроллинг; оперативный контроллинг

Abstract. For the purpose of strategy operationalization and integration of planning system the author suggests to add tactical planning, the specific task of which is in-depth development of strategically relevant projects, between strategic and operative planning. Using best practices of the controlling concept for the system support of planning processes is highly recommended.

Keywords: strategy operationalization; planning integration; adaptive capacity of an enterprise; strategic planning; tactical planning; operative planning; coordination of plans; strategic controlling; project controlling; operative controlling

Сущность процесса планирования

Планирование, как одну из составных частей управленческого цикла, относят к наиболее важным, сложным и ответственным функциям менеджмента. Планирование является фундаментом системы управления.

Задачи, решаемые в ходе планирования, не имеют однозначного математического решения: к желаемому успеху могут вести различные альтернативные стратегии и мероприятия, разные системы целей. Многовариантность плановых решений обуславливает нетривиальность проблемы планирования и формирует высокие требования к качеству системы планирования.

Как в российской, так и в зарубежной экономической литературе отсутствует общепринятое определение понятия «планирование». Авторы

акцентируют внимание на тех или иных существенных аспектах процесса планирования.

В соответствии с проведенным анализом представленных в литературе определений представляется допустимым трактовать понятие «планирование» следующим образом. Планирование – это нацеленное в будущее системное мышление, предметом которого является волеобразование предприятия, то есть принятие решений в отношении целей, путей, мероприятий и средств для достижения поставленных целей. В процессе планирования на основе анализа управленческих проблем рассматриваются различные альтернативы будущих действий для нахождения оптимального пути развития. Плановые решения принимаются на основе рационального обоснования. В ходе планирования выполняется анализ условий внешней и внутренней среды. Существенным условием процесса



планирования является стремление к координации деятельности отдельных подразделений и к интеграции функционирования предприятия как целого.

В развитии систем планирования выделяют три последовательно сменявших друг друга в течение XX века этапы [15]:

- бюджетное планирование;
- долгосрочное планирование;
- рыночноориентированное планирование.

Характерным отличительным признаком рыночноориентированного планирования является целенаправленное стремление к формированию рыночного спроса и к обеспечению трансляции условий конкуренции в операционную деятельность предприятия [15]. Рыночноориентированное планирование обеспечивает взаимосвязь выбираемой рыночной позиции, условий конкуренции и текущей операционной деятельности. Дальнейшее развитие конкурентных рыночных отношений во второй половине XX века выразилось в возникновении потребности в навыках стратегического мышления.

Уровни планирования: стратегический, тактический, оперативный

В отечественной литературе традиционно выделяют стратегическое и оперативное планирование. Наиболее распространенным критерием разделения стратегического и оперативного планирования выступает охватываемый процессом планирования период времени. При этом возникает проблема разобщенности обоих комплексов планирования: разработанные со значительными усилиями и принятые стратегии не трансформируются в конкретные действия на оперативном уровне.

В качестве распространенного инструмента стратегического планирования рассматриваются программы и проекты. При этом управление как программой, так и проектом может иметь и тактический, и стратегический аспекты.

В США принято выделять три понятия [9, 17]:

- планирование (planning) – определение целей и стратегий;
- программирование (programming) – разработка программы действий, то есть комплекса мероприятий по реализации стратегий;
- бюджетирование (budgeting) – перевод целей и мероприятий на язык конкретных стоимостных показателей, самый детализированный уровень планирования.

В немецкой практике часто наряду со стратегическим и оперативным планированием явно выделяют и тактическое планирование. Стратегическое планирование концентрируется на планировании «потенциала успеха», конкурентных стратегиях и стратегических программах. Тактическое планирование конкретизирует стратегическое в форме планирования ресурсов. А оперативное планирование определяет текущую конкретную деятельность.

Задачей тактического планирования является трансформация стратегических целеустремлений предприятия в охватывающее несколько периодов планирование программ, мощностей и финансов. Тактическое планирование выступает необходимым инструментом для перевода стратегических категорий в оперативные цели и мероприятия [4]. Ввиду увеличения вовлеченных в процесс планирования иерархических уровней и направлений деятельности значительно возрастает потребность в горизонтальной и вертикальной интеграции [4].

Тактическое планирование может быть реализовано в двух формах: как находящееся между стратегическим и оперативным среднесрочное планирование (сравнительно укрупненное, но в формате оперативного плана), или же как инвестиционные расчеты, используемые для оценки отдельных прорабатываемых в форме проектов мероприятий [4]. Применение среднесрочного оперативного планирования может быть сопряжено с опасностью потери из виду специфических тактических параметров, связывающих стратегическое и оперативное планирование [4].

Проекты рассматриваются в том числе и рядом отечественных исследователей в качестве средства реализации разработанных стратегий [6]. Планирование проектов и среднесрочное укрупненное оперативное (то есть по существу тактическое) планирование могут дополнять друг друга.

Исходя из вышесказанного представляется целесообразным в качестве критерия разделения комплексов планирования использовать не охватываемый период времени, а содержание плановой работы и выделить в системе планирования предприятия перечисленные в табл. 1 подсистемы.

Сущность плановой работы на этапах стратегического, тактического и оперативного планирования охарактеризована на рисунке. Ключевые характеристики подсистем системы планирования предприятия приведены в табл. 2.

Ключевые проблемы процесса планирования

К основным проблемам процесса планирования на промышленном предприятии следует отнести:

- 1) необходимость повышения адаптационной способности предприятия к неопределенности, динамичности и сложности конкурентной рыночной среды;
- 2) необходимость достижения вертикальной и горизонтальной скоординированности планов,
- 3) потребность в обеспечении реалистичности планов.

Специфическое содержание плановой работы в разных подсистемах системы планирования поясняет возникновение центральной проблемы практики планирования – вертикальной и горизонтальной координации. Организация сотрудничества между участниками планирования, обеспечивающая быстрый обмен соответствующей

Таблица 1. Содержание плановой работы в подсистемах системы планирования предприятия

Подсистема планирования	Содержание плановой работы
Планирование базовых принципов деятельности предприятия	Формулирование видения, миссии, а также высказываний об общих принципах работы предприятия (отношение к сфере деятельности, сотрудникам, владельцам, ресурсам, техническому прогрессу и т.д.)
Стратегическое планирование	Выработка стратегий в отношении стратегических бизнес-направлений и функциональных сфер деятельности, мероприятий по созданию, поддержанию и защите потенциалов успеха и ключевых компетенций предприятия, а также формирование и управление системами на уровне предприятия как целого
Тактическое планирование	Многопериодное планирование стратегических проектов, программ, трансформация стратегий в оперативную деятельность и оптимизация портфеля стратегических проектов, а также среднесрочное относительно укрупненное оперативное планирование
Оперативное планирование	Разработка конкретных мероприятий для достижения оперативных целей и обеспечение согласованности оперативных планов, а также планирование оперативных проектов и краткосрочное планирование стратегических проектов
Планирование результата и платежеспособности	Расчет прибыли предприятия, расчет управленческой прибыли, финансового плана и плана баланса
Оперативно-производственное планирование	Детализация производственных заданий и технико-экономических показателей, доведение их до конкретных исполнителей, увязка заданий по всем подразделениям предприятия по номенклатуре, количеству и временным периодам

Области стратегического, тактического и оперативного планирования [14] с изм.



