



ИПБ России

№ 5 | 2019

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Развитие идеи «центра гравитации» бухгалтерского учета в трудах А.Ч. Литтлтона: причины и следствия
с. 9
- Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов в системе управления экономическим потенциалом организации
с. 19
- Принципы формирования системы учетно-информационного обеспечения корпорации в условиях цифровой экономики
с. 27
- Анализ и оценка эффективности внешнего финансового контроля в муниципальном образовании
с. 33



2019 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики, конференциар университетар, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, доктор экономики, конференциар университетар, декан факультета бухгалтерского учета Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

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

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

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

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

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

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

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры экономики и управления Северного государственного медицинского университета, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Российская Федерация, Архангельск

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

ТЕМРИН Сергей Борисович, доктор экономики, директор аудиторской компании «Сонсерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационного обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Российская Федерация, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной сети CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHII, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry I. RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, Associate Professor, the First Vice-Rector, Professor of the Crisis Management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolan A. ALBOROV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

Igor M. BALAN, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Finance, Banks and Accounting Department of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilia G. GRIGOROI, Phd in Economics, Associate Professor, Dean of the Accounting Department of Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Vitaly B. IVASHKEVICH, Doctor of Economics, Professor of the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

Valery V. KOVALEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University, Russian Federation, Saint-Petersburg

Nikolay T. LABYNTSEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don

Efim A. MIZIKOVSKY, Doctor of Economics, Professor of the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

Svetlana V. PANKOVA, Doctor of Economics, Professor, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

Tatyana M. ROGULENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

Olga V. ROZHNОВА, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at 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, Russian Federation, Arkhangelsk

Viatcheslav Ya. SOKOLOV, Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

Sergey B. TEMRIN, PhD in Economics, Director of the Audit Company Concept, Editor-in-Chief of Journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

Alexandr A. SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Information Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk

Marina F. SHELARU, Master of Economics, Chairman of the State Examination Commission of the Academy of Economic Studies of Moldova and Free International University of Moldova, Director of the ACCA Examination Centre (Association of Chartered Certified Accountants) in Moldova, Representative of the CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) in Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

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»

Подписано в печать
15.10.2019
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, с 1 декабря 2015 года

Группа научных
специальностей – 08.00.00 –
экономические науки

Название журнала на рус-
ском языке – «Вестник ИПБ
(Вестник профессиональных
бухгалтеров)», в транс-
литерации – «Vestnik IPB
(Vestnik Professional'nyh
buhgalterov)»

Accounting and Statistics

9 Development of the Accounting Gravity Center Concept in Works of A.C. Littleton: Causes and Effects
Pavel P. Baranov, Alexander A. Shaposhnikov, Tatyana M. Kuzmina

19 Integrated Report on the Financial Results Quality in the Management System of Organization's Economic Potential
Larisa N. Yanchevskaya, Anton I. Shigaev

27 System Building Principles of Accounting Information Support for the Corporation in the Digital Economy Era
Vyacheslav A. Ivanko

33 Analysis and Performance Evaluation of External Financial Control in the Municipal Entity
Sergey Y. Dmitriev

Economics and Management of the National Economy

42 Financial Monitoring of Export Sales Risk Management in an International Company
Irina N. Fedorenko

В ИПБ России

2 Николай Тихонович Лабынцев отмечает юбилей!

Теория учета: просто о сложном

2 Расходы,
которые всегда сомнительны
М. Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

9 Развитие идеи «центра гравитации» бухгалтерского учета в трудах А.Ч. Литтлтона: причины и следствия
П. П. Баранов, А.А. Шапошников, Т. М. Кузьмина

19 Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов в системе управления экономическим потенциалом организации
Л.Н. Янчевская, А. И. Шигаев

27 Принципы формирования системы учетно-информационного обеспечения корпорации в условиях цифровой экономики
В. А. Иванько

33 Анализ и оценка эффективности внешнего финансового контроля в муниципальном образовании
С. Ю. Дмитриев

Экономика и управление народным хозяйством

42 Финансовый мониторинг при управлении рисками в сфере экспортных продаж международной компании
И. Н. Федоренко

Николай Тихонович Лабынцев отмечает юбилей!

21 ноября 2019 года исполняется 75 лет профессору, доктору экономических наук, почетному работнику высшего профессионального образования РФ, выдающемуся ученому, талантливому педагогу, мудрому руководителю, президенту Ростовского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторам Николаю Тихоновичу Лабынцеву.

Н.Т. Лабынцев, родился 21 ноября 1944 года, имеет общий трудовой стаж более 55 лет, в том числе научно-педагогический – 50 лет в РГЭУ (РИНХ) на должностях ассистента, старшего преподавателя, доцента, заведующего кафедрой (с 1993 г. по настоящее время), заместителя декана заочного факультета, декана учетно-экономического факультета (с 2001 по 2012 год). Защита кандидатской диссертации состоялась в 1977 г. в Московском финансовом институте на тему: «Учет и контроль результатов внутризаводского хозрасчета». Докторскую диссертацию защитил в 1998 г. в Финансовой академии при Правительстве РФ на тему: «Концепция аудита на современном этапе развития экономики России: теория и методология» (специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности»).



Научно-педагогическая деятельность по состоянию на 01.01.2019 г. характеризуется следующими основными результатами:

1. Публикации

Всего 399 наименований общим объемом 491,6 авторских печатных листов, из них:

- 16 монографий под редакцией Лабынцева Н.Т.;
- 260 научных статей, в том числе в журналах, индексируемых в международной базе Scopus, – 3, ВАК – 47, в зарубежных изданиях – 18 статей;
- 62 опубликованных тезиса выступлений на научных конференциях;
- межвузовский учебник по бухгалтерскому учету в 3-х томах, общим объемом 78,0 печатных листов, Москва, «Финансы и статистика», 2008 г.;
- 20 учебных пособий;
- 40 методических и практических разработок.

2. Выполнение научно-исследовательских работ (НИР) по хоздоговорной тематике за 2014 – 2019 года (10 научных тем, руководитель и исполнитель)

Научная школа в области бухгалтерского управленческого учета и бюджетирования, в том числе значимые НИР, выполненные по хоздоговорам:

Для ОАО «Роствертол» – «Разработка технологии и стандарта по бюджетированию» (2012 г.).

Для ПАО «Роствертол» – «Организация и контроль бизнес-процессов планирования, финансового обеспечения, логистики, учета и контроля в рамках исполнения государственного оборонного заказа» (2015–2017 гг.), «Учет затрат и калькулирование себестоимости мелкосерийного производства» (2017 г.), «Разработка регламента по планированию, учету и отчетности в рамках бюджетного управления» (2018 г.), «Порядок взаимодействия служб при формировании отчета об исполнении государственного контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ» (2019 г.).

3. Научные гранты

Внутривузовские гранты: «Совершенствование бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции мелкосерийного производства (2017 г.)», «Развитие технологии бюджетирования в условиях многоуровневого корпоративного управления (2018 г.)», «Совершенствование отчетности об исполнении государственного контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ (2019 г.)».

4. Подготовка научных кадров высшей квалификации (аспирантура, докторантура)

Под руководством профессора Лабынцева Н.Т. создана и успешно работает научная школа «Совершенствование бухгалтерского учета и аудита в условиях развития устойчивой экономики». В рамках научной школы им подготовлен 41 человек с учеными степенями (36 канд. экон. наук и 5 докт. экон. наук), в том числе за последние пять лет под его научным руководством было подготовлено 11 специалистов высшей научной квалификации.

Из общего количества подготовленных научных кадров 23 специалиста работают или работали в

разное время на учетно-экономическом факультете университета.

За 2016–2019 учебные годы подготовлено 14 магистров экономики, в настоящее время профессор Лабынцев Н.Т. руководит 12-ю магистрантами.

Являлся заместителем председателя диссертационного Совета в РГЭУ (РИНХ) (2000–2017 гг.), по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», с октября 2018 г. – член этого же совета. С марта 2007 г. по июнь 2010 г. являлся членом экспертного совета Высшей аттестационной комиссии (ВАК) при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по направлению «Экономика». С 2001 по 2009 гг. являлся экспертом высших учебных заведений Минобразования РФ по циклу общепрофессиональных и специальных дисциплин. В течение 10-ти лет (2003–2013 гг.) возглавлял редакцию научно-практического журнала, включенного в Перечень рецензируемых научных изданий (ВАК) «Учет и статистика». С июля 2013 г. по настоящее время – заместитель главного редактора этого журнала; является членом редколлегии журнала «Все для бухгалтера» (г. Москва), членом экспертной комиссии журнала «Вестник Алтайской академии экономики и права». Со дня основания журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров» (г. Москва) является членом его редакционного совета.

5. Ежегодная организация, участие и проведение международных, межвузовских и внутривузовских научно-практических конференций профессорско-преподавательского состава и бухгалтеров-практиков

Профессор Лабынцев Н.Т. принял участие в 40 научно-практических конференциях различных уровней, на которых выступал с докладами. Материалы конференций опубликованы как в российских, так и в зарубежных журналах объемом 8,1 печатных листов. По результатам выполнения научно-исследовательских работ (НИР) и подготовки специалистов высшей научной квалификации издано 7 коллективных монографий общим объемом около 200,0 печатных листов, в том числе 60,6 авторских печатных листов, из них одна монография «МСФО: теория, методика и практика их применения» издана в Германии издательством Palmarium Academic Publishing. Монографии «Управленческий учет в системе менеджмента организации» и «Развитие внутреннего аудита бизнеса в коммерческих организациях», изданные в 2017 году завоевали соответственно 1-е и 2-е места в VIII международном профессиональном конкурсе преподавателей вузов, а руководитель авторских коллективов профессор Н.Т. Лабынцев

награжден дипломами. Монография «Международные стандарты финансовой отчетности: адаптация и практика применения в России» приняла участие в 40-й юбилейной международной выставке-презентации учебно-методических изданий в феврале 2019 г. в Российской академии естествознания и награждена дипломом лауреата и сертификатом участника. Эта же монография была представлена на Всероссийский конкурс на лучшую книгу 2018 г., проводимый Фондом развития отечественного образования (г. Москва) и награждена дипломом I-й степени.

Кроме того, 3 монографии в области управленческого учета, подготовленные под редакцией профессора Н.Т. Лабынцева, приняли участие в VIII Сибирском межрегиональном конкурсе «Университетская книга-2019» и были отмечены соответствующими дипломами.

В течение последних пяти лет профессор Лабынцев Н.Т. принимает участие в экспертно-аналитической работе ИПБ России, контрольно-счетной палаты Ростовской области, департамента потребительского рынка Правительства Ростовской области, Министерства сельского хозяйства Ростовской области, в работе Комитета по учету, анализу и аудиту МАОФЭО (учебно-методического объединения при Финансовом университете при Правительстве РФ). Является с 1995 г. членом УМО по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а в последующем – членом комитета по учету, аудиту и анализу Финансового университета при Правительстве РФ, входящего в МАОФЭО. При его активном участии разработаны новые государственные образовательные стандарты ВПО по направлению «Экономика» для подготовки бакалавров и магистров по профильной программе в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. При его непосредственном участии в 2014 г. был разработан профессиональный стандарт «Бухгалтер», а в 2016 г. – его новая актуализированная версия, которая принята Министерством труда РФ к рассмотрению, и 6 апреля 2019 г. данный стандарт был утвержден Минюстом РФ. В настоящее время профессор Лабынцев Н.Т. совместно с Финансовым университетом при Правительстве РФ принимает активное участие в разработке проекта профессионального стандарта «Специалист по управленческому учету».

Николай Тихонович высококвалифицированный специалист в области бухгалтерского учета, аудита, ревизии и контроля, проводит занятия со студентами на уровне требований высшей школы, постоянно осуществляет руководство проектами повышения квалификации и переподготовки практикующих экономических работников в области бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля коммерческих организаций, бюджетных учреждений,

возглавляет государственные аттестационные комиссии по выпуску специалистов в других вузах.

Имеет квалификационные аттестаты аудитора и профессионального бухгалтера, является аттестованным преподавателем ИПБ России в УМЦ, аккредитованном ИПБ России. Имеет свидетельства эксперта в области профессионально-общественной аккредитации высших учебных заведений РФ и эксперта по проведению независимой оценки квалификаций Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка.

6. Общественная работа

Начиная с учебы в школе и в последующие годы занимается общественной работой: с 1960 по 1974 год – член ВЛКСМ, с 1974 по 1991 год – член КПСС, являлся членом парткома, председателем народного контроля, председателем профкома РИНХа. В 1983–1985 годы был членом методического совета Министерства образования Республики Куба (в эти годы РИНХ был связан узами дружбы с Ольгинским высшим техническим университетом). В течение 10-ти лет (с 1996 по 2006 год) являлся экспертом Минвуза России по аттестации высших учебных заведений. Более 20 лет возглавлял одну из первых на юге России аудиторских фирм и 19 лет является президентом Ростовского ТИПБиА. Был членом методического совета ЦАЛАК МФ РФ, комиссий по аудиторской деятельности при администрациях Ростовской области и г. Ростова-на-Дону. Является членом консультативного совета Контрольно-счетной палаты Ростовской области и уполномоченным экспертом по контролю за качеством аудиторской деятельности НП «Аудиторская ассоциация «Содружество». С мая 2016 года является экспертом по профессионально-общественной аккредитации образовательных программ научно-образовательного института развития профессиональных компетенций и квалификаций (Финансовый университет при Правительстве РФ) и экспертом по проведению независимой оценки квалификаций.