информацией, является особенно важной задачей. В процессе планирования необходимо постоянно осуществлять обратную связь между отдельными планами [7].

Среди возможных механизмов координации координация на основе планов наилучшим образом обеспечивает гибкое реагирование предприятия на изменения в окружающей среде [4]. Однако



Таблица 2. Основные характеристики подсистем системы планирования предприятия [14, 21] с изм.

Признак	Стратегическое планирование	Тактическое планирование	Оперативное планирование
Цель	Выработка стратегий, целей и задач в отношении ключевых компетенций и потенциалов успеха предприятия	Трансформация стратегий в оперативную деятельность (формирование структуры ключевых компетенций и потенциалов успеха), интеграция процесса планирования	Координация мероприятий подразделений и процесса планирования, интеграция деятельности предприятия
Вид проблем	Большинство проблем не структурированы	Структурированность проблем средняя	Проблемы относительно хорошо структурированы
Участвующие уровни управления	В основном (но не исключительно) на уровне высшего руководства	Включает все уровни с основным упором на среднее звено управления	Среднее и нижнее звено управления
Информационная база	Ненадежная	Относительно ненадежная	Сравнительно надежная
Риск и неопределенность	Высокие	Относительные (средние)	Сравнительно низкие
Временной горизонт	Акцент на долгосрочные аспекты (принципиально горизонт не ограничен), а также на средне- и краткосрочные	Среднесрочная перспектива (3–5 лет)	Краткосрочная перспектива (до 1 года)
Объекты планирования	<ul style="list-style-type: none"> • корпоративные стратегии (структурирование бизнес-портфеля и аллокация ресурсов); • конкурентные компетенто ориентированные бизнес-стратегии (для выделенных стратегических бизнес-направлений); • функциональные стратегии (развитие функциональных направлений деятельности) 	<ul style="list-style-type: none"> • стратегически релевантные проекты (инновационные проекты развития продуктов и технологий, инфраструктурные и функциональные проекты); • портфели стратегически релевантных проектов (стратегически ориентированные (с использованием соответствующих критериев) балансировка стратегических проектов и оптимизация всей проектной деятельности предприятия); • среднесрочное укрупненное оперативное (функциональное) планирование 	<ul style="list-style-type: none"> • оперативные функциональные мероприятия и их координация; • краткосрочные параметры стратегически релевантных проектов для соответствующих оперативных плановых периодов; • оперативные проекты
Целевые величины	<ul style="list-style-type: none"> • целевые величины преимущественно качественной природы; • потенциалы успеха; • драйверы прибыли 	<ul style="list-style-type: none"> • целевые величины преимущественно количественной природы; • цели по продуктам, мощностям, структуре капитала; • многопериодные цели по результату 	<ul style="list-style-type: none"> • количественные целевые величины; • цели по производству, сбыту и обеспечению текущего финансирования; • однопериодные и удельные (штучные) цели по результату
Необходимая информация	В первую очередь из внешней среды	Из внешней и из внутренней среды	В первую очередь из самого предприятия
Иерархическая подчиненность	Управленческие решения топ-менеджмента	Подчинено стратегическому планированию	Подчинено стратегическому и тактическому планированию

Окончание табл. 2.

Признак	Стратегическое планирование	Тактическое планирование	Оперативное планирование
Спектр альтернатив	Спектр альтернатив в принципе широк	Спектр альтернатив средний	Спектр альтернатив ограничен
Охват	Концентрация на отдельных важных позициях	Детальная проработка отдельных важных позиций (стратегически релевантные проекты)	Охватывает все функциональные области и интегрирует их
Детализация и полнота информации	Низкая	Возрастающая	Высокие детализация и полнота
Программируемость решений	Низкая	Средняя	Высокая
Характерные отличительные признаки	<ul style="list-style-type: none"> • относится к уровню всего предприятия; • высокий уровень абстрагирования; • направленность на параметры качественной природы; • долгосрочное рамочное планирование 	<ul style="list-style-type: none"> • относится к функциональным направлениям деятельности; • средний уровень абстрагирования; • большая направленность на количественные параметры; • содержательная конкретизация стратегического планирования – создание целевых рамочных условий для оперативного планирования 	<ul style="list-style-type: none"> • относится к исполнительскому уровню; • низкий уровень абстрагирования; • направленность на количественные параметры; • преобразование тактического планирования в конкретные исполнительские планы

на практике координация на основе планов никогда не оказывается единственным механизмом – одновременно задействуются и другие механизмы (указания руководителя, самосогласование в группе, зафиксированные программы действий, организационная культура). Координация на основе планов и управление на основе целей (Management by Objectives) зачастую оказываются тождественными: планы выступают формальным инструментом для формулирования и коммуникации целей [4].

Одной из наиболее сложных проблем планирования является интеграция планирования – увязывание стратегического планирования с тактическим и оперативным [2, 7, 13, 17, 18]. Поскольку стратегическое планирование преследует в первую очередь цели качественной природы, а тактическое и оперативное планирование – количественно выраженные цели, то системное увязывание уровней планирования не находит необходимого методического основания.

Поэтому из стратегического планирования должны быть выведены для текущего планового периода ключевые показатели, которые сформируют рамочные условия для тактического и оперативного планирования. Именно при трансформации стратегических планов в текущую операционную деятельность часто терпит неудачу практика планирования: разработанные со значительными усилиями стратегические планы оказываются так

и не воплощенными в оперативную повседневную деятельность [11]. Причина этого кроется прежде всего в недостаточном сотрудничестве на разных уровнях управления, недостаточном осознании проблемы и, не в последнюю очередь, в рутине застывших плановых процедур.

Для успешного транслирования стратегий в бюджеты необходимы ясные правила. Один из подходов – сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard), которая позволяет выводить оперативные цели из стратегических [8, 12].

Отдельной проблемой интеграции планирования является обеспечение обратной связи с оперативного и тактического уровня управления для принятых стратегий (стратегически ориентированная обратная связь). При том, что сами по себе тактические и оперативные решения являются производными от стратегических.