Активная работа в перечисленных организациях способствует улучшению и повышению эффективности экономической работы организаций, а также при подготовке специалистов, профессиональных бухгалтеров, аудиторов, работников контролирующих органов.

7. Награды

Профессор Лабынцев Н.Т. награжден отраслевой наградой Минобрнауки РФ «Почетный работник высшего профессионального образования РФ» (июль 2001 г.) и медалью

«Заслуженный работник РГЭУ «РИНХ» (ноябрь 2003 г.), в ноябре 2003 г. от имени Международного форума «Мировой опыт и экономика России» награжден почетным общественным Знаком «Почетный бухгалтер России» за преданность профессии бухгалтера. В 2004 г. ИПБ России наградила его золотой медалью, а в 2011 г. – орденом «За заслуги в развитии профессии». В 2006 г. награжден государственной наградой Российской Федерации – медалью ордена «За заслуги перед Отечеством» II-й степени. В сентябре 2013 года Европейским экономическим концерциумом международной академии естествознания награжден орденом «Трудом и знанием». За добросовестный труд, высокие профессиональные качества, многолетнюю и плодотворную работу по развитию и совершенствованию учебного процесса, значительный вклад в дело подготовки высококвалифицированных специалистов и научно-педагогических кадров награжден почетными грамотами и благодарственными письмами ректора университета, мэрами г. Ростова-на-Дону и г. Таганрога.

В ноябре 2013 г. за значительный вклад в реализацию социально-экономической политики Ростовской области, за многолетний добросовестный труд Законодательным собранием Ростовской области награжден Благодарственным письмом, в ноябре 2014 г. награжден Знаком «Почетный член ИПБ России». В апреле 2015 г. награжден памятной медалью «70 лет Великой Победы» – РГЭУ (РИНХ). В 2015–2017 гг. награжден памятными нагрудными знаками РГЭУ (РИНХ) «Медаль им. Авдея Ильича Газулова», «Ветеран Труда РГЭУ (РИНХ)» и «85 лет РГЭУ (РИНХ)».

В 2019 г. ИПБ России наградила его почетной грамотой за участие по разработке профессионального стандарта «Бухгалтер».

Ректоратом университета награжден почетными грамотами и благодарственными письмами за подготовку, издание и публикации в коллективных монографиях, статей в журналах, индексируемых в международной базе Scopus, и в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ, за руководство и выполнение НИР по хозяйственной тематике и грантам, за руководство научной работой аспирантов, магистрантов и бакалавров. Всего за 2014–2019 гг. профессор Лабынцев Н.Т. удостоен 25-ти наград и поощрений.

Редакция и редакционный совет журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров», Президентский совет ИПБ России сердечно поздравляют своего коллегу, президента Ростовского ТИПБиА, Почетного члена ИПБ России, профессора Лабынцева Николая Тихоновича с юбилеем и желают ему крепкого здоровья, семейного благополучия и творческих успехов в научной деятельности.

Расходы, которые всегда сомнительны

Расход или актив?

Наш с вами, дорогие читатели, разговор о доходах как категории бухгалтерского учета и элементе бухгалтерской отчетности компаний мы закончили известной цитатой Джино Дзаппы (1879–1960 гг.): «с бухгалтерской точки зрения доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны», которую приводил в своих работах профессор Я.В. Соколов (1938–2010 гг.).



Автору этой статьи посчастливилось быть учеником профессора Я.В. Соколова. И вот в настоящее время, когда мне доводится писать или говорить о таких учетных категориях, как доходы, расходы, прибыль, активы – я часто вспоминаю одну из излюбленных иллюстраций идей динамического баланса, которой Ярослав Вячеславович пользовался у себя на лекциях. «Вот скажи, пожалуйста, – обращался профессор к какой-нибудь восторженно глядящей на него студентке, – допустим, ты пошла в магазин и купила там себе шубу, это для тебя расход?» «Конечно», – отвечала студентка, иногда уточняя, что, скорее, это расход для ее родителей. «Вот! – радостно заявлял Ярослав Вячеславович. – Для любого нормального человека покупка шубы, холодильника и т.п. – это расход, а для бухгалтера – это изменение структуры актива».

Это замечательный пример, показывающий победу бухгалтерского учета как науки над здравым хозяйственным смыслом и его последствия для экономической жизни общества, гораздо шире, чем чаще всего представляется.

Статическая трактовка расходов

Для практики бухгалтерского учета и составления отчетности предприятий, предшествовавшей формированию и развитию института акционерных обществ, было характерно понимание расходов (в определенной степени зеркальное трактовке доходов), соответствующее видению хозяйства любым здравомыслящим обывателем. Твои расходы – это то, что снижает твои способности оплачивать имеющиеся долги и уменьшает объем ценностей (имущества), которые останутся у тебя как владельца фирмы, когда она прекратит свое существование.

Следовательно, если предприятие тратит деньги и/или у него возникают новые суммы долгов перед сторонними лицами и при этом не появляется новых активов (нового имущества) – оно несет расходы, то есть происходит уменьшение капитала его собственников. Такая трактовка была в определенном смысле универсальна, ясна большинству заинтересованных лиц и удовлетворяла участников хозяйственных отношений до того, как с развитием института акционерных обществ центральной задачей бухгалтерии стало исчисление прибыли отчетного периода как базы для выплаты дивидендов.

Расходы = активы

Подчинение методов бухгалтерского учета выражению Деньги – Товар – Деньги (Д – Т – Д), многое изменило в учете. Помимо допущения непрерывности деятельности, о котором мы говорили, обсуждая варианты трактовки активов (см. № 1/2019 Журнал «Вестник ИПБ» за 2019 год), принятие идеи кругооборота капитала за основу учетной методологии позволило ввести в бухгалтерскую практику допущение того, что конкретные получаемые предприятием суммы доходов (Д) обусловлены конкретными понесенными ранее суммами расходов (Д). Например, сегодня мы купили какой-то товар, допустим за 100 000 рублей, а продадим его, предположим, только через два года за 150 000 рублей. В контексте идей «Д – Т – Д» это означает, что понесенный сегодня нами расход в 100 000 через два года принесет нам доход в размере 150 000 в виде выручки от продажи этого товара. А, следовательно, ко всем тем доходам, которые предприятие будет получать до момента продажи этого товара, этот расход никакого отношения иметь не будет, и в исчислении прибыли, формируемой этими доходами, он участвовать не должен. Он должен «ждать своего часа» в активе как расход будущих отчетных периодов, то есть, точнее, того отчетного периода, в котором будет продан этот товар.

Когда речь идет о таком вот единичном товаре, складывается некая иллюзия понятности этой идеи: мы потратили деньги (понесли расходы, то есть совершили этап оборота капитала Д – Т) и ждем, пока этот расход окупится. А окупится он тогда, когда этот конкретный

товар будет продан. Все вроде бы ясно. Хотя, конечно же, нет. Деятельность любой фирмы обеспечивает весь комплекс расходов, который она несет. Все расходы компании формируют те ресурсы, управление которыми позволяет ей получать доходы и прибыль. И утверждать, что вот эту конкретную сумму доходов мы получили благодаря вот этой конкретной сумме расходов, конечно же, фантастическая условность. Однако, эта условность позволяет исчислять некий финансовый результат отчетного периода. И здесь что-то лучше этой условности пока никто не придумал.

Учет расходов меняет мир

Более того, та экономика, в которой мы сегодня живем, тот социум, частью которого мы являемся, наконец, тот мир, который нас сегодня окружает, – стали возможными во многом благодаря именно этой бухгалтерской условности. Это может показаться весьма смелым утверждением, но, поверьте, это действительно так.

Представьте себе такую ситуацию: мы с вами где-нибудь так примерно в первой половине XIX века, где-нибудь в Великобритании, например в Лондоне, учреждаем акционерное общество по строительству и эксплуатации железных дорог в Северо-Американских Соединенных Штатах. Доброе имя, репутация партнеров и хорошая реклама позволяют нам собрать акционерный капитал в один миллион фунтов стерлингов, и мы отплываем за океан. Мы отнюдь не Мавроди XIX века, вовсе нет. Мы действительно строим в Штатах железные дороги. Нанимаем работников, покупаем материалы, прокладываем пути, пускаем по ним составы, строим станции, запасаемся углем и проч. и проч. Так мы тратим весь наш заимствованный у акционеров миллион. Наконец, дорога начинает работать. Все хорошо. И, допустим, за первый год работы дороги мы получаем выручку, равную ста тысячам фунтов стерлингов.

Итак, мы возвращаемся в Лондон. Собирается собрание наших акционеров. Что мы должны бы были им сказать. Наверное, то, что мы потратили их миллион, а получили пока только сто тысяч. Пока у нас убытки, но это нормально, ведь мы только начали свой бизнес. Дела идут хорошо, и если так и будет продолжаться, то где-то лет через десять, а то, может быть, и раньше, у нас будет прибыль и мы сможем платить им дивиденды. Смогли бы мы после этого вернуться в Штаты живыми? Маловероятно.

И вот здесь на помощь нам приходят методы бухгалтерского учета, идеи кругооборота

капитала и теория динамического баланса. Мы представляем нашим акционерам отчетность за первый год работы нашей компании: бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Баланс показывает им, что большая часть потраченных нами средств – это не расходы рассматриваемого периода – это активы: основные средства, запасы, которые должны принести доходы в будущих периодах. На данный момент времени это элементы актива баланса, оцениваемые в потраченные на их формирование суммы денег. Следовательно, большинство наших трат, говорит баланс, не уменьшили акционерного капитала. Просто он теперь представлен не деньгами, а иными активами. Меньшая же часть потраченного, например сорок тысяч, складывающиеся из амортизации внеоборотных средств, оценки израсходованных материалов, начисленной заработной платы и т.п., – это расходы отчетного периода, которые мы представляем акционерам в отчете о прибылях и убытках. Этот отчет показывает, что за отчетный год наши доходы (выручка) составили сто тысяч фунтов, а расходы – сорок тысяч. И, следовательно, наша прибыль за отчетный год – это шестьдесят тысяч фунтов стерлингов.

И вот здесь, внимание! Таким образом, с помощью бухгалтерской отчетности мы рассказываем акционерам историю, в которой, потратив миллион и получив сто тысяч, можно иметь прибыль в шестьдесят тысяч. Конечно, эта история – сказка, но это сказка, в которую очень хочется верить. И поверить в нее очень помогают выплаты дивидендов. Действительно, сто тысяч выручки-то мы получили, у нас есть живые деньги, и мы можем, например, объявить о выплате дивидендов в размере пятьдесят тысяч фунтов. Смотрите, в этих условиях мы еще и заботимся о «реинвестировании прибыли!» Итак, дивиденды составят пятьдесят тысяч с миллиона – это пять процентов, а банк, допустим, дает максимум три процента годовых. Значит, вкладывать деньги в наши акции выгоднее, чем держать их в банке!

И вот мы действительно выплачиваем дивиденды и тут же проводим новую эмиссию акций. И люди радостно несут нам деньги, ведь держать наши акции – это выгодно. Так методы бухгалтерского учета расходов, позволившие в первые годы жизни предприятий показывать получение ими прибыли, изменили мир. Об этом, в частности, замечательно писал Макс Вебер в «Предварительных замечаниях» к своей знаменитой работе «Протестантская этика и дух капитализма». Этим вопросам посвящена работа Я.В. Соколова «Предпринимательский оптимизм и методология бухгалтерского учета».

Плоды бухгалтерского творчества

Новые подходы к исчислению прибыли, обеспеченные реализацией в учете идеи кругооборота капитала, сделали центральными вопросами учетной методологии способы распределения понесенных предприятием расходов между активом его баланса и отчетом о прибылях и убытках (отчетом о финансовых результатах).

Расходы текущего и будущих отчетных периодов, прямые и косвенные затраты, постоянные и переменные расходы, методы калькуляции себестоимости, способы начисления амортизации, методы оценки запасов – все эти плоды бухгалтерского творчества – это не что иное, как варианты ответа на один и тот же вопрос: «Какая часть понесенных расходов будет отражена в активе баланса и, соответственно, не повлияет на исчисление прибыли отчетного периода, а какая попадет в отчет о прибылях и убытках (финансовых результатах) и, соответственно, уменьшит величину демонстрируемой заинтересованным лицам прибыли?»

Таким образом, учет расходов коммерческого предприятия фактически разделяется на три стадии, которые могут быть названы (исходя из трактовки активов фирмы как управляемого ею капитала) как:

- (1) капитализация,
- (2) рекапитализация,
- (3) декапитализация.

Капитализация – это первичная фиксация расходов компании в активе ее баланса в качестве сумм, от которых ожидается получение доходов (экономических выгод) в будущем. Так, например, компания приобретает основные средства. Фактически она несет расходы, но получение доходов, обусловленных этими расходами, ожидается в будущем – в течение срока полезного использования этих основных средств (их эксплуатации). Иными словами, расходы на приобретение основных средств будут окупаться по ходу реализации выпущенной на них (с их помощью) продукции, товаров, работ, услуг. Капитализация расходов исключает их суммы из расчета прибыли текущего отчетного периода. Они отражаются в активе до момента получения доходов, ими обусловленных.

Рекапитализация – это формирование за счет ранее зафиксированных в активе сумм расходов новых статей актива (перегруппировка активов, если угодно). Так, при начислении амортизации основных средств часть их отраженной в балансе оценки списывается с позиции «Основные средства» и

включается в запасы, отражаемые в активе баланса, увеличивая оценку незавершенного производства (полуфабрикатов, готовой продукции, издержек обращения). Эти суммы продолжают отражаться в активе, они не уменьшают прибыли отчетного периода, они лишь рекапитализируются при отражении в учете соответствующих фактов хозяйственной жизни.