Планирование считается реалистичным в той мере, в какой участники планирования намерены осуществить запланированное [7]. При разработке планов необходимо учитывать принцип управляемости (Controllability Principle), в соответствии с которым менеджеры могут нести ответственность только за то, на что они могут оказывать влияние [4].

Возможно, самым большим искусством менеджера является обеспечение для своих подчиненных компромисса между напряженностью выполнения



работ, с одной стороны, и достижимостью поставленной цели – с другой [7]. Для того чтобы подчиненный взял на себя ответственность за выполнение плана и идентифицировал себя с целью, он должен быть привлечен к процессу постановки этой цели и разработки этого плана. А это делает необходимыми обширные коммуникации и сложные процедуры согласования.

Во многих случаях сегодня на российских предприятиях функционируют системы планирования, комбинирующие старые (применявшиеся еще в условиях централизованной экономики) и современные методы планирования. Однако локальные усовершенствования не обеспечивают достаточного повышения качества планирования и соответственно адаптационной способности предприятий к рыночным изменениям. Необходим системный подход к организации плановой работы, обеспечивающий действительную интеграцию планирования.

При совершенствовании системы планирования промышленного предприятия целесообразно опираться на рекомендации концепций управления, продемонстрировавших свои преимущества в условиях рыночной экономики. Рассмотрим с точки зрения возможностей поддержки процесса планирования концепцию контроллинга.

Стратегический, проектный и оперативный контроллинг

В экономическом смысле контроллинг – это управление и наблюдение. Но поскольку эффективное управление и наблюдение невозможны без постановки целей и планирования мероприятий по реализации этих целей, то контроллинг содержит комплекс задач по планированию, регулированию и наблюдению [4]. Контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления [1].

Стратегический контроллинг интерпретируется как обеспечение руководства предприятия релевантной для принятия решений информацией и как координация различных стратегических и оперативных подсистем предприятия для обеспечения стабильного надежного существования. Основная задача стратегического контроллинга состоит в том, чтобы обеспечить реализацию принятой стратегии путем наблюдения и контроля за ее воплощением в жизнь [10]. Концепция стратегического контроллинга означает [19]:

- 1) планирование стратегических мероприятий и контроль достижения целей и принятых предпосылок;
- 2) высшая стратегическая цель «стабильное надежное существование» сосуществует совместно с высшими оперативными целями «прибыль» и «ликвидность», стратегическое и оперативное планирование согласованы между собой;

3) наличие обратной связи в форме оперативного контроля и стратегического контроля вплоть до ревизии стратегических целей;

4) разработка пригодных для поддержки принятия решений стратегических критериев и аналитических инструментов – операционализация стратегий;

5) выделение в рамках общей концепции стратегического и оперативного контроллинга.

Ввиду того что одним из самых распространенных инструментов операционализации стратегий являются проекты, планирование которых в силу специфики проектной деятельности целесообразно трактовать как предметно обособленный вид плановой работы (в качестве тактического планирования), рассмотрим проектный контроллинг.

Основная функция проектного контроллинга состоит в информационно-аналитической и методической поддержке процессов планирования, учета, контроля и анализа параметров проекта, а также в консультировании руководителей при подготовке решений относительно дальнейшего хода реализации проекта [14].

Входные данные для проектного контроллинга – это описание задач проекта, планы по срокам и вехам, бюджет, промежуточные результаты проекта [14]. В результате бюджетирования проектов фиксируются плановые значения контролируемых величин, выраженные в натуральных и стоимостных показателях, а также качество, сроки исполнения этапов проекта и т.д. Информационная система проектного контроллинга должна постоянно посылать сигналы обратной связи для корректировки плана проекта как в оперативном, так и в стратегическом аспектах [14].

Цель оперативного контроллинга – создание системы управления достижением текущих целей предприятия, а также принятие своевременных решений по оптимизации соотношения «затраты – прибыль». Оперативный контроллинг координирует процессы оперативного планирования, контроля, учета и отчетности на предприятии при поддержке современной информационной системы [14].

Основная задача оперативного контроллинга – это обеспечение методической, информационной и инструментальной поддержки функций менеджмента и интеграции их с целью формирования комплексного представления о ситуации на предприятии и о возможном ее изменении [14].

Система интегрированного оперативного планирования, построенная согласно рекомендациям контроллинга, создает «растр» для быстрого нахождения отклонений фактически достигнутых результатов от запланированных значений по разным объектам калькуляции и обеспечивает возможность своевременной подготовки мероприятий по предотвращению отклонений и тем самым планомерное достижение поставленных целей [20].

Поддержка процесса планирования в концепции контроллинга

Контроллинг поддерживает управление предприятием путем поддержки процессов планирования и информирования. Планирование и контроль в контроллинге включены в кибернетическую модель контура регулирования [20]. Планирование рассматривается в контроллинге как задающий элемент в системе управления.

Поддержке процесса планирования уделяется в контроллинге значительное внимание. Обобщенный перечень основных направлений поддержки процесса планирования в контроллинге представлен в [3].

Применительно к стратегическому планированию и контролю основными задачами контроллеров являются [4]:

- 1) в ходе разработки стратегии: применение механизмов координации принимаемых решений, оценка финансовых последствий выдвигаемых идей, критическое рассмотрение идей;
- 2) в процессе реализации стратегии: информационное обеспечение ответственных за реализацию стратегии лиц, контроль стратегических проектов, модерирование при разрешении проблем, методическая поддержка и документирование процессов;
- 3) контроль за реализацией стратегии: контроль оперативных обусловленных реализацией стратегии результатов, контроль принятых предпосылок и критический анализ поставленных целей.

К ключевым инструментам стратегического контроллинга относятся методы стратегического планирования, бенчмаркинга, сценарного анализа, а также сбалансированная система показателей [5, 14].

Практический опыт структурирования процесса планирования предприятий

Рассмотрение зарубежных и отечественных практических примеров построения (совершенствования) систем планирования промышленных предприятий подтверждает высокую актуальность проблемы повышения интегрированности процессов планирования. В зависимости от условий внешней среды выбирается соответствующий подход к структурированию процессов планирования, обеспечивающий необходимые адаптационную способность системы управления к рыночным изменениям и взаимосвязанность уровней планирования.

Например, в крупном немецком концерне «Даймлер-Бенц» (управляющий холдинг) эффективность системы планирования и отчетности связывается с использованием инструментария, обеспечивающего переплетение между различными уровнями системы планирования [16]. Уровни планирования различаются по охватываемому периоду

времени: стратегическое планирование (не ограничено по времени), скользящее оперативное планирование (охватывает трехлетний период) и внутригодовое планирование (базируется на плане первого года оперативного планирования и служит для ежемесячного контроля и анализа) [16].