Декapитализация расходов – это списание их с актива баланса и отражение в отчете о прибылях и убытках (финансовых результатах) в качестве обусловивших получение доходов в отчетном периоде и, соответственно, сформировавших его прибыль. Так, рекапитализированные посредством начисления амортизации расходы на приобретение основных средств в соответствующей части включаются в себестоимость готовой продукции и формируют, таким образом, оценку запасов организации в части непроданной на момент составления баланса готовой продукции. При отражении продажи продукции ее себестоимость списывается с баланса и включается в состав себестоимости продаж, фиксируемой в отчете о финансовых результатах.

Последствия учетной арифметики

Таким образом, разграничив этапы учета расходов фирмы, мы можем увидеть определенные зависимости между способом их распределения в активе баланса и в отчете о финансовых результатах и показателями, демонстрируемыми отчетностью компании.

Так, чем больше расходов в отчетном периоде капитализировано, тем больше актив, меньше расходы периода и больше прибыль периода. И, наоборот, чем больше расходов в отчетном периоде декапитализировано, тем меньше актив, больше расходы периода и меньше прибыль периода.

Эта незамысловатая бухгалтерская арифметика с вычитанием из актива баланса и прибавлением к статьям расходов отчета о финансовых результатах прекрасно объясняет эффект любого приема учетной политики фирмы, касающегося оценки элементов ее отчетности.

Так, например, выбор способов начисления амортизации – это распределение расходов между статьями «нематериальные активы» и «основные средства» актива (в части остаточной стоимости нематериальных активов и основных средств), статьей «запасы» актива (в части оценки незавершенного производства, полуфабрикатов и готовой продукции) и статьей «себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах.

Соответственно, варианты такого распределения влияют на значения аналитических показателей текущей ликвидности и рентабельности.

Далее, выбор способов оценки запасов – это распределение расходов на их приобретение между статьей «запасы» актива баланса и статьей «себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах. Соответственно, тот или иной вариант учетной политики здесь также определяет и величину прибыли. И, таким образом, мы получаем возможность оценить влияние выбора метода «ФИФО» или «средних цен» на показатели текущей ликвидности и рентабельности компании.

Бухгалтерские способы распределения понесенных фирмой расходов между отчетными периодами иногда приводят к совершенно парадоксальным результатам.


Так, например, оценка влияния на результаты анализа отчетности выбранного способа начисления амортизации внеоборотных активов может привести нас к выводу о том, что чем предприятие рентабельнее, тем оно менее платежеспособно, и наоборот. Действительно, чем больше мы начислим амортизации, тем больше будут расходы периода и, соответственно, меньше прибыль. Больше амортизации – меньше рентабельность. В то же время часть амортизационных сумм, войдя в оценку незавершенного производства и непроданной продукции (полуфабрикатов), увеличат оценку запасов в активе баланса, тем самым подняв значение коэффициента текущей ликвидности.

Еще любопытнее выводы, к которым мы можем прийти, попытавшись оценить то, как начисление амортизации влияет, собственно, на величину прибыли. Допустим, в 2009 году мы ввели в эксплуатацию основное средство, срок полезного использования которого составляет пятнадцать лет. Данное основное средство не переоценивалось, и вот в 2019 году мы в очередной раз начисляем его амортизацию. Обратите внимание, тем самым мы включим в расчет прибыли компании за 2019 год часть расходов 2009 года (соответственно, в ценах 2009 года). Эти суммы мы вычтем из выручки, полученной в 2019 году (соответственно, отражающей цены 2019 года). Таким образом, мы получим величину прибыли фирмы за 2019 год, основываясь на которой в 2020 году мы будем выплачивать собственникам дивиденды, считая, что адекватно оцениваем возможные объемы изъятия средств из оборота компании.

Все ради прибыли и (иногда) убытка

В этой статье, дорогие читатели, мы с вами в общих чертах обсудили проблематику бухгалтерской методологии учета расходов, связанную с реализацией в учете идей кругооборота капитала и теории динамического баланса,

представляемых принципом (допущением) ответственности доходов и расходов в учете.

Пределы объемов статьи оставили за рамками нашего разговора вопросы влияния на оценку расходов компании фактора временной ценности денежных средств, методы учета альтернативных затрат, влияние на признание и оценку расходов отражения юридического и экономического содержания фактов хозяйственной жизни и ряд других проблем. Но даже скромное содержание этого текста, на наш взгляд, способно показать, насколько был прав Д. Дзаппа в своем утверждении о сомнительности учетных оценок расходов. Ответ на вопрос о том, каковы расходы отчетного периода – это всегда результат выбора определенных учетных приемов, у которых всегда есть широкий набор альтернатив. Однако, все это разнообразие учетных «манипуляций» направлено не на то, чтобы ввести в заблуждение наивных пользователей бухгалтерской информации, как многие ошибочно полагают, а на то, чтобы хоть чуточку приблизиться к ответу на главный вопрос бухгалтерского учета: «какова же полученная фирмой прибыль (понесенный убыток)?» О том, что скрывает за собой эта самая важная учетная категория – наша следующая статья. 

Рекомендуемая литература по теме

- Бухгалтерский учет: Учебник; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Из-во Проспект, 2004. – 768 с.
- Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма. – 3-е изд. – М., СПб.: «Центр гуманитарных инициатив», 2013. – 656 с.
- Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
- Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы МСФО. – М.: «1С-Пабблишинг», 2008. – 199 с.
- Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: «Финансы и статистика», 2000. – 160 с.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
- Соколов Я.В., Пятов М.Л. Предпринимательский оптимизм и методология бухгалтерского учета // Финансы и бизнес. – 2009. – № 4. – С. 102–110.

М.Л. Пятов
(СПбГУ)

УДК 657.01
ВАК 08.00.12

Развитие идеи «центра гравитации» бухгалтерского учета в трудах А.Ч. Литтлтона: причины и следствия

Development of the Accounting Gravity Center Concept in Works of A.C. Littleton: Causes and Effects

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»,
Российская Федерация, Новосибирск

Павел Петрович Баранов

докт. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета
e-mail: bpavel1974@yandex.ru

Александр Арсеньевич Шапошников

докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета
e-mail: shaposhnikov.alexandr@mail.ru

Татьяна Михайловна Кузьмина

канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета
e-mail: kuzmina_tm@mail.ru
630099, Российская Федерация,
г. Новосибирск, ул. Каменская, д. 56.
Тел. + 7 (383) 243-95-08.

Novosibirsk State University of Economics and Management (Novosibirskiy gosudarstvennyy universitet ekonomiki i upravleniya «NINH»),
Russian Federation, Novosibirsk

Pavel P. Baranov

Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Informational and Analytical Support and Accounting Department
e-mail: bpavel1974@yandex.ru

Alexander A. Shaposhnikov

Doctor of Economics, Professor, Professor at the Informational and Analytical Support and Accounting Department
e-mail: shaposhnikov.alexandr@mail.ru

Tatyana M. Kuzmina

PhD in Economics, Associate Professor at the Informational and Analytical Support and Accounting Department
e-mail: kuzmina_tm@mail.ru
56 Kamenskaya st., Novosibirsk
630099, Russian Federation.
Phone + 7 (383) 243-95-08.

Аннотация. В связи с многочисленными высказываниями о падении востребованности бухгалтерской профессии в условиях цифровизации экономики актуализируется проблема состоятельности бухгалтерского учета как науки. Бухгалтерский учет действительно во многом не отвечает классическим признакам науки, принятым в науковедении, что заставляет искать его системообразующее начало, взаимосвязи между элементами, создавая тем самым его объяснительную теорию.

Статья посвящена исследованию одной из первых попыток концептуального проектирования бухгалтерского знания, предпринятой в работах американского ученого А.Ч. Литтлтона.

Рассмотрена выдвинутая А.Ч. Литтлтоном идея «центра гравитации» бухгалтерского учета, направленная на построение его базовой концепции, проанализирован предпринятый ученым путь поиска и обоснования центральной проблемы бухгалтерского учета, заключающейся в правильном определении прибыли. Выявлены следствия трактовки прибыли в

Abstract. In view of information about the reduced demand for the accounting profession in the era of economy digitalization, the problem of accounting consistency as a science is becoming relevant. Accounting really does not meet the classical features of science, accepted in science studies, which makes us search for its core and the relationship between the elements, thereby creating its explanatory theory. The paper is devoted to the research of one of the first attempts of accounting knowledge conceptual design undertaken in works of the American scientist A.C. Littleton. The authors consider the accounting gravity center concept, put forward by A. C. Littleton and analyze the scientist's indicated main problem of accounting, contained in the correct determination of profit. The consequences of the interpretation of profit as the accounting gravity center are revealed, demonstrating the relationship with the recognized principles of accounting and current problems of its theory and practice, which proves the consistency of A. C. Littleton's ideas. Thus, in the face of the current criticism of accounting science consistency, authors give reasons

качестве «центра гравитации» бухгалтерского учета, демонстрирующие взаимосвязь с признанными принципами учета и актуальными на сегодняшний день проблемами его теории и практики, что доказывает состоятельность идей А.Ч. Литтлтона. Таким образом, на фоне текущей критики состоятельности счетоведения аргументирована целесообразность развития идеи «центра гравитации» для решения проблем системной интеграции объяснительных положений теории бухгалтерского учета, что позволит признать ее зрелым научным знанием.

Ключевые слова: критика научной состоятельности бухгалтерского учета; отсутствие объяснительных теорий; структура теории; природа учета; природа теории; идея центра гравитации бухгалтерского учета.

Введение

Серьезные вызовы, с которыми сталкивается бухгалтерская профессия в условиях трансформации экономических отношений, происходящей на фоне кризисных явлений локального, отраслевого, национального и транснационального масштаба, закономерно «реанимируют» в системе координат науки постановку проблемы состоятельности теории бухгалтерского учета. Логика этого процесса при поверхностном рассмотрении представляется в полной мере соответствующей закономерностям концепции научных революций Томаса Куна (Thomas Samuel Kuhn) [1], согласно которой период накопления аномалий – прецедентов невозможности решения практических задач традиционными методами – транслирует научному сообществу сигнал о необходимости выдвижения альтернатив устоявшейся системе научного знания, а конкуренция между выдвигаемыми альтернативами приводит к возникновению доминирующего варианта науки, приобретающего статус новой научной парадигмы. Вместе с тем, историко-генетический анализ развития теории бухгалтерского учета позволяет выделить отличительную особенность жизненного цикла бухгалтерской науки, не «вписывающуюся» в логику Т. Куна: ни один из вариантов теории бухгалтерского учета, доминировавших в различные исторические периоды, не носил характера и не имел формы системно организованного знания, отвечающего классическим признакам науки, принятым в науковедении. Несмотря на то, что выдающимися зарубежными и отечественными учеными неоднократно предпринимались попытки концептуального проектирования бухгалтерской науки, сложно оспорить тот факт, что ни одна из этих попыток не увенчалась успехом в решении ряда ключевых задач, в числе которых наиболее важными представляются:

- проблема неопределенности состава и дефинитивного описания категориального строя и понятийного аппарата теории;
- проблема идентификации и научной аргументации предмета и метода (методов) бухгалтерского учета;

for the development of the gravity center concept for the solution of system integration problems of the accounting theory explanatory provisions, which will allow to recognize it as a mature scientific knowledge.

Keywords: criticism of scientific consistency of accounting; shortage of explanatory theories; theory structure; accounting nature; theory nature; concept of the accounting gravity center.

- проблема обоснования и характеристики принципов бухгалтерского учета, а также объяснения смысла и оснований для демаркации в их составе собственно принципов, допущений и требований. В условиях развития цифровой экономики пересматривается роль бухгалтерского учета. Очевидно, что на первый план выдвигаются информационные технологии, которые создают иллюзию возможности отказа от учета (как науки и профессиональной деятельности бухгалтера). Однако, по мнению Ивашкевича В.Б., «цифровая экономика невозможна без учета», учет – это «одна из функций, составных слагаемых цифровой экономики» [2]. Но данная роль будет принадлежать учету при условии, если его теория будет опережать практику, «ставить перед нею новые задачи и предлагать варианты их решения» [2]. Тогда как в настоящее время теория бухгалтерского учета является «одной из слабо разработанных для ориентации и потребления в цифровой экономике» [2]. Современные ученые, например Одинцова Т.М. [3], Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. [4], обсуждают вопросы влияния новой экономики на теорию и парадигму бухгалтерского учета и возможности их развития для актуализации его роли в глобальной информационной среде. Специалисты правомерно приходят к выводу о том, что «уровень организованности бухгалтерской информации, ее способность адаптироваться к изменениям внешней среды... самым непосредственным образом зависят от построения теории бухгалтерского учета и практики использования учетных методов» [4].

Таким образом, доказательство состоятельности теории бухгалтерского учета приобретает особую актуальность, так как это позволит ему с наибольшей эффективностью выполнять поставленные задачи и занять достойное место среди слагаемых цифровой экономики.

Среди проблем, провоцирующих критику научной состоятельности теории бухгалтерского учета, следует отдельно выделить проблему особой важности – отсутствие системного начала,

системообразующего признака организации научного знания, интеграции его элементов, выстраивания их иерархических и горизонтальных связей. По мнению авторов, именно эта проблема определяет превалирование описательного характера теории бухгалтерского учета (о какой бы из версий теории ни шла речь) над ее объяснительными свойствами. В то же время, с точки зрения науковедения, зрелость науки определяется, в первую очередь, именно переходом теории из фазы описания траектории и технических аспектов существования ее предмета в фазу объяснения его природы, смысла его существования, закономерностей и особенностей его развития.

Анализ показывает, что на протяжении всего литературного периода развития бухгалтерского учета попытки создания его объяснительных теорий были крайне редки. В отечественной науке, по большому счету, к их числу правомерно отнести: – в конце XIX – первой половине XX в. – избранные работы В.Д. Белова [5], Н.А. Блатова [6], А.М. Галагана [7] и А.П. Рудановского [8], – во второй половине XX – начале XXI в. – единичные работы Я.В. Соколова [9, 10], В.Ф. Паляя [11], В.В. Ковалева [12], М.И. Кутера [13] и К.Ю. Цыганкова [14].

Немногом лучше обстоят дела и за рубежом: среди представительного количества теоретических трактатов сюжеты объяснительной направленности встречаются преимущественно в трудах Ч.Э. Спрага (Charles Ezra Sprague) [15], Э. Леоте (Eugene Pierre Leautey) [16, 17], И.Ф. Шера (Johann Friedrich Schär) [18], А.Ч. Литтлтона (Ananias Charles Littleton) [19], М. Мэтьюса (Michael Mathews), М.Х.Б. Переры (Martin Perera) [20] и некоторых других иностранных авторов.

Практически все перечисленные работы объединяет ряд общих черт:

- 1) в большинстве случаев они носят незавершенный характер;
- 2) многие из авторов, критикуя схоластику дискуссий вокруг предмета и метода бухгалтерского учета, неизменно и как бы незаметно сами присоединяются к числу дискуссантов;
- 3) как правило, в указанных трудах либо вообще отсутствует генеральная идея конструирования теории, либо авторы, задекларировав такую идею и не особенно аргументируя признаки ее выбора на стартовом этапе исследования, постепенно отходят от нее, лишая, таким образом, и себя, и читателя своих работ «путеводной нити» и заводя логику исследования в «бесплодие умственного тупика».

Тем не менее, следует отметить, что в ряду анализируемых работ особо выделяются две, для которых, по мнению авторов настоящей статьи, вышеупомянутые недостатки не характерны – это монографии «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» Ярослава Вячеславовича Соколова [10] и «Структура теории бухгалтерского учета» (Structure of Accounting Theory) Ананиаса Чарльза Литтлтона

[19]. Однако, если идеи известного отечественного ученого Я.В. Соколова получили в российских научных кругах широкую известность (и справедливости ради необходимо подчеркнуть – повлекли неоднозначную реакцию), то ни замысел, ни логические схемы автора «Структуры теории...», американского профессора А.Ч. Литтлтона, отечественному научному сообществу практически не знакомы. В то же время есть веские основания полагать, что игнорирование идей, изложенных в монографии А.Ч. Литтлтона, закрывает перспективное «окно возможностей» для решения непреходящей задачи системного проектирования теории бухгалтерского учета, отвечающей признакам зрелого научного знания.

Ананиас Чарльз Литтлтон (1886–1974): вехи биографии и штрихи к портрету

Приступая к критическому анализу исследований конкретного ученого, никогда не бывает лишним ознакомиться с его биографией. Поскольку любая научная работа, с одной стороны, несет в себе отпечаток личности исследователя, а, с другой, она не может выполняться вне исторического контекста, не может существовать и развиваться изолированно, не испытывая влияния политических и экономических событий, формирующих социальный ландшафт развития науки.

Благодаря Бухгалтерской галерее славы (Accounting Hall of Fame) Университета Огайо (Ohio State University) и Международной бухгалтерской энциклопедии [21, с. 389-390] загадочная личность Ананиаса Чарльза Литтлтона приобретает вполне определенные очертания. Американский ученый, международно признанный одним из лидеров развития бухгалтерской науки, прошел все ступени образования в Университете Иллинойса (University of Illinois), получив в 1912 г. степень бакалавра делового администрирования, в 1918 г. – степень магистра, а в 1930 г. – степень доктора философии (PhD), присужденную по результатам защиты диссертации «Эволюция бухгалтерского учета до 1900 г.», впоследствии ставшей одним из бухгалтерских бестселлеров [22] двадцатого столетия. Приобретение в 1912-1915 гг. практического опыта работы аудитором в фирме «Делойт, Плендер, Гриффитс и Ко» (Deloitte, Plender, Griffiths & Co) тем не менее не отвратило молодого бухгалтера от академической стези, и, начиная с 1918 г., в стенах своей alma mater А.Ч. Литтлтон постепенно становится классическим «кабинетным ученым».

В момент формального завершения академической карьеры, состоявшегося в 1952 г., «портфель активов» ученого выглядел весьма впечатляюще:

- более 200 статей в «премиальных» научно-практических журналах и 5 монографий, посвященных проблемам теории бухгалтерского учета;
- разработка и руководство первыми и долгое время единственными в США и мире магистерскими и докторскими программами в области бухгалтерского учета, до настоящего времени служащими в качестве ориентиров для ведущих университетов;

- 76 магистров и 24 доктора философии, подготовленных под непосредственным руководством А.Ч. Литтлтона;
- колоссальный вклад в развитие бухгалтерской профессии на различных должностях (директор по исследованиям, член исполнительного комитета, редактор Accounting Review, вице-президент, президент) в Американской ассоциации бухгалтеров (American Accounting Association, AAA) и в Комитетах (по учетным процедурам, подбору персонала, истории бухгалтерского учета) Американского института сертифицированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA);
- награды профессионального сообщества: ассоциации ВАΨ (Beta, Alpha, Psi, 1934 г.) – за наиболее выдающийся вклад в развитие бухгалтерской литературы, фонда Alpha Kappa Psi Foundation (1954 г.) – за лидерство в бухгалтерском образовании, Университета Иллинойса (1967 г.) – Почетная степень доктора права.

Интересен тот факт, что, даже будучи полноценным пенсионером, Ананиас Чарльз Литтлтон сохранял активную академическую форму: с момента отставки и до конца жизни он опубликовал еще около сотни научных статей, три оригинальных монографии и два классических учебника по истории и теории учета.

Каждая из работ американского ученого-бухгалтера по-своему ценна и интересна, однако восприятие его научного наследия даже в Соединенных Штатах выглядит в некоторой степени парадоксально и весьма неоднозначно. В частности, за рубежом А.Ч. Литтлтон получил известность как последовательный апологет исторической оценки активов и пассивов, резко критиковавший использование в учете и корпоративной отчетности так называемой справедливой стоимости, оказавшей, по его мнению, каталитическое воздействие на финансовые скандалы 1920-х гг., запустившие маховик Великой Депрессии [21, с. 390]. Что же касается России, то отечественному научному сообществу имя А.Ч. Литтлтона стало известно главным образом благодаря работам докт. экон. наук, профессора М.И. Кутера и его учеников [23, 24, 25], в фокусе внимания которых оказались исследования американского ученого в области истории бухгалтерского учета и его вклад в развитие теории и практики амортизации.

Анализ научного наследия А.Ч. Литтлтона с точки зрения оценки его вклада в развитие теории бухгалтерского учета дает веские основания полагать, что рефлексия трудов этого замечательного ученого в зеркале общественного восприятия представляет собой классический случай, когда академический мир «не разглядел за деревьями леса», и, в первую очередь, данный вывод касается недооценки идей, получивших развитие в знаковой монографии «Структура теории бухгалтерского учета» [19].

Методология «природоведения» бухгалтерского учета

Исследуемая монографическая работа имеет не вполне классическую композицию: как правило, тексты подобного рода строятся по логической схеме «теория – методология – методика – практика». Однако, монография А.Ч. Литтлтона состоит из двух вполне самостоятельных, но в то же время и взаимосвязанных глав («Природа бухгалтерского учета» (Nature of Accounting) и «Природа теории» (Nature of Theory)), каждая из которых носит преимущественно теоретико-методологический характер.

Нельзя не заметить неоднократного обращения американского ученого к понятию природы (nature), то есть сущности, естества, причем используемому как в отношении бухгалтерской практики, так и в приложении к теории учета. В некотором смысле используемый А.Ч. Литтлтоном методологический прием поиска первоосновы, material prima бухгалтерского учета, представляет собой свидетельство того, что анализируемое исследование, пожалуй, является первой научной работой, в которой теория и практика учета рассматриваются через призму системы координат науковедения.

Кроме того, следует отметить, что построение текста по принципу «от практики – к теории» далеко не случайно, о чем в обращении к читателю делает оговорку сам автор (здесь и далее – перевод П.П. Баранова – прим. авт.): «Материал представлен в двух частях с определенным прицелом. Глава «Природа бухгалтерского учета» предназначена для того, чтобы показать, что области бухгалтерии настолько взаимосвязаны, что образуют единую интегрированную платформу. Это дает основания для видения бухгалтерского учета не просто как набора традиционных методов, но – как целостной, плотно сотканной дисциплины, все элементы которой поддерживают друг друга. Исходя из названия второй главы – «Природа теории» – может показаться, что она представляет собой автономный материал. И действительно, она в достаточной степени независима для того, чтобы ее можно было читать отдельно, однако, по замыслу автора, она является следствием природы бухгалтерского учета. Первая глава лежит в основе поиска ключей к загадкам, которые во второй главе приводят к формированию набора определенных принципов.

Однако, при объединении базовых идей учета, основанного на двойной записи («интегрированного накопительного учета»), в группу принципов возникает стремление показать, что ядро учетной доктрины способно интегрировать разрозненные элементы воедино. Вероятно, такая последовательность является лучшей для изучения в аудиторном формате» [19, с. 5].

Интересен тот факт, что с последним из тезисов приведенной выше цитаты и подходом, который избрал А.Ч. Литтлтон при построении монографии, перекликаются размышления профессора Я.В. Соколова,

сделанные пятьюдесятью годами позже: «... по-настоящему теорию бухгалтерского учета нужно изучать только тогда, когда человек уже освоил технику учета и столкнулся с проблемами бухгалтерского учета в его юридических и экономических аспектах» [9, с. 5–6].

В контексте двух основных глав американский ученый последовательно рассматривает и критически анализирует такие аспекты, как связь бухгалтерского учета с другими областями знания, система учетной классификации, подход к временной периодизации фактов хозяйственной жизни, информативность отчетности, особенности профессиональной деятельности бухгалтера и аудитора, инструменты теории, правила и принципы, применение теории на практике. Логика этой последовательности не очевидна, и понять ее достаточно сложно, если не принимать во внимание раздел монографии, который представляется авторам данной статьи ключевым, цементирующим, интегрирующим и связывающим весь ее материал. Не случайно даже название этого раздела, звучащее несколько пафосно, однако в полной мере отражающее его целевое назначение в фактуре монографии – «Центр гравитации» (Center of Gravity).

«Центр гравитации» бухгалтерского учета

Итак, что же такое «центр гравитации» бухгалтерского учета в понимании А.Ч. Литтлтона, и что заставляет исследователя сфокусировать внимание именно на этой идее, предпочтя ее множеству других, не менее интересных мыслей, изложенных в монографии американского ученого? Анализ логики исследования, пронизывающей весь материал «Структуры теории бухгалтерского учета», дает основания для осмысленного поиска ответа на поставленный вопрос.

На стартовом этапе реализации своей исследовательской программы А.Ч. Литтлтон выстраивает систему координат научного знания и определяет место бухгалтерского учета в этой системе, обосновывая его связи с другими науками. При этом, как показывают исследования авторов [26], американский теоретик отчасти наследует идеи И.Ф. Шера, Э. Леоте и В.Д. Белова, позиционируя в качестве ключевых точек опоры научной платформы бухгалтерского учета экономическую теорию, статистику и социальные науки (к числу которых отнесено и право).

Оставляя в стороне дискуссионный характер такого видения научной основы учета, следует признать, что все же поставленная автором задача в целом решена на приемлемом уровне. Однако гораздо более значимым представляется второй этап исследования А.Ч. Литтлтона, который, к сожалению, игнорируется большинством представителей сообщества ученых-бухгалтеров. Этот этап, собственно, и заключается в выдвигании и развитии идеи «центра гравитации».

Отталкиваясь от сконструированной научной платформы и кратко охарактеризовав основные элементы теории бухгалтерского учета, американский ученый формулирует тезис о необходимости поиска «...некой

базовой концепции, которая делает бухгалтерский учет отличным от иных методов количественного анализа, ... некой центральной идеи, которая лучше других будет выражать его цели, эффекты, результаты, следствия, средства, являющиеся характеристиками учета, или, иначе говоря, будет его своеобразным «центром гравитации» [19, с. 18], центром притяжения элементов его теории и их системного расположения в «узлах кристаллической решетки» бухгалтерской науки. Совершенно очевидно, что, выдвигая идею «центра гравитации», А.Ч. Литтлтон руководствуется так называемым принципом методологического редуционизма, или принципом «бритвы Оккама», подчеркивая, что данная идея «... не подлежит дефиниции... и может быть транслирована скорее посредством описания, нежели посредством дефиниции», поясняя данный тезис цитатой из работы теоретика музыки Джона Редфилда (John Redfield): «Любое фундаментальное исследование, будь то в области науки или философии, начинается с единственного понятия, имманентного исключительно его собственной области и не нуждающегося в дефиниции» [27, с. 139]. Приводя в качестве примеров понятий подобного рода число – для арифметики, точку – для геометрии, силу – для физики, мышление – для логики, справедливость – для права и т.д., американский ученый формулирует центральную проблему исследовательского поиска через постановку вопроса о том, каково же это корневое понятие для бухгалтерского учета?