При этом стратегическое планирование включает в себя периодическое стратегическое планирование и ориентированное на проекты стратегическое планирование. Периодическое стратегическое планирование отражает текущий уровень реализации стратегии и нацелено на по возможности раннее выявление потребности в мероприятиях стратегического характера.

Планирование стратегических проектов призвано интегрировать процесс поиска концептуальных идей и разработки новых продуктов (в форме стратегических проектов) в стратегическое планирование. Управление проектной деятельностью реализуется с использованием инструментария мультипроектного менеджмента.

Оперативное (трехлетнее скользящее) планирование базируется на стратегических целевых показателях и выступает связующим звеном между стратегическим и внутригодовым планированием. Его главной задачей является детализация и перевод стратегических установок в конкретные согласованные цели для продуктов и рынков, подразделений и функций, а также определение необходимых конкретных мероприятий для среднесрочного планового горизонта.

Контроллинг рассматривается в концерне «Даймлер-Бенц» как несущая конструкция интегрированного управления. Это предусматривает обеспечение руководителей всех уровней соответствующими инструментарием и информацией, обеспечивающими прозрачность всех зависимостей и взаимодействий в рамках процессов планирования, принятия решений и реализации планов [16]. В системе управления концерна в качестве самостоятельных функций выделяются стратегический и оперативный контроллинг.

На небольшом российском предприятии ОАО «Храпуновский инструментальный завод» в структуре системы контроллинга были выделены следующие связанные с процессом планирования и взаимосвязанные между собой блоки [14]:

- 1) блок задач подготовки решений по стратегическому планированию (формулирование миссии, определение цели развития, стратегии достижения цели, разработка сбалансированной системы показателей);
- 2) блок задач подготовки решений по финансовому планированию – бюджетированию (разработка регламента бюджетирования, координация работ подразделений в процессе разработки финансового плана);
- 3) блок задач подготовки решений по инвестиционному развитию предприятия (управление проектами).




Основными функциями системы контроллинга на ОАО «Храпуновский инструментальный завод» являются [14]:

- 1) подготовка и обоснование принимаемых управленческих решений;
- 2) подготовка решений по перепроектированию или совершенствованию самой системы управления;
- 3) координация работы функциональных подразделений предприятия при решении задач управления.

Выводы

Проведенный анализ показывает, что между стратегическим и оперативным планированием в целях операционализации стратегии и интеграции всей

системы планирования целесообразно добавление подсистемы тактического планирования, специфической задачей которой является детальная проработка стратегически релевантных проектов (проектно ориентированное тактическое планирование), с одной стороны определяемых стратегией, а с другой – детерминирующих операционную деятельность.

Из анализа основных положений концепции контроллинга следует, что в контроллинге хорошо развит функционал системообразующей и текущей поддержки процесса планирования. Поэтому в целях повышения качества и интегрированности планов целесообразно использовать наработки концепции контроллинга с функционалом стратегического, проектного (мультипроектного) и оперативного контроллинга. 

Библиографический список

1. Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др. Контроллинг как инструмент управления предприятием [под ред. Н.Г. Данилочкиной]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
2. Бухалков М.И. Внутрифирменное планирование. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 400 с.
3. Васенев К.П. Алгоритм процесса оперативного планирования в составе системы интегрированного планирования промышленного предприятия // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». – 2017. – № 4. – С. 9–14.
4. Вебер Ю., Шеффер У. Введение в контроллинг: Пер. с нем. [под ред. проф., д.э.н. С.Г. Фалько]. – М.: Изд-во НП «Объединение контроллеров», 2014. – 416 с.
5. Глушко Т.И., Фалько С.Г. Стратегический контроллинг в энергокомпании при переходе на бизнес-модель «энергосервис» // Контроллинг. – 2015. – № 3 (57). – С. 10–17.
6. Гусева И.Б., Ситникова Д.С. Алгоритм формирования инновационной стратегии предприятия с участием проектного контроллинга // Контроллинг. – 2013. – № 1 (47). – С. 22–26.
7. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. [под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
8. Захаров М.Н., Третьякова В.А. Мониторинг этапов реализации выбранной стратегии развития предприятия // Контроллинг. – 2012. – № 1 (43). – С. 38–43.
9. Иванов Е.А. Бюджетирование в учетно-аналитических системах многоsegmentных организаций: монография. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 170 с.
10. Ивашкевич В.Б. Стратегические решения в контроллинге // Контроллинг. – 2012. – № 4 (46). – С. 8–11.
11. Каплан Р., Нортон Д. Награда за блестящую реализацию стратегии. Связь стратегии и операционной деятельности – гарантия конкурентного преимущества: Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2013. – 368 с.
12. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию: Пер. с англ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2014. – 320 с.

References

1. Anan'kina E.A., Danilochkin S.V., Danilochkina N.G. i dr. *Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiem* [Controlling as an Enterprise Management Tool]. Moscow, Audit, YUNITI Publ., 1999. 297 p.
2. Buhalkov M.I. *Vnutrifirmennoe planirovanie* [Corporate Planning]. Moscow, INFRA-M Publ., 2000. 400 p.
3. Vasenev K.P. Algorithm of the Operative Planning Process within the Integrated Planning System of an Industrial Enterprise. *Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya «Ekonomika i pravo»*, 2017, no. 4, pp. 9–14 (in Russ.).
4. Weber J., Schaffer U. *Vvedenie v controlling* [Einfuehrung in Controlling]. Moscow, «Ob'edinenie kontrollerov» Publ., 2014. 416 p.
5. Glushko T.I., Fal'ko S.G. Strategic Controlling in an Energy Company during its Transition to *Energoservis* Business Model. *Kontrolling*, 2015, no. 3 (57), pp. 10–17 (in Russ.).
6. Guseva I.B., Sitnikova D.S. Algorithm of an Enterprise's Innovative Strategy Formation Using Project Controlling. *Kontrolling*, 2013, no. 1 (47), pp. 22–26 (in Russ.).
7. Deyhle A. *Praktika kontrollinga* [Controller-Praxis]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2001. 336 p.
8. Zaharov M.N., Tret'yakova V.A. Monitoring of Adopted Development Strategy's Implementation Phases. *Kontrolling*, 2012, no. 1 (43), pp. 38–43 (in Russ.).
9. Ivanov E.A. *Byudzhetrovanie v uchetno-analiticheskikh sistemah mnogosegmentnyh organizatsiy* [Budgeting in Accounting and Analytical Systems of Multi-Segment Organizations]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014. 170 p.
10. Ivashkevich V.B. Strategic Decisions in Controlling. *Kontrolling*, 2012, no. 4 (46) pp. 8–11 (in Russ.).
11. Kaplan R., Norton D. *Nagrada za blestyashchuyu realizaciyu strategii. Svyaz' strategii i operacionnoj deyatel'nosti – garantiya konkurentnogo preimushchestva* [The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage]. Moscow, ZAO «Olimp-Biznes» Publ., 2013. 368 p.
12. Kaplan R., Norton D. *Sbalansirovannaya sistema pokazatelej. Ot strategii k dejstviyu* [The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action]. Moscow, ZAO «Olimp-Biznes» Publ., 2014. 320 p.

13. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
14. Карминский А.М., Фалько С.Г., Жевага А.А., Иванова Н.Ю. Контроллинг: учебник [под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько]. – 3-е изд., дораб. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2013. – 336 с.
15. Константин Г.Н. Стратегический менеджмент. Концепции. – М.: Бизнес-Элаймент, 2009. – 239 с.
16. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. [под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
17. Шаховская Л.С., Попкова Е.Г., Хохлов В.В. и др. Бюджетирование: теория и практика. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2016. – 412 с.
18. Horvath&Partners. Внедрение сбалансированной системы показателей: Пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 478 с.
19. Horvath P. Controlling. – 9, vollst. ueberarb. Aufl. – Muenchen: Vahlen, 2003. – 943 S.
20. Klenger F. Operatives Controlling. – Muenchen; Wien: Oldenbourg, 1989. – 472 S.
21. Wirtschaftslexikon, Planung. – URL: www.daswirtschaftslexikon.com/d/planung/planung.htm (дата обращения 14.06.2017).
13. Karminskiy A.M., Olenev N.I., Primak A.G., Fal'ko S.G. *Kontrolling v biznese. Metodologicheskie i prakticheskie osnovy postroeniya kontrollinga v organizaciyah* [Controlling in Business. Methodological and Practical Basis of Controlling in Organizations]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1998. 256 p.
14. Karminskiy A.M., Fal'ko S.G., Zhevaga A.A., Ivanova N.YU. *Kontrolling* [Controlling]. Moscow, ID «FORUM»: INFRA-M Publ., 2013. 336 p.
15. Konstantinov G.N. *Strategicheskii menedzhment. Konseptsii* [Strategic Management. Concepts]. Moscow, Biznes-EHlayment Publ., 2009. 239 p.
16. Hahn D. *Planirovanie i kontrol': kontsepciya kontrollinga* [Planung und Kontrolle. Planungs- und Kontrollsysteme. Planungs- und Kontrollrechnung: Controllingkonzepte]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997. 800 p.
17. SHahovskaya L.S., Popkova E.G., Hohlov V.V. i dr. *Byudzhetirovanie: teoriya i praktika* [Budgeting: Theory and Practice]. Moscow, KNORUS Publ., 2016. 412 p.
18. Horvath&Partners *Vnedrenie sbalansirovannoy sistemy pokazateley* [Balanced Scorecard]. Moscow, Al'pina Biznes Buks Publ., 2008. 478 p.
19. Horvath P. Controlling. – 9, vollst. ueberarb. Aufl. – Muenchen: Vahlen, 2003. 943 S.
20. Klenger F. Operatives Controlling. – Muenchen; Wien: Oldenbourg, 1989. – 472 S.
21. Wirtschaftslexikon, Planung. Available at: www.daswirtschaftslexikon.com/d/planung/planung.htm (accessed 14.06.2017).

УДК 330.123.6

Организационно-экономические аспекты использования аутсорсинга в учреждениях здравоохранения

Business Aspects of Outsourcing in the Healthcare Institutions

Северный (Арктический) федеральный университет имени М.В. Ломоносова, Россия, Архангельск
Владимир Александрович Скрипниченко
 докт. экон. наук, профессор
 e-mail: v.scripnichencko@yandex.ru

Northern (Arctic) Federal University named after M.V. Lomonosov, Russia, Arkhangelsk
Vladimir Skripnichenko
 Doctor of Economics, Professor
 e-mail: v.scripnichencko@yandex.ru

Северный государственный медицинский университет Министерства здравоохранения Российской Федерации, Россия, Архангельск
Людмила Владимировна Коновалова
 канд. экон. наук, доцент
 e-mail: 536341@gmail.com
Татьяна Николаевна Ушакова
 канд. экон. наук, доцент
 e-mail: ushakovatn@gmail.com
 163000, Россия, г. Архангельск, просп. Троицкий, д. 51.
 Тел. +7 (8182) 65–53–10

Northern State Medical University of the Ministry of Healthcare of the Russian Federation, Russia, Arkhangelsk
Lyudmila Konovalova
 PhD in Economics, Associate Professor
 e-mail: 536341@gmail.com
Tatiana Ushakova
 PhD in Economics, Associate Professor
 e-mail: ushakovatn@gmail.com
 51, Troitskiy av., Arkhangelsk, Russia, 163000.
 Phone +7 (8182) 65–53–10



Аннотация. В статье рассматриваются возможности использования аутсорсинга в практике хозяйственной деятельности медицинских организаций. Определены направления анализа эффективности реализации аутсорсингового проекта. Обобщены основные преимущества и возможные риски аутсорсинга.

Ключевые слова: аутсорсинг; аутсорсер; аутсорсинговый проект; договор аутсорсинга; здравоохранение; медицинская организация; медицинская помощь; медицинская услуга.

Abstract. This article considers the outsourcing possibility of the medical providers' economic operations. The authors have determined the directions of performance analysis of the outsourcing project implementation. Also, main advantages and possible risks of outsourcing are summarized.

Keywords: outsourcing; outsourcer; outsourcing project; outsourcing agreement; healthcare; medical provider; medical care; medical service.

Введение

В современном мире экономики развитых стран находятся в ситуации чрезвычайного обострения конкуренции. Такая жесткая борьба не может обходиться без использования инструментов управления, позволяющих формировать и развивать конкурентные преимущества. Залогом выживания и развития современной организации является способность успешно адаптироваться к постоянным изменениям политико-правовых, социально-экономических и технических условий [5, с. 85].

Одним из современных методов хозяйствования является аутсорсинг (англ. outsourcing от out – «вне» + source – «источник») – использование сторонних, то есть внешних ресурсов. Научные публикации, посвященные аутсорсингу, появились еще в середине 80-х годов XX века. И с этого периода продолжают исследования возможностей теоретико-концептуального обоснования и результатов внедрения аутсорсинга в экономическую деятельность хозяйственных организаций. Об актуальности данных исследований свидетельствует постоянно растущее число публикуемых по этой теме научных работ в России и за рубежом.