Анализ материала монографии [19, с. 18–35] показывает, что ее автор пытался обеспечить направленный характер поиска «центра гравитации» бухгалтерского учета, опираясь на следующие основания:

- категория «претендент» на заявляемый статус должна иметь эндемичный характер, определяемый специфическими особенностями, имманентными исключительно области бухгалтерского учета;
- «центр гравитации» должен быть атомарным результатом редукиции понятийного поля бухгалтерской науки и практики;
- должны четко просматриваться связи избираемой категории с информационными потребностями заинтересованных лиц, подтвержденные надлежащей доказательной базой.

Закономерно, именно исходя из третьего признака, А.Ч. Литтлтон приступает к «перебору» вариантов, «номинаруемых» на позицию «центра гравитации» бухгалтерского учета и последовательно критически оценивает в качестве релевантных «номинантов» бухгалтерскую финансовую отчетность, активы, капитал и, наконец, прибыль.

Каждый из этих вариантов «центра гравитации» бухгалтерского учета, впрочем, как и образ мышления, обусловивший выбор автора, заслуживают отдельного рассмотрения.

1. Бухгалтерская финансовая отчетность

Имея к 1950 г. колоссальный опыт преподавательской деятельности и работы в сфере общественно-профессионального регулирования бухгалтерского

учета, А. Ч. Литтлтон контактировал с широчайшей целевой аудиторией, общение с которой в самых разнообразных форматах позволило ему сформулировать тезис о восприятии профессиональными кругами «набора финансовых отчетов» в качестве «краеугольного камня» бухгалтерии. По мнению ученого, отчетные документы являются продуктами длинной серии счетоводных операций и именно поэтому могут интерпретироваться как главная цель и объект системы учета. Они также являются центром интересов в аудите и содержат принципиально важные доказательства для аудиторского заключения. Кроме того, полемика о композиции информации в различных отчетах, а также вопросы обработки представленных в их разделах данных составляют существенную долю традиционных рассуждений в учебной литературе.

Однако, обозначив мотивы профессионального сообщества в отношении позиционирования финансовой отчетности как «центра гравитации» бухгалтерского учета, А. Ч. Литтлтон признает, что отчетность, тем не менее, не соответствует двум из упомянутых выше оснований категориальной селекции. Ученый выражает сомнение в том, что финансовая отчетность (безусловно, важная) может рассматриваться как базовое понятие, принадлежащее исключительно области бухгалтерского учета. В сущности, по его мнению, отчетность представляет собой набор таблиц, суммирующих обширно аккумулированные статистические данные определенных видов. И, несмотря на то, что финансовые отчеты отличаются по форме от обычных статистических таблиц, эти отличия заключаются преимущественно в классификации представляемых сведений, что не делает финансовые отчеты чем-то большим, нежели табличное суммирование количественных данных. Очевидно, что существует множество других областей деятельности, производящих табулированную количественную информацию.

Таким образом, ученый делает вывод о том, что финансовая отчетность, с содержательной точки зрения, не является атомарным (конечным и более не делимым) результатом методологической редукции. А с формальной – она относится к достаточно широкому кругу дисциплин, что лишает ее свойства бухгалтерской эндемичности.

Следует отметить, что сегодняшнее отношение пользователей к финансовой отчетности доказывает, что она все меньше соответствует критериям корневого понятия бухгалтерского учета, так как информационные потребности заинтересованных лиц смещаются в сторону интегрированной, нефинансовой, социальной отчетности [28, 29].

2. Активы

В качестве второго претендента на статус «уникального концепта бухгалтерского учета» А. Ч. Литтлтон выдвигает категорию активов, приводя в доказательство такого видения следующий набор

аргументов, опирающийся на тезис о том, что активы являются принципиально важным средством реализации деятельности предприятия. В системе воззрений ученого активы являются и механизмом оказания производственных услуг, и предметом заботы менеджмента, и, кроме того, они находятся в фокусе ожиданий кредиторов и собственников. Термин «активы» А. Ч. Литтлтон характеризует как необычайно инклюзивный, имея в виду, что он включает все многообразие осязаемого и неосязаемого имущества, физических вещей и юридических прав, долгов дебиторов и не амортизируемых отложенных расходов, а также земельных участков и денежных средств. При этом весьма важным представляется акцентирование внимания на категориальном статусе активов, определяющем производный (от активов) характер прочих объектов учета. А. Ч. Литтлтон именует эти производные объекты фазами трансформации активов и включает в их состав стоимость, расходы, убытки, доходы, прибыль, обязательства, инвестиции, акционерный капитал и т. д.

Вместе с тем исследователь формулирует и ряд контраргументов, служащих основанием для отказа от интерпретации активов в качестве «центра гравитации» бухгалтерского учета. В первую очередь к числу этих контраргументов относится тезис об объективном характере активов, существующих независимо от системы бухгалтерского учета. Кроме того, ученый справедливо полагает, что корневая категория бухгалтерского учета должна возникнуть непосредственно в контексте его (учета) теории и практики, и, что немаловажно, категории подобного рода возникают одновременно с появлением научного или профессионального феноменологического поля: в рассматриваемой ситуации это означает, что категория активов должна была появиться вместе с учетной практикой как определяющий ее природу неотъемлемый элемент.

Однако, как отмечает А. Ч. Литтлтон, понятие «активы» само по себе инородно бухгалтерскому учету, поскольку оно вошло в лексикон уже после достаточно долгого периода учетной практики, базирующейся на двойной записи. Согласно гипотезе ученого, исследуемый термин впервые возник в правовом поле в связи с решением вопроса о достаточности имущества индивидуума для покрытия его обязательств. Однако, по убеждению американского исследователя, это – не центральный вопрос учета, так же, как и не ключевая проблема управления предприятием. Заимствования и выплаты в концепции А. Ч. Литтлтона являются частью бизнеса, и платежеспособность может быть важной проблемой текущего момента, но определяющая, ключевая цель бухгалтерского учета лежит намного глубже.

Необходимо отметить, что рассмотренная коннотация термина «активы» как важнейшего элемента системы оценки платежеспособности, уходящая своими корнями в эпоху Возрождения и отрефлексируемая еще У. Шекспиром (William Shakespeare)

в трагедии «Тимон Афинский» (The Life of Timon of Athens) [30], получила в работах А.Ч. Литтлтона и других зарубежных ученых дальнейшее развитие, оказавшее, в частности, существенное влияние на пересмотр представлений об информационной значимости бухгалтерского баланса.

Во многом именно акцентуация ориентированности категории активов на решение утилитарных проблем оценки платежеспособности послужила основанием для отказа в признании данной категории «центром гравитации» бухгалтерского учета и перехода к исследованию очередного претендента на обладание данным статусом.

3. Капитал

Переходя к оценке состоятельности капитала как потенциального ядра бухгалтерского учета, А.Ч. Литтлтон пишет: «Слово «капитал» намного ближе к центру бухгалтерии, нежели слово «активы». Оно тяготеет к осознанной мысли о том, что наиболее важно не сопоставление имущества и обязательств, а интерпретация имущества в производительном смысле – обладание имуществом обусловлено именно тем, что от него ожидается создание выгод» [19, с. 19].

По мнению американского ученого, капитал, рассматриваемый как имущество, используемое для создания выгод, – гораздо более близкий к бухгалтерскому учету термин, нежели активы, рассматриваемые как имущество, используемое для погашения обязательств. Однако, при этом «капитал» не настолько фундаментален, как «прибыль», поскольку понимание производства и прибыли является важной предпосылкой к пониманию имущества (капитала), используемого для производства прибыли. Более того, капитал трактуется А.Ч. Литтлтоном в первую очередь как сохраненная прибыль, а капитализированная прибыль является основой для суждения о стоимости бизнеса.

По прошествии более чем полувека с момента публикации исследуемой монографии представляется очевидным, что американский исследователь, апеллируя к категории капитала, всего лишь перебрасывает логический мостик к своей главной идее – трактовке прибыли как «центра гравитации» бухгалтерского учета.

4. Прибыль

«Идея о прибыли, – утверждает А.Ч. Литтлтон, – более фундаментальна с точки зрения бухгалтерского учета, чем идеи о капитале, активах или финансовой отчетности. Даже несостоятельность (которая определяется отношениями активов к обязательствам или собственникам с кредиторами) вытекает из неблагоприятных обстоятельств из числа образующих прибыль факторов – за исключением случаев чистой непорядочности или внешнего бедствия. Практически все стороны, даже кредиторы к моменту несостоятельности дебиторов, жизненно заинтересованы в способности или неспособности предприятия к получению чистой прибыли. Еще раз

подчеркну, что прибыль выделяется по степени своей важности среди прочих элементов. По этой причине целесообразно исследовать концепцию прибыли организации более детально» [19, с. 20].

Совершенно очевидно, что приведенная цитата представляет собой характерный пример оценочного суждения, квалификация состоятельности которого требует исследования авторской аргументации «концепции прибыли» в контексте бухгалтерского учета.

Анализируя значимость прибыли для предпринимателя, А.Ч. Литтлтон предпринимает попытку комплексного, многостороннего исследования данной категории и выделяет несколько признаков ее приоритета:

- Возможность получения прибыли – привилегия, делегируемая бизнесу обществом в обмен на удовлетворение бизнесом спроса на общественные блага и трудовую занятость (создание рабочих мест).
- Представления о величине прибыли, которая может быть получена в определенных рыночных нишах при складывающемся сочетании величин спроса и предложения, являющиеся для предпринимателя ключевым ориентиром, своеобразным путеводителем в мире рыночной экономики.
- Прибыль бизнеса сама по себе приносит общественную выгоду в форме оказываемых услуг и производимой продукции, выплаченной заработной платы и уплаченных налогов, а также в форме дивидендов акционерам. По этим причинам решения, затрагивающие прибыль, принимаемые как внутри предприятия, так и вне его, вероятно, будут иметь общественную значимость.
- Прибыль формирует систему ограничений для бизнеса, задавая предельные значения выпуска продукции, а также различных вариантов структуры затрат, сочетания их постоянной и переменной частей и тем самым определяет всю архитектуру бизнеса.

Достаточно интересна с точки зрения интерпретации прибыли аналогия с физиологическими процессами, используемая А.Ч. Литтлтоном для описания природы бизнеса и объяснения воздействия на нее процессов формирования прибыли.

Ученый обращает внимание на фундаментальный характер концепции прибыли, отмечая, что процессы ее формирования близки к химическим процессам в реальной жизни. Химические превращения непрерывно происходят в живых клетках, и таким образом вырабатывается энергия для жизненно важной физической активности и продуцируется новый материал для восполнения потерь. Эта химическая активность в организме носит название метаболизма. Однако, и, по мнению А.Ч. Литтлтона, это немаловажное понятие метаболизма отражает два процесса: анаболизм (ассимиляцию), который касается конструирующих процессов построения питательных веществ в протоплазме, и катаболизм (диссимиляцию), который относится к деструктивным процессам, окисляющим протоплазму с высвобождением энергии.

Примечательно, что хорошее здоровье определяется оптимальным балансом между конструктивными и деструктивными химическими превращениями. Превосходство первого из процессов означает вредную потерю ткани, превосходство второго свидетельствует о вредном накоплении избыточной ткани. «Метаболизм» бизнеса аналогичен. Превалирование доходов (ориентация на сверхприбыли) может наносить социальный вред потребителям (высокие цены) и работникам (низкие заработные платы); превалирование затратной составляющей (продолжительные убытки) социально опасно для работников (угроза потери работы), для потребителей (дефицит продукции), для инвесторов (потеря прибыли и инвестиций) и для правительства (снижение собираемости налогов).

«Физиологическая» аналогия приводит А.Ч. Литтлтона к выводу о том, что «... чистая прибыль, важная сама по себе, содержит еще более важные определяющие ее элементы – доходы и расходы, без которых она бы не сформировалась. Это означает, что активы, сформированные за счет чистой прибыли, жизненно важны для сохранения деловых предприятий, а через них, опосредованно, – жизненно важны для общества. Но, что касается бухгалтерского учета, который в своей основе является специальным видом вычислительной деятельности, для него это означает, что правильное определение прибыли является его центральной проблемой» [19, с. 22].

Заключение: следствия трактовки прибыли как «центра гравитации» бухгалтерского учета

По прошествии более чем полувека с момента публикации «Структуры теории бухгалтерского учета» многие из тезисов ее автора могут показаться тривиальными, несколько наивными и само собой разумеющимися. Однако неутраченная к настоящему времени актуальность проблем, поднятых А.Ч. Литтлтоном в середине XX века, а также ряд серьезных следствий развития сформулированной им идеи рассмотрения прибыли как «центра гравитации» учетной науки заставляют воспринимать данную идею не столь категорично, и, более того, дают основания для содержательной ревизии сложившегося к началу XXI века видения теории бухгалтерского учета.

К наиболее значимым следствиям, обусловленным развитием ключевой идеи американского ученого, целесообразно отнести:

1. Признание бухгалтерского учета единственным действенным инструментом количественной оценки прибыли как финансового результата, формируемого в результате сопоставления доходов и расходов.
2. Доказательство необходимости применения в учете принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни, который, по выражению А.Ч. Литтлтона [19, с. 23], обуславливает временную сопряженность (time-matching)

доходов и расходов и важность их отражения на счетах именно в период их возникновения, вне зависимости от движения связанных с этими факторами прибыли денежных потоков.


Из этой системы аргументов и обусловленного ею принципа развивается методология временной реклассификации событийной истории бизнеса, играющей колоссальную роль в обеспечении достоверности учетных и отчетных данных.

3. Аргументацию необоснованности гипертрофированного значения бухгалтерского баланса и необходимости комплексного, совместного использования в аналитических целях информации, раскрываемой в балансе и отчете о прибылях и убытках (финансовых результатах), а также целесообразности автономизации анализа данных отчета о движении денежных средств (cash flow).
4. Формулирование А.Ч. Литтлтоном четырех принципов бизнеса, ставших впоследствии классическими и признанными в различных областях экономической науки:

- принцип предпринимательского служения, получивший в настоящее время название принципа социальной ответственности бизнеса, выведенный американским ученым из тезиса об общественном значении прибыли;
- принцип обособленного предприятия, именуемый сегодня принципом имущественной обособленности предприятия и его собственников, предполагающий интерпретацию формирования уставного капитала бизнеса как процесса отчуждения имущества собственника в пользу создаваемого бизнеса в обмен на право собственности на этот бизнес;
- принцип периодичности (ритмичности), согласно которому «в функционировании делового предприятия существуют определенная сезонность и ритмичность деятельности, цикл событий, который создает рамочную основу для уплотнения потока данных организации в сопоставимых временных периодах» [19, с. 25];
- принцип оптимальности соотношения усилий и достижений, определяющий использование показателей рентабельности в качестве ключевых индикаторов эффективности бизнеса, рассчитываемых на основе данных отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса.

Данные принципы четко просматриваются в системе концептуальных допущений, применяемых в настоящее время при формировании бухгалтерской отчетности по МСФО и российским стандартам [31].

В силу объективного лимитирования объема публикаций в научных изданиях возможность детальной характеристики научного наследия Ананиаса Чарльза Литтлтона в данной статье существенно ограничена, однако отвергнуть значимость его идеи «центра гравитации» – значит вновь приступить к «изобретению колеса», уподобиться профессиональному манкурту, оторвать настоящее от прошлого.

А разрыв связи времен – дело и неблагодарное, и крайне контрпродуктивное. 

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Kuhn T.S. *The Structure of Scientific Revolutions*. – Second Edition. – Chicago, 1970. – 210 p.
2. Ивашкевич В.Б. Цифровая экономика и учет // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 9–12.
3. Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 5–14.
4. Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28–35.
5. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. – 1891. – № 1. – С. 3–5, № 3. – С. 35–39, № 5. – С. 67–70, № 10. – С. 138–140.
6. Блатов Н.А. Балансоведение: курс общий. – 2-е изд., испр. и доп. – Л.: Экономическое образование, 1930. – 296 с.
7. Галаган А.М. Основные принципы счетоведения. – 2-е изд. – Москва: Ред.-изд. отд. Объединения работников учета, 1925. – 78 с.
8. Рудановский А.П. Теория балансового учета // Оценка как цель балансового учета. – М.: МАКИЗ, 1928. – 429 с.
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 224 с.
11. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы – М.: Бухгалтерский учет, 2007 – 84 с.
12. Ковалёв В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2013. – № 2. – С. 90–112.
13. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 590 с.
14. Цыганков К.Ю. История учетной мысли. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013. – 542 с.
15. Sprague C.E. *The Philosophy of Accounts*. – New York: Ronald Press company, 1922. – 183 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Kuhn T.S. *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago, 1970. 210 p.
2. Ivashkevich V.B. Tsifrovaya ekonomika i uchet [Digital Economy and Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 9–12 (in Russ.).
3. Odintsova T.M. Buhgalterskiy uchets v kontekste vyzovov tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Accounting in the light of Digital Economy Challenges and Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 5–14 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I. Harcheva I.V., Pavlychev A.I. Teoriya i praktika buhgalterskogo ucheta v usloviyah sovremennogo informacionnogo obshchestva [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28–35 (in Russ.).
5. Belov V.D. Buhgalteriya v ryadu drugih znaniy [Accountancy among the Other Fields of Knowledge]. *Schetovodstvo – Accountancy*, 1891, no. 1, pp. 3–5, no. 3, pp. 35–39, no. 5, pp. 67–70, no. 10, pp. 138–140.
6. Blatov N.A. *Balansovedenie* [Accounting Studies]. Economic Education Publ., 1930. 296 p.
7. Galagan A.M. *Osnovnye printsipy schetovedeniya* [Basic Principles of Accounting]. Moscow, Associations of Accounting Workers Publ., 1925. 78 p.
8. Rudanovskiy A.P. Teoriya balansovogo ucheta. [Balance Sheet Theory]. *Otsenka kak tsel balansovogo ucheta (Assessment as the purpose of balance sheet accounting)*. Moscow, MAKIZ Publ., 1928. 429 p.
9. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Basics of Accounting Theory]. Moscow, Finance and Statistics Publ., 2000. 496 p.
10. Sokolov Ya.V. *Buhgalterskiy uchets kak summa faktov hozyaystvennoy zhizni* [Accounting as an Amount of Facts of Economic Life]. Moscow, NIC INFRA–M Publ., 2014. 224 p.
11. Paliy V.F. Teoriya buhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy [Accounting Theory: Modern Problems]. Moscow, Accounting Publ., 2007. 84 p.
12. Kovalev V.V. Yavlyaetsya li buhgalterskiy uchets naukoj: retrospektiva vzglyadov i tendentsii [Whether Accounting Can be Treated as a Science: Retrospective of Views and Tendency]. *Vestnik Sankt–Peterburgskogo universiteta. Ekonomika – St Petersburg University Journal of Economic Studies, SUJES*, 2013, no. 2, pp. 90–112 (in Russ.).
13. Kuter M.I. *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finance and statistics Publ., 2007. 590 p.
14. Tsygankov K. Yu. *Istoriya uchetnoy mysli* [History of Accounting Thought]. Moscow, INFRA-M Publ., 2013. 542 p.
15. Sprague C.E. *The Philosophy of Accounts*. New York, Ronald Press company Publ., 1922. 183 p.

16. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальной науке // Счетоводство. – 1898. – № 6–7 – С. 87–90, № 10–11 – С. 138–141.
17. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. – 1898. – № 12–13 – С. 161–167, № 14–15 – С. 186–190, № 16–17 – С. 210–212, № 21 – С. 274–277.
18. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.
19. Littleton A.C. *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association Publ., 1953. – 234 p.
20. Mathews M.R., Perera M.H.B. *Accounting Theory and Development*. – Third edition. – Australia: An International Thomson Publishing Company, 1996. – 402 p.
21. Chatfield M., Vangermeersch R. *The History of Accounting: An International Encyclopedia*. – New York: Garland Science, 1996. – 649 p.
22. Littleton A.C. *Accounting Evolution to 1900*. – New York: Russell & Russell Publ., 1966. – 373 p.
23. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Об исторических исследованиях А.Ч. Литтлтона в части формирования теории и практики амортизации (окончание следует) // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №12 (258). – С. 47–55.
24. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Об исторических исследованиях А.Ч. Литтлтона в части формирования теории и практики амортизации // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №13 (259). – С. 53–63.
25. Гурская М.М. А.С. Литтлтон: о возможных исторических истоках двойной записи // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №20 (170). – С. 56–60.
26. Баранов П.П., Шапошников А.А. Поиск контуров и координат бухгалтерского учета на карте науки: опыт первых теоретиков бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – №5. – С. 561–584.
27. Redfield J. *Music A Science and An Art*. – New York: Tudor Publishing Co, 1928. – 352 p.
28. Хоружий Л.И. Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 4. – С. 19–27.
29. Прядкина Е.А. Методические аспекты формирования социальной отчетности в научных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 20–27.
30. Shakespeare W. *Comedies, Histories, & Tragedies*. – London: Laggard and Blount, 1623. – 399 p.
31. Мизиковский Е.А. Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 1. – С. 30–34.
16. Leautey E. *Schetovodstvo, kak vvedenie k social'noj nauke* [Accounting as an Introduction to Social Science]. *Schetovodstvo – Accountancy*, 1898, no. 6–7, pp. 87–90, no. 10–11, pp. 138–141.
17. Leautey E. *Schetovodstvo, kak vvedenie k social'nym naukam* [Accounting as an Introduction to Social Sciences]. *Schetovodstvo – Accountancy*, 1898, no. 12–13, pp. 161–167, no. 14–15, pp. 186–190, no. 16–17, pp. 210–212, no. 21, pp. 274–277.
18. Sher I.F. *Buhgalteriya i balans* [Bookkeeping and Balance]. Moscow, Economic life Publ., 1925. 575 p.
19. Littleton A.C. *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association Publ., 1953. 234 p. (Eng.).
20. Mathews M.R., Perera M.H.B. *Accounting Theory and Development*. An International Thomson Publishing Company, 1996. 402 p. (Eng.).
21. Chatfield M., Vangermeersch R. *The History of Accounting: An International Encyclopedia*. New York, Garland Science Publ., 1996. 649 p. (Eng.).
22. Littleton A.C. *Accounting Evolution to 1900*. New York, Russell & Russell Publ., 1966. 373 p. (Eng.).
23. Kuter M.I., Deliboltoyan A.E. Ob istoricheskikh issledovaniyah A.Ch. Littltona v chasti formirovaniya teorii i praktiki amortizatsii [On Historical Research of A.C. Littleton about the Formation of Theory and Depreciation Practice (to be concluded)]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2013, no. 12 (258), pp. 47–55 (in Russ.).
24. Kuter M.I., Deliboltoyan A.E. Ob istoricheskikh issledovaniyah A.Ch. Littltona v chasti formirovaniya teorii i praktiki amortizatsii [On Historical Research of A.C. Littleton about the Formation of Theory and Depreciation Practice]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2013, no. 13 (259), pp. 53–63 (in Russ.).
25. Gurskaya M. M. Littlton: o vozmozhnykh istoricheskikh istokah dvoynoy zapisi [A.C. Littleton: About Possible Historical Origins of Double Entry Bookkeeping]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2011, no. 20 (170), pp. 56–60 (in Russ.).
26. Baranov P.P., Shaposhnikov A.A. Poisk konturov i koordinat buhgalterskogo ucheta na karte nauki: opyt pervykh teoretikov buhgalterii [Finding Accounting Contours and Coordinates on the Science Map: Experience of the First Accounting Theorists]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2018, Vol. 21, no.5, pp. 561–584 (in Russ.).
27. Redfield J. *Music A Science and An Art*. New York, Tudor Publishing Co Publ., 1928. 352 p. (Eng.).
28. Khoruzhiy L.I. Konceptual'nye polozheniya formirovaniya publichnoy nefinansovoy otchetnosti v sisteme integrirovannoy otchetnosti [Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp 19–27 (in Russ.).
29. Pryadkina E.A. Metodicheskie aspekty formirovaniya sotsial'noy otchetnosti v nauchnykh organizatsiyakh [Methodological Aspects of Social Reporting in Scientific Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 20–27 (in Russ.).
30. Shakespeare W. *Comedies, Histories, & Tragedies*. – London: Laggard and Blount, 1623. 399 p.
31. Mizikovskij E.A. Konceptual'nye dopushcheniya v buhgalterskoj otchetnosti po rossijskim standartam i MSFO [Conceptual Assumptions in the Accounting Reporting according to Russian Standards and IFRS]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 1, pp. 30–34 (in Russ.).

Для цитирования

Баранов П.П., Шапошников А.А., Кузьмина Т.М. Развитие идеи «центра гравитации» бухгалтерского учета в трудах А.Ч. Литтлтона: причины и следствия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 9–18.

For citation

Baranov P.P., Shaposhnikov A.A., Kuzmina T.M. Razvitie idei «sentra gravitatsii» buhgalterskogo ucheta v trudah A.Ch. Littltona: prichiny i sledstviya [Development of the Accounting Gravity Center Concept in Works of A.C. Littleton: Causes and Effects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 9–18 (in Russ.).

УДК 657.3
ВАК 08.00.12

Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов в системе управления экономическим потенциалом организации

Integrated Report on the Financial Results Quality in the Management System of Organization's Economic Potential

*Газпром трансгаз Казань,
Российская Федерация, Казань*
Лариса Николаевна Янчевская
руководитель учетно-контрольной группы
e-mail: lara7308@inbox.ru

*Казанский (Приволжский)
федеральный университет,
Российская Федерация, Казань*
Антон Иванович Шигаев
докт. экон. наук, доцент кафедры
учета, анализа и аудита
e-mail: AISHigaev@kpfu.ru
420008, Российская Федерация,
г. Казань, ул. Кремлевская, д. 18,
Тел. + 7 (843) 2911-363.

Аннотация. В современной экономике целью деятельности организаций различных форм собственности является получение позитивного финансового результата от обычных видов деятельности и поиск резервов его увеличения. Результативность деятельности организации выражается в финансово-экономических показателях, которые наиболее точно характеризуют финансовое положение субъекта хозяйствования и дают представление о достигнутом уровне и возможностях роста его экономического потенциала. При этом рост экономического потенциала способствует развитию бизнеса и обеспечивается рациональным управлением, основанным на данных о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации.