Использование аутсорсинговых проектов в современных компаниях позволяет оптимизировать их хозяйственную деятельность благодаря сосредоточению всех ресурсов на выполнении основных видов деятельности и передаче непрофильных функций фирмам-аутсорсерам. Можно сказать, что аутсорсинг является стратегией управления организацией, предполагающей реструктуризацию и внутрифирменных процессов, и внешних взаимодействий, так как под стратегией мы понимаем «целенаправленную деятельность организации, ориентированную на создание конкурентных преимуществ и достижение долгосрочных целей» [1, с. 9]. Разработку стратегии аутсорсинга необходимо осуществлять в строгом соответствии с общей концепцией развития организации. При этом важно четко определить цели и задачи, оценить финансовые ресурсы и возможности.

Экономическим содержанием аутсорсинга является возникновение дополнительных направлений

в использовании рыночных механизмов при регулировании хозяйственной деятельности организаций, а также мобилизация резервов сотрудников, предоставление им новых возможностей для проявления предпринимательской инициативы. Необходимым элементом процесса принятия решения о передаче отдельных функций на аутсорсинг должен быть анализ возможных рисков. Можно выделить следующие группы рисков.

1. Риски стратегического характера, связанные с тем, что методы фирмы-аутсорсера могут не совпадать с общей стратегией фирмы-заказчика, а также с невозможностью установления необходимого контроля за выполнением операций, переданных на аутсорсинг, неправильным выбором критериев экспертизы и оценки аутсорсера.
2. Репутационные риски могут быть связаны с плохим качеством предоставляемых услуг или несоответствием методов работы аутсорсеров общепринятым нормам или имиджу фирмы-заказчика.
3. Операционные риски возникают в результате нарушения технологий, недостаточности финансовых средств, сложности или даже невозможности проведения проверок аутсорсеров, ошибок самих заказчиков при проведении контроля за реализацией аутсорсингового проекта.
4. Контрактные риски связаны с невозможностью выполнения условий контракта фирмой-аутсорсером, внезапном отказе аутсорсера от выполнения функций или при его банкротстве. Здесь могут возникнуть сложности выхода из аутсорсингового проекта.
5. Риски доступа связаны с «закрытостью» участников аутсорсингового проекта, с нарушениями графиков предоставления отчетности, с отказом в проверке деятельности.
6. Системные риски могут возникать, когда партнеры по аутсорсингу для выполнения некоторых видов услуг используют своих поставщиков. При отсутствии должного контроля со стороны аутсорсера это может привести к риску неисполнения обязательств по договору аутсорсинга.

Чтобы применение аутсорсинга привело к положительным результатам, необходимо иметь хорошую правовую базу для его использования.

В законодательстве Российской Федерации нет правового понятия «аутсорсинг», однако в Гражданском кодексе РФ есть статья 421 «Свобода договора», дающая право «заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами»¹. Таким образом, взаимоотношения между заказчиком аутсорсинговых услуг и исполнителем-аутсорсером выстраиваются на основании договора аутсорсинга.

Экономические возможности и правовые последствия аутсорсинговых проектов изучены еще недостаточно хорошо, поэтому договор аутсорсинга необходимо очень тщательно и детально прорабатывать обеим сторонам, чтобы избежать нежелательных результатов.

Использование аутсорсинга в практике хозяйственной деятельности медицинских организаций

Здравоохранение играет особую роль в экономике нашей страны. Это одна из главных социальных функций государства, в которой аутсорсинг наиболее распространен. Это обусловлено постоянным ростом затрат, необходимостью повышения качества медицинских услуг, а также стремлением медицинских организаций снять с себя лишние заботы о содержании и повышении квалификации обслуживающего персонала.

Учреждения здравоохранения в условиях дефицита бюджетных средств и средств системы обязательного медицинского страхования пытаются изыскать ресурсы для решения ключевых задач. Поэтому перевод неосновных видов деятельности на аутсорсинг является актуальным.

Анализ практики хозяйственной деятельности российских медицинских организаций показал, что наиболее часто на аутсорсинг передаются услуги по стирке белья и уборке помещений, сбор, обезвреживание, транспортировка и размещение медицинских отходов, техническое обслуживание медицинской техники, организация охраны и пропускного режима и др. Одним из «традиционных» видов аутсорсинга в различных сферах здравоохранения является оказание ИТ-услуг.

На аутсорсинг стали передаваться и некоторые профильные медицинские услуги, например, проведение лабораторных и медицинских исследований, а также отдельные административные функции. Во многих лечебно-профилактических учреждениях используются аутсорсинговые колл-центры для оптимизации деятельности информационно-справочных служб. «Медицинский колл-центр – важное и необходимое звено между пациентом и медицинским учреждением, позволяющее быстро получить необходимую информацию» [2, с. 34].

В последнее время в учреждениях здравоохранения России осуществляется внедрение аутсорсинга

лечебно-профилактического питания, представляющего собой передачу на договорной основе медицинской организацией функции приготовления диетических блюд сторонней компании, специализирующейся в этой области и обладающей соответствующим опытом и возможностями по его организации. Анализ практики применения аутсорсинга лечебно-профилактического питания на примере учреждений здравоохранения Архангельской, Пензенской областей, Республики Татарстан и Краснодарского края показал, что «главное преимущество аутсорсинга в системе организации лечебного питания заключается в более качественном и менее затратном выполнении услуги, высвобождении ресурсов и повышении удовлетворенности пациентов» [3, с. 562].

С 2013 года в Российской Федерации реализуется проект «Новая скорая и неотложная помощь». Главной целью этого проекта является повышение качества оказания медицинских услуг посредством обновления автопарка станций «Скорой помощи» за счет внебюджетных источников на условиях государственно-частного партнерства и аутсорсинга.

Основные приоритеты – предоставление своевременной и высококвалифицированной помощи, оснащение автомобилей «Скорой помощи» современной медицинской техникой, повышение комфорта при перевозке пациентов. Мероприятия в рамках данного проекта проводятся во многих российских регионах: в республиках Чувашия и Башкортостан, Московской, Кировской и Вологодской областях, на территории субъектов Северо-Кавказского федерального округа, в Пермском крае и др.

С 2014 года проект реализуется и в Архангельской области. Эффективность выражается в обновлении автопарка станций «Скорой помощи» без значительных финансовых вложений средств регионального бюджета и в повышении качества оказания медицинской помощи населению. В рамках проекта запланирована поэтапная замена порядка 200 автомобилей «Скорой помощи», которые полностью выработали свой ресурс. Предполагается экономия около 200 млн руб. областного бюджета [4, с. 84–85].