Современные экономические отношения в условиях развитых рынков капитала выдвигают новые задачи по решению проблем учета и анализа финансовых результатов в системе стоимостно-ориентированного управления экономическим потенциалом организации. Одной из важных целей стоимостно-ориентированного управления экономическим потенциалом организации выступает обеспечение качества финансовых результатов (качества прибыли). Качество финансовых результатов позволяет судить о стабильности и устойчивости прибыли и оказывает непосредственное влияние

*Gazprom Transgaz Kazan (Gazprom transgaz
Kazan), Russian Federation, Kazan*
Larisa N. Yanchevskaya
Control and Accounting Group Leader
e-mail: lara7308@inbox.ru

*Kazan (Volga Region) Federal University
(Kazanskiy (Privolzhskiy) federal'nyy
universitet), Russian Federation, Kazan*
Anton I. Shigaev
*Doctor of Economics, Associate Professor at the
Accounting, Analysis and Audit Department*
e-mail: AISHigaev@kpfu.ru
18 Kremlevskaya st., Kazan 420008,
Russian Federation.
Phone + 7 (843) 2911-363.

Abstract. In modern economy, the objective of companies with various forms of property is to obtain a positive financial result from main activities and to search for reserves to increase it. The performance of an organization is expressed in financial and economic indicators, which most accurately characterize the business entity's financial position and illustrate the attained level and the opportunities for its economic potential growth. Moreover, the economic potential growth facilitates the development of business and is ensured by rational management based on the financial condition and financial results of an organization. In the conditions of developed capital markets modern economic relations put forward new tasks for solving accounting problems and analyzing financial results in the value-based management system of the organization's economic potential. One of the value-based management priority targets is to ensure the quality of financial results (profit quality). The quality of financial results gives an indication of the stability and sustainability of profit and has the direct impact on the organization's sustainable development and the creation of economic value.

The authors review approaches to the financial results quality determination in the management system of organization's economic potential and propose the integrated report model on the quality

на устойчивое развитие организации и создание экономической стоимости.

В статье рассматриваются подходы к определению качества финансовых результатов в системе управления экономическим потенциалом организации и предлагается модель интегрированного отчета о качестве финансовых результатов с группировкой ключевых показателей результативности по трем основным областям управления финансовыми результатами, а именно – управления прибыльностью, ликвидностью и оборотными активами.

Ключевые слова: экономический потенциал; финансовый результат; качество финансовых результатов; отчетность; интегрированный отчет; управление.

of financial results, grouping key performance indicators into three main areas of financial results management, namely the management of profitability, liquidity and current assets.

Keywords: economic potential; financial result; quality of financial results; reporting; integrated report; management

Введение и обзор литературы

В современной экономике целью деятельности организаций различных форм собственности является получение позитивного финансового результата от обычных видов деятельности и поиск резервов его увеличения. Результативность деятельности организации выражается в финансово-экономических показателях, которые наиболее точно характеризуют финансовое положение субъекта хозяйствования и дают представление об экономическом потенциале его развития.

Понятие экономического потенциала многоаспектно и трактуется учеными по-разному. Среди подходов к понятию экономического потенциала можно выделить три: целевой, результативный и ресурсный.

Так, с точки зрения целевого подхода к определению данной категории П.В. Аристархов и Л.С. Сосненко под экономическим потенциалом понимают способность предприятия обеспечивать свое долговременное функционирование и достижение стратегических целей при данном количестве, качестве и строении ресурсов [1; 2].

В рамках ресурсного подхода, по мнению В.В. Ковалева, экономический потенциал отождествляется с совокупностью ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия (совокупность финансовых и нефинансовых активов) [3].

Результативный подход основывается на рассмотрении экономического потенциала как наличия ресурсов и их способности в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности приносить определенные результаты (выручка, прибыль, объем производства). Данный подход анализируется в научных трудах таких авторов, как Е.В. Лапин, В.В. Ковалев, Л.С. Сосненко [4; 3; 2].

По нашему мнению, в условиях современной экономики, в которой на первый план выдвигаются задачи создания экономической стоимости, сущность экономического потенциала целесообразно рассматривать с позиции интеграции этих подходов.

Это позволит сформировать концептуальный базис для проведения более глубокого анализа эффективности использования ресурсов при стоимостно-ориентированном управлении и оценивания способности организации достигать намеченных результатов и целей стабильного развития.

Ведущие экономисты рассматривают экономический потенциал как целостную систему, в состав которой входят локальные потенциалы (подсистемы). Большинство исследователей среди локальных потенциалов выделяют имущественный и финансовый потенциалы. Другие авторы считают, что в состав экономического потенциала входят такие подсистемы, как трудовой, инновационный, производственный и рыночный потенциалы.

Рассматривая различные подходы к определению и составу экономического потенциала по данным бухгалтерского (финансового) учета и отчетности, можно сделать вывод, что экономический потенциал организации характеризуется наличием имущественного потенциала и степенью устойчивости финансового положения, которая определяется обеспеченностью собственными средствами. При этом рост экономического потенциала способствует развитию бизнеса и обеспечивается рациональным управлением, основанным на данных о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации.

Финансовое состояние организации во многом определяется финансовым результатом от обычных видов деятельности. Стоит отметить, что величина финансового результата является важным итоговым показателем, характеризующим эффективность осуществления как отдельных хозяйственных операций, так и деятельности организации в целом. При этом качество и обоснованность управленческих решений, принимаемых в целях управления экономическим потенциалом, в значительной степени зависят от информации, получаемой в процессе учета и анализа финансовых результатов от обычных видов деятельности [см., например, 5; 6].

Определяя экономический аспект категории финансовых результатов, Н.А. Толкачева отмечает, что «финансовый результат — это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка» [7, с. 55].

Изучая научные представления о сущности и экономической природе финансовых результатов, доходов и расходов на основе экономического, юридического и бухгалтерского подходов к понятию данных категорий, в своей исследовательской работе И.Ю. Никонова уточняет определение прибыли. По ее мнению, прибыль – это обобщающий показатель финансово-хозяйственной деятельности организации, выявленный за отчетный период, образующийся из величины доходов, скорректированных на величину расходов, сложившихся исходя из принятой учетной политики, и являющийся важным источником формирования активов организации и налоговых платежей в бюджет [8, с. 25].

Современные экономические отношения в условиях развитых рынков капитала выдвигают новые задачи по решению проблем учета и анализа финансовых результатов в системе стоимостно-ориентированного управления экономическим потенциалом организации.

Одной из важных целей стоимостно-ориентированного управления экономическим потенциалом организации выступает обеспечение качества финансовых результатов (качества прибыли). Качество финансовых результатов позволяет судить о стабильности и устойчивости прибыли и оказывает непосредственное влияние на устойчивое развитие организации и создание экономической стоимости.

В научной экономической литературе подходы к определению понятия качества прибыли разнообразны. Так, одни ученые качество прибыли связывают с проблемой достоверности и реальности финансовой отчетности и частотой изменений учетной политики [9, с. 257]. Другие ученые считают, что качество прибыли – это обобщающая характеристика источников формирования прибыли [10, с.22]. В то же время ряд ученых придерживается точки зрения, согласно которой качество прибыли определяется как характерный стабильный

уровень прибыли, а также степень использования хозяйственных резервов для его достижения [11]. Стабильная прибыль имеет высокое качество и может легко прогнозироваться. Основными свойствами прибыли высокого качества считаются безопасность, достоверность и надежность.

Модель интегрированного отчета о качестве финансовых результатов

Профессоры Б. Нидлз, М. Пауэрс, М.Л. Фриго и А.И. Шигаев для стоимостно-ориентированного управления финансовыми результатами предложили модель интегрированного отчета о финансовых результатах, включающую в себя ключевые драйверы и показатели результативности деятельности организаций и охватывающую основные аспекты деятельности организации, по которым устанавливаются определенные взаимосвязанные финансовые цели в областях создания экономической стоимости, управления совокупными активами, прибылью, финансовым риском, ликвидностью и оборотными активами [12, с. 242-246; 13].

По нашему мнению, для информационного обеспечения управления качеством финансовых результатов вышеуказанную модель интегрированного отчета о финансовых результатах целесообразно использовать в качестве основы для построения модели интегрированного отчета о качестве финансовых результатов с группировкой ключевых показателей результативности по трем основным областям управления финансовыми результатами, а именно – управления прибылью, ликвидностью и оборотными активами. Компоненты предлагаемой модели интегрированного отчета о качестве финансовых результатов в разрезе основных финансовых аспектов деятельности и соответствующих областей управления финансовыми результатами организации представлены в таблице 1.

Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов может составляться по итогам месяца, квартала или года, а также за более длительные (например, десятилетние) периоды путем расчета кумулятивных или средних показателей. Исходными данными для его составления выступают данные обычной бухгалтерской (финансовой) отчетности

Таблица 1. Компоненты предлагаемой модели интегрированного отчета о качестве финансовых результатов

Области управления	Драйверы результатов	Показатели результатов
Прибыльность	Валовая рентабельность продаж	Коэффициент качества прибыли
Ликвидность	Обеспеченность выручки денежным потоком	Денежная доходность
Управление оборотными активами	– Отношение дебиторской задолженности к товарообороту (выручка от продаж) – Оборачиваемость дебиторской задолженности	– Соотношение темпов роста дебиторской задолженности и темпов роста продаж, % – Отношение дебиторской задолженности к общей сумме активов

коммерческой организации, данные бухгалтерской отчетности компании – эталона (или эталонной группы компаний). Формулы расчета показателей, выделенных в интегрированном отчете о финансовых результатах, представлены ниже.

Качество прибыли обеспечивается при формировании устойчивых и стабильных финансовых результатов, как правило, от основной деятельности и сокращения неустойчивых нерегулярных финансовых результатов, обычно формирующихся за счет прочих доходов и расходов. Основным источником формирования устойчивых финансовых результатов является прибыль от продаж. Поэтому одним из основных показателей оценки качества прибыли организации считается доля прибыли от продаж в величине финансового результата до налогообложения.

$$K_{kp} = Пп / Пдн, \quad (1)$$

где K_{kp} – коэффициент качества прибыли,

$Пп$ – прибыль от продаж,

$Пдн$ – прибыль до налогообложения.

Считается, что чем выше этот коэффициент, тем выше качество прибыли и наоборот. Кроме того, коэффициент качества прибыли можно рассматривать как критерий оптимизации финансового состояния предприятия.

Драйверами качества прибыли выступают валовая рентабельность продаж и величина прочих доходов и расходов. Цель повышения прибыльности достигается при увеличении рентабельности продаж, что одновременно способствует росту качества финансовых результатов.

Валовая рентабельность продаж может быть рассчитана по формуле 2 [1, с. 42; 14]. Используемый в этой формуле показатель валовой прибыли может быть определен как разность между выручкой от продаж и себестоимостью реализованной продукции. Для более точного определения и управленческого контроля влияния устойчивых компонентов доходов и расходов на качество финансовых результатов при расчете коэффициента качества валовой прибыли в формуле 2 вместо валовой прибыли можно использовать прибыль от продаж.

$$K_{vp} = Пв / В, \quad (2)$$

где K_{vp} – коэффициент качества валовой прибыли (валовая рентабельность продаж),

$Пв$ – валовая прибыль,

$В$ – выручка.

Управление ликвидностью оказывает непосредственное влияние на качество финансовых результатов. Основным показателем результативности управления ликвидностью выступает денежная доходность, которая характеризует обеспеченность прибыли денежными потоками от операционной деятельности и показывает, какая часть прибыли от продаж имеет денежное наполнение. Расчет и мониторинг денежной доходности позволяют улучшить управление устойчивостью и стабильностью финансовых результатов на основе учета зависимости качества финансовых результатов от

применения принципа начисления в бухгалтерском учете. Рост денежной доходности способствует увеличению качества финансовых результатов за счет повышения устойчивости и сбалансированности денежных потоков.

Денежная доходность (или коэффициент денежного наполнения прибыли от продаж $K_{днп}$) рассчитывается как отношение чистого операционного денежного потока ЧОДП к прибыли от продаж $Пп$ по формуле 3 (заметим, что некоторые авторы рекомендуют рассчитывать денежную доходность по отношению к чистой прибыли).

$$K_{днп} = ЧОДП / Пп, \quad (3)$$

где ЧОДП – разница между поступлениями и платежами по текущей деятельности.

Фундаментальным драйвером денежной доходности выступает обеспеченность выручки денежным потоком, которая может быть определена по формуле 4.

$$Oвдп = ДСв / В, \quad (4)$$

где $Oвдп$ – обеспеченность выручки денежным потоком,

$ДСв$ – денежные средства в выручке – чистый приход денег на расчетные счета организации, без кредитов, внутрифирменных оборотов и ошибочно перечисленных денежных средств,

$В$ – выручка.

Если обеспеченность выручки денежным потоком равна или превышает 1, то выручка полностью обеспечена денежными средствами, при значениях от 0,7 до 1 наблюдается достаточная наполняемость выручки денежными средствами, а при величине этого показателя менее 0,7 объем выручки, поступающий на счет организации в виде реальных денежных средств, является недостаточным.

Управление ликвидностью тесно взаимосвязано с управлением оборотными активами, эффективность которого оказывает влияние на ликвидность и качество финансовых результатов предприятия. Основным показателем результативности управления оборотными активами, характеризующим качество финансовых результатов, является соотношение темпов роста дебиторской задолженности и темпов роста продаж.

Анализ соотношения темпов роста дебиторской задолженности и темпов роста продаж позволяет произвести обобщенную оценку надежности и качества финансовых результатов. Как правило, изменения величины дебиторской задолженности соответствуют изменениям объема продаж. Если дебиторская задолженность растет темпами, превышающими темпы роста продаж, то это свидетельствует о том, что текущие продажи осуществляются за счет будущих продаж [15; 16, с. 531; 17]. В дальнейшем такая тенденция может привести к спаду объема продаж и проблемам в инкассировании дебиторской задолженности.