Реализация проекта «Новая скорая и неотложная помощь» в Архангельской области находится под постоянным контролем регионального министерства здравоохранения. В течение всего периода сбоев и внештатных ситуаций по проекту аутсорсинга транспортных услуг не выявлено. Станции «Скорой помощи» в Архангельске, Северодвинске, Новодвинске и Котласе обновляют автопарк, ликвидируют непрофильные направления деятельности, оптимизируют расходы. Новыми автомобилями «Скорой помощи» пополнились автопарки Котласской и Коряжемской

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017, с изм. от 22.06.2017).

городских больниц, а также Ильинской центральной районной больницы. При этом все услуги жителям области, как и прежде, оказываются бесплатно².

Эффективность реализации аутсорсингового проекта

В процессе реализации аутсорсингового проекта необходимо осуществлять постоянный мониторинг и контроль с целью наиболее рационального использования ресурсов и обеспечения эффективного выполнения основных задач.

В аутсорсинговом проекте необходимо определить и зафиксировать следующие условия:

- цели и задачи проекта;
- основные требования к каждому из его участников;
- критерии отбора партнеров для реализации аутсорсингового проекта;
- распределение обязанностей и ответственности заказчика и аутсорсера;
- определение прав обеих сторон;
- вопросы урегулирования конфликтов, мониторинга эффективности и управления рисками;
- систему распределения и использования доходов и расходов;
- график предоставления отчетности о ходе реализации проекта;
- условия и порядок его администрирования.

Таким образом возможно обеспечить определенный уровень прозрачности проекта, защиту прав и интересов сторон, необходимые условия для достижения основных целей и задач.

При выборе фирм-аутсорсеров необходимо руководствоваться высокими показателями качества, а не низкой ценой, иметь в виду, что аутсорсинговая компания должна быть уже зарекомендовавшей себя профильной организацией. Можно учитывать следующие критерии:

- отсутствие просроченных задолженностей;
- устойчивое финансовое состояние;
- наличие определенного количества клиентов, определенных объемов выполненных работ или оказанных услуг и т.п.;
- наличие информации о деятельности, о системе управления рисками;
- ежегодное проведение аудита и т.д.

При экономическом анализе аутсорсингового проекта можно рассматривать следующие направления:

- размер начальных затрат, необходимых для реализации проекта;
- источники финансирования;
- показатели эффективности (период окупаемости, внутренняя норма доходности, чистая приведенная стоимость и т.д.);
- анализ эффективности хозяйственной деятельности участников проекта;
- план осуществления проекта с определением основных производственных параметров;

- финансовый план проекта;
- общую организационную последовательность выполнения проекта;
- оценку внешней среды и анализ чувствительности результатов.

В результате перевода непрофильных функций медицинской организации на аутсорсинг снижаются общие затраты (ЗФО). Однако возникают другие затраты, связанные с разработкой и заключением, а также с контролем выполнения всех условий аутсорсингового проекта (ЗФА). Таким образом, общие затраты медицинской фирмы-заказчика после заключения договора аутсорсинга можно определить следующим образом:

$$\text{ЗФО}_1 = (\text{ЗФО}_0 - \text{ЗА}_{\text{ут}}) + \text{ЗФА}, \quad (1)$$

где ЗФО_0 и ЗФО_1 – общие затраты фирмы-заказчика соответственно до и после заключения договора аутсорсинга;

$\text{ЗА}_{\text{ут}}$ – затраты на исполнение функций, переходящих к фирме-аутсорсеру;

ЗФА – дополнительные затраты фирмы-заказчика, связанные с реализацией аутсорсинга.

При этом общие затраты учреждения здравоохранения в результате реализации аутсорсингового проекта должны снижаться. Можно считать, что аутсорсинговый проект будет экономически выгодным для фирмы-заказчика, если будут соблюдаться следующие условия:

$$(\text{ЗФО}_1 + \text{ЗФА}) < \text{ЗФО}_0; \quad (2)$$

$$\text{ЭФ}_1 > \text{ЭФ}_0, \quad (3)$$

где ЭФ_0 и ЭФ_1 – эффективность деятельности медицинской фирмы-заказчика соответственно до и после заключения договора аутсорсинга.

Также при осуществлении аутсорсинговых проектов в учреждениях здравоохранения возникают положительные «внеэкономические» эффекты, которые имеют даже более важное значение, чем экономическая выгода. Они проявляются:

- в повышении качества предоставляемых медицинских услуг;
- экономии времени для потребителей этих услуг;
- увеличении занятости в связи с созданием новых рабочих мест;
- появлении и распространении новых технологий и, как следствие, повышении производительности труда и т.д.

Для того чтобы реализация аутсорсингового проекта была успешной, необходима сформированная конкурентная среда на рынке данных услуг, то есть достаточное количество квалифицированных кадров и фирм, специализирующихся на нужных видах деятельности, имеющих проверенные практикой расчеты и технологии. И заказчики и исполнители договора аутсорсинга должны

² https://www.minzdrav29.ru/news/detail.php?ID=965599&sphrase_id=33723.

быстро реагировать на возможные изменения во внутренней и внешней среде своих фирм.

Отражение расходов на аутсорсинг в бухгалтерском учете медицинских организаций

В бюджетных учреждениях здравоохранения расходы по оплате аутсорсинговых услуг проводятся по подстатье 226 «Прочие работы, услуги» классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ). В коммерческих лечебно-профилактических учреждениях расходы на оплату аутсорсинговых услуг, связанных с основной деятельностью медицинской организации, в бухгалтерском учете фирмы-заказчика отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности. Списание этих расходов отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90–2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В том случае, если услуги фирмы-аутсорсера напрямую не относятся к основной деятельности медицинской организации, их учет осуществляется по-другому. Например, если аутсорсинговые услуги связаны с получением информации и консультаций по приобретению основных средств, нематериальных активов или товарно-материальных ценностей, то в бухгалтерском учете стоимость этих услуг надо учитывать в составе фактических затрат на приобретение указанных активов. В соответствии с Налоговым кодексом РФ² (статьи 171–172), суммы налога на добавленную стоимость, которые предъявляют фирмы-аутсорсеры на основании счетов-фактур, будут подлежать вычету после принятия этих услуг к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, в котором будет подписан акт приемки – сдачи работ в соответствии с аутсорсинговым договором.

Основные преимущества и возможные риски аутсорсинга

В ходе анализа практики применения аутсорсинговых проектов в медицинских организациях Архангельской области нами были обобщены наиболее важные последствия этих процессов.

Основными недостатками и возможными рисками могут быть:

- банкротство фирмы-аутсорсера;
- недобросовестное исполнение фирмой-аутсорсером условий контракта, лоббирование своих интересов;

- риск ухудшения качества услуги, переданной на аутсорсинг;
- возможная потеря собственного квалифицированного персонала;
- в случае отсутствия в регионе специализированных фирм, предлагающих качественные услуги в данной области, может возникнуть риск монополизма фирмы-аутсорсера;
- ограниченный доступ к информации, ошибки в расчетах и трудности с организацией контроля за соблюдением условий контракта;
- отсутствие законодательного определения и регулирования процессов аутсорсинга и четких критериев выбора аутсорсинговых организаций;
- сложность осуществления операций международного аутсорсинга, так как использование иностранных аутсорсинговых компаний затрудняется ввиду большой разницы в оплате труда квалифицированных медиков в России и за рубежом. Также надо всегда иметь в виду, что при взаимодействии со сторонней организацией может возникнуть утечка информации. Поэтому в договоре необходимо предусмотреть пункт о неразглашении конфиденциальной информации.

В качестве основных преимуществ можно назвать:

- улучшение качества медицинского обслуживания населения, которое связано с высвобождением управленческого ресурса, возможностью сконцентрировать усилия на лечебно-диагностическом процессе за счет передачи неосновных услуг аутсорсеру;
- возможность привлечения квалифицированных специалистов и доступ к технологиям более высокого уровня, так как конкуренция при предоставлении услуг заставляет аутсорсеров постоянно совершенствоваться;
- расширение ассортимента непрофильных услуг, так как аутсорсер, являющийся коммерческой организацией, может осуществлять закупки ресурсов на основе прямых долгосрочных контрактов с поставщиками, а не в результате торгов, как обязаны делать учреждения здравоохранения;
- возможность распределения рисков.

Помимо вышеизложенного, стимулом для руководителей медицинских организаций может быть уменьшение доли непрофильного персонала, что является одним из показателей эффективности деятельности учреждений здравоохранения. В случае предоставления услуги ненадлежащего качества руководству лечебно-профилактической организации проще поменять фирму-аутсорсера, чем заменить или переобучить свой персонал.

Когда в деятельности большинства медицинских учреждений будет достигнута полная информатизация всех бизнес-процессов и Минздравом России будет сформирован реестр узкоспециализированных аутсорсинговых компаний, ориентированных

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 18.07.2017).

на ведение бухгалтерского учета в медицинских организациях, включая автономные некоммерческие организации, риск заключения договора с недобросовестным исполнителем будет сведен к минимуму. Это позволит вернуться к оценке эффективности передачи медицинской организацией бухгалтерских услуг аутсорсинговой компании [6].

Заключение

Отечественное здравоохранение находится в непрерывном процессе реформирования. Чрезвычайно большое значение приобретает проблема обеспечения населения доступной и качественной

медицинской помощью. И в этих условиях аутсорсинг становится все более востребованным.

Разработка и внедрение аутсорсингового проекта требует перестройки стратегии управления организацией, выработки эффективной системы взаимодействия с партнерами. Однако аутсорсинговый проект будет эффективным только в том случае, если он грамотно и целесообразно разработан и внедряется в лечебно-профилактической организации с учетом всех отраслевых и региональных особенностей. При этом необходимо осуществлять постоянный мониторинг реализации проекта и жесткий контроль за деятельностью аутсорсера.

Библиографический список

1. Коновалова Л.В. Внедрение сбалансированной системы показателей в практику управления вузом (на материалах ГОУ ВПО «Северный государственный медицинский университет»): Автореф. дис. канд. экон. наук (08.00.05). – Архангельск, 2010. – 20 с.
2. Коновалова Л.В. Возможности использования аутсорсинговых колл-центров в деятельности медицинских учреждений // Общество и экономика постсоветского пространства. – 2014. – Выпуск IX. – С. 33–35.
3. Коновалова Л.В., Андрианова Е.В. Социально-экономические аспекты использования аутсорсинга лечебного питания в учреждениях здравоохранения // Российское предпринимательство. – 2015. – Т. 16, № 4. – С. 555–562. (doi: 10.18334/tp.16.4.100).
4. Коновалова Л.В., Зыкова Н.В. Применение автотранспортного аутсорсинга в учреждениях здравоохранения // Вестник международного «Института управления». – 2014. – № 5–6. – С. 83–86.
5. Ушакова Т.Н. Система ценностей и ее роль в управлении человеческими ресурсами компании // Вестник международного «Института управления». – 2015. – № 5–6. – С. 85–93.
6. Лиокумович Д.С., Малиновская Н.В. Аутсорсинг бухгалтерских услуг медицинской организации: проблемы и перспективы // Бухучет в здравоохранении. – 2015. – № 5–6. – С. 23–30.

References

1. Konovalova L. V. *Vnedrenie sbalansirovannoy sistemy pokazateley v praktiku upravleniya vuzom (na materialah GOU VPO «Severny gosudarstvennyy medicinskiy universitet»)*. Avtoref. diss. kand. ekon. nauk [The Implementation of the Balanced Scorecard into the Management Practice of University (based on the materials of the Northern State Medical University). Abstr. of PhD in Econ. sci. diss.]. Arkhangel'sk, 2010. 20 p.
2. Konovalova L. V. The Possibilities of Application Outsourcing Call Centers in Medical Institutions. *Obshchestvo i ekonomika postsovetskogo prostranstva – Society and Economy of the former Soviet Union*, 2014, Iss. IX, pp. 33–35 (in Russ.).
3. Konovalova L. V., Andrianova E. V. Social and Economic Aspects of the Clinical Nutrition Outsourcing in the Healthcare Facilities. *Rossiyskoe predprinimatel'stvo – Russian Journal of Entrepreneurship*, 2015, Vol. 16, no. 4, pp. 555–562. doi: 10.18334/tp.16.4.100
4. Konovalova L. V., Zykova N. V. Application of Road Transport Outsourcing in Health Care Establishments. *Vestnik mezhdunarodnogo «Instituta upravleniya»*, 2014, no. 5–6, pp. 83–86 (in Russ.).
5. Ushakova T. N. Value System and Its Role in Human Resources Management of a Company. *Vestnik mezhdunarodnogo «Instituta upravleniya»*, 2015, no. 5–6, pp. 85–93 (in Russ.).
6. Liokumovich D. S., Malinovskaya N. V. Outsourcing accounting services medical organizations: problems and future development. *Buhuchet v zdravooxranenii*, 2015, no. 5–6, pp. 23–30 (in Russ.).

20 лет
ИПБ России

МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА ПО ПОВЫШЕНИЮ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ

МОСКВА

КАЗАНЬ

ЯЛТА

СВЕТЛОГОРСК

ЕРЕВАН

САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

**ПЕТРОПАВЛОВСК-
КАМЧАТСКИЙ**



Подробности по телефону + 7 (495) 720 54 55 и на сайте ИПБ России www.ipbr.org