Анализ соотношения темпов роста дебиторской задолженности и темпов роста продаж целесообразно дополнять мониторингом и анализом

отношения дебиторской задолженности к общей сумме активов. Чрезмерный рост дебиторской задолженности в общей сумме активов может свидетельствовать о снижении эффективности управления оборотными активами и, как следствие, вероятном ухудшении ликвидности предприятия и качества его финансовых результатов в будущем.

Ключевыми драйверами качества финансовых результатов в сфере управления оборотными активами являются отношение дебиторской задолженности к товарообороту (выручке от продаж) и оборачиваемость дебиторской задолженности. Оборачиваемость дебиторской задолженности (Одз) может быть рассчитана по формуле 5.

$$\text{Одз} = \text{В} / \text{СсДЗ}, \quad (5)$$

где СсДЗ - средняя дебиторская задолженность по основной деятельности (расчеты с дебиторами за товары, работы и услуги; расчеты по векселям полученным; авансы, выданные поставщикам и подрядчикам).

Результаты и обсуждение

В таблице 2 представлены показатели качества финансовых результатов в сферах управления прибылью и ликвидностью на примере ООО «Газпром трансгаз Казань» за период 2013–2017 гг.

Оценивая полученные результаты, следует отметить, что в ООО «Газпром трансгаз Казань» наблюдается неоднозначная динамика коэффициента качества прибыли. Поскольку данный коэффициент рассчитывается как соотношение прибыли от продаж к прибыли до налогообложения, можно предположить, что на динамику этого коэффициента оказала влияние величина прочих расходов. Анализ данных бухгалтерского учета и отчетности предприятия показывает, что за анализируемый период наблюдался рост прочих расходов с 2012 по 2014 год, а в 2015 темп снижения прочих расходов составил 53%. В 2016 году наметилась тенденция

роста прочих расходов на 14%, а в 2017 году прочие расходы снизились. Таким образом, в целом за рассматриваемый период отношение прибыли от продаж к прибыли до налогообложения уменьшилось, что свидетельствует о некотором улучшении качества прибыли в ООО «Газпром трансгаз Казань». Предприятию целесообразно закрепить наметившуюся положительную тенденцию.

Коэффициент качества валовой прибыли (валовая рентабельность продаж) в целом за рассматриваемый период существенно не изменился, что свидетельствует о стабильности качества устойчивых финансовых результатов ООО «Газпром трансгаз Казань».

Анализ показателей качества финансовых результатов в сфере управления ликвидностью в ООО «Газпром трансгаз Казань» по данным таблицы 2 показывает, что на предприятии в рассматриваемом периоде наблюдается положительная динамика денежной доходности и рост обеспеченности выручки денежным потоком. Это свидетельствует о повышении эффективности управления денежными потоками и улучшении качества прибыли.

В таблице 3 представлены показатели качества финансовых результатов в сфере управления оборотными активами в ООО «Газпром трансгаз Казань», за 2013–2017 гг.

Данные, представленные в таблице 3, показывают, что дебиторская задолженность ООО «Газпром трансгаз Казань» в 2013–2016 гг. росла в темпах, превышающих темпы роста выручки от продаж. В 2016 году рост дебиторской задолженности замедлился, а в 2017 году наблюдается положительная тенденция снижения дебиторской задолженности при росте продаж. При этом динамика драйверов качества финансовых результатов в сфере управления оборотными активами также не является стабильной и однозначной. В анализируемом периоде отношение дебиторской задолженности к выручке

Таблица 2. Показатели качества финансовых результатов в сферах управления прибылью и ликвидностью в ООО «Газпром трансгаз Казань», за 2013–2017 гг.

Показатели	2017 год	2016 год	2015 год	2014 год	2013 год
Выручка от продаж, тыс. руб.	30 879 980	28 246 886	27 819 690	27 211 410	26 214 543
Валовая прибыль, тыс. руб.	9 918 456	8 244 385	8 560 783	8 882 727	8 118 406
Прибыль от продаж, тыс. руб.	4 338 111	2 897 186	3 782 037	4 201 546	3 421 276
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	3 202 660	2 016 059	3 035 322	2 445 838	2 074 074
Поступления от продаж, тыс. руб.	27 990 744	22 950 321	21 953 163	21 010 828	19 594 421
Платежи поставщикам	10 715 007	10 672 697	10 303 952	9 731 423	10 242 439
Коэффициент качества прибыли	1,35	1,44	1,25	1,72	1,65
Коэффициент качества валовой прибыли (валовая рентабельность продаж)	0,32	0,29	0,31	0,33	0,31
Денежная доходность (Коэффициент денежного наполнения прибыли от продаж Кднпп)	3,98	4,24	3,08	2,68	2,73
Обеспеченность выручки денежным потоком Овдп	0,91	0,81	0,79	0,77	0,75

Таблица 3. Показатели качества финансовых результатов в сфере управления оборотными активами в ООО «Газпром трансгаз Казань», за 2013–2017 гг.

Показатели	2017 год	2016 год	2015 год	2014 год	2013 год
Выручка от продаж, тыс. руб.	30 879 980	28 246 886	27 819 690	27 211 410	26 214 543
Общая сумма активов, тыс. руб.	40 346 480	41 798 956	35 410 301	33 674 171	32 089 190
Дебиторская задолженность, тыс. руб.	9 287 742	10 125 516	9 585 174	6 932 250	5 885 799
Темп роста продаж, %	9,32	1,54	2,24	3,80	15,02
Темп роста дебиторской задолженности, %	-8,27	5,64	38,27	17,78	70,91
Отношение дебиторской задолженности к общей сумме активов	0,23	0,24	0,27	0,21	0,18
Отношение дебиторской задолженности к выручке от продаж	0,30	0,36	0,34	0,25	0,22
Оборачиваемость дебиторской задолженности	3,18	2,87	3,37	4,25	4,45

от продаж росло, а оборачиваемость дебиторской задолженности замедлилась. Резкий рост дебиторской задолженности в 2015 году обусловлен снижением платежеспособности некоторых потребителей. В целом динамика показателей и драйверов качества финансовых результатов в сфере управления оборотными активами свидетельствует о том, что организация имеет некоторые проблемы с дебиторами, что сказывается на качестве прибыли.

В то же время в последний год анализируемого периода наблюдается уменьшение соотношения дебиторской задолженности и выручки от продаж, а также ускорение оборачиваемости дебиторской задолженности, что свидетельствует о повышении качества управления дебиторской задолженностью в конце рассматриваемого периода и создании основы для обеспечения приемлемого

качества финансовых результатов в будущем. Для обеспечения качества финансовых результатов в будущем предприятию необходимо закрепить наметившиеся положительные тенденции в сфере управления оборотными активами.

В таблице 4 приведена предлагаемая форма интегрированного отчета о качестве финансовых результатов на примере компании ООО «Газпром трансгаз Казань», обобщающего результаты расчета показателей качества финансовых результатов в сферах управления прибыльностью, ликвидностью и оборотными активами.

Данные, представленные в таблице 4 в интегрированном отчете о качестве финансовых результатов, показывают, что финансовые результаты ООО «Газпром трансгаз Казань» характеризуются хорошим качеством и обеспечены денежными потоками.

Таблица 4. Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов в ООО «Газпром трансгаз Казань» за период 2013–2017 гг..

Показатели	2017 год	2016 год	2015 год	2014 год	2013 год
А. Управление прибыльностью					
Коэффициент качества прибыли	1,35	1,44	1,25	1,72	1,63
Коэффициент качества валовой прибыли (валовая рентабельность продаж)	0,32	0,29	0,31	0,33	0,31
Б. Управление ликвидностью					
Денежная доходность (Коэффициент денежного наполнения прибыли от продаж Кднпп)	3,98	4,24	3,08	2,68	2,73
Обеспеченность выручки денежным потоком Овдп	0,91	0,81	0,79	0,77	0,75
В. Управление оборотными активами					
Превышение темпов роста дебиторской задолженности по сравнению с темпами роста продаж, %	-17,59	4,1	36,03	13,98	55,89
Соотношение темпов роста дебиторской задолженности и темпов роста продаж, %	-88,73	366,23	1708,48	467,89	472,10
Отношение дебиторской задолженности к общей сумме активов	0,23	0,24	0,27	0,21	0,18
Отношение дебиторской задолженности к выручке от продаж	0,30	0,36	0,34	0,25	0,22
Оборачиваемость дебиторской задолженности	3,18	2,87	3,37	4,25	4,45

В то же время динамика показателей и драйверов качества финансовых результатов в сфере управления оборотными активами свидетельствует о том, что организация имеет некоторые проблемы с дебиторами, которые при отсутствии внимания к ним со стороны руководства могут привести к ухудшению качества финансовых результатов в будущем.

Заключение

В целом предлагаемая модель интегрированно-отчета о качестве финансовых результатов с

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Аристархов П.В. Разработка элементов механизма управления экономическим потенциалом промышленного предприятия в условиях модернизации: автореферат дис. ... кандидата экономических наук. – Челябинск, 2012. – 24 с.
2. Сосненко Л.С. Теория и практика анализа экономического потенциала предприятия: автореферат дис. ... доктора экономических наук. – Пермь, 2003. – 37 с.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – М.: Проспект, 2014. – 874 с.
4. Лапин Е.В. Экономический потенциал предприятия: учебное пособие. – Сумы: «Университетская книга», 2002. – 309 с.
5. Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28-35.
6. Лабынцев Н.Т., Архипенко Н.Ю. Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 28-36.
7. Толкачева Н.А. Финансовый менеджмент: курс лекций / Н.А. Толкачева. – М.: Директ-Медиа, 2014. – 143 с.
8. Никонова И.Ю. Формирование учетно-аналитической информации о финансовых результатах организации: автореферат дис. ... кандидат экономических наук. – Иркутск, 2008. – 21 с.

группировкой ключевых показателей результативности по трем основным областям управления финансовыми результатами, а именно – управления прибылью, ликвидностью и оборотными активами, позволяет существенно расширить возможности информационного обеспечения управления качеством финансовых результатов и на этой основе способствует обеспечению устойчивого развития организации и созданию экономической стоимости в системе стоимостно-ориентированного управления экономическим потенциалом организации.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Aristarchov P.V. *Razrabotka elementov mekhanizma upravleniya ekonomicheskim potentsialom promyshlennogo predpriyatiya v usloviyah modernizatsii: avtoreferat dis. ... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Development of Management Mechanism Elements of the Industrial Enterprise's Economic Potential in the conditions of Modernization: extended abstract of ... PhD in Economics dis.]. Chelyabinsk, 2012. 24 p.
2. Sosnenko L.C. *Teoriya i praktika analiza ekonomicheskogo potentsiala predpriyatiya: avtoreferat dis. ... doktora ekonomicheskikh nauk* [Theory and Practice of Enterprise's Economic Potential Analysis: extended abstract of... PhD in Economics dis.]. Perm, 2003. 37 p.
3. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. *Korporativnye finansy i uchet: ponyatiya, algoritmy, pokazateli* [Corporate Finance and Accounting: Concepts, Algorithms and Indicators]. Moscow, Prospect Publ., 2014, 874 p.
4. Lapin E.V. *Ekonomicheskii potentsial predpriyatiya* [Economic Potential of the Enterprise]. Sumy: University book Publ., 2002. 309 p.
5. Khoruzhiy L.I., Harcheva I.V., Pavlychev A.I. *Teoriya i praktika buhgalterskogo ucheta v usloviyah sovremennogo informatsionnogo obshchestva* [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28-35 (in Russ.).
6. Labyntsev N.T., Arhipenko N.Y. *Korporativnaya otchetnost kak instrument vliyaniya na investitsionnyu privlekatelnost biznesa* [Corporate Reporting as an Instrument of Influence on the Business Investment Attractiveness]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 28-36 (in Russ.).
7. Tolkacheva N.A. *Finansovyy menedzhment* [Financial Management]. Moscow, Director-Media Publ., 2014. 143 p.
8. Nikonova I.Y. *Formirovaniye uchetho-analiticheskoy informatsii o finansovykh rezultatah organizatsii: avtoreferat dis. ... kandidata ekonomicheskikh nauk* [Creating Accounting and Analytical Information on Organization's Financial Results: extended abstract of... PhD in Economics dis.]. Irkutsk, 2008. 21 p.



9. Ефимовой О.В., Мельник М.В. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие. – 2-е изд., испр. и доп. – М. ОМЕГА-Л, 2006. – 408 с.
10. Дроздов О.А. Система количественных показателей качества прибыли предприятия // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – №17 (182). – С. 22-28.
11. Баканов М.И., Мелетьева В.В. Оценка качества прибыли торгового предприятия // Аудит и финансовый анализ. - 1999. – № 4. Режим доступа: <https://www.cfin.ru/press/afa/1999-4/02.shtml>. (дата обращения: 12.03.2019).
12. Шигаев А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями: автореферат дис. ... доктора экономических наук. – Казань, 2011. – 47 с.
13. Needles B.E., Shigaev A.I., Powers M., Frigo M.L. Operating Characteristics of High Performance Companies: Strategic Direction for Management // *Studies in Managerial and Financial Accounting*. – 2014. – Vol. 28. – pp. 25-51. DOI: 10.1108/S1479-351220140000028008.
14. Магомедова Р.Н. Эволюция учетного ресурса в отношении ключевых показателей субъекта и отклонений от них // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 11-15.
15. Алексеев М.А., Дудин С.А. Показатель выявления искажения результатов деятельности компании // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 6. – С. 37-48.
16. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: Теория, практика, интерпретация. – М. Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
17. Спиридонова Н.Е., Рожкова Н.К. Построение эффективной системы управления дебиторской задолженностью в автотранспортных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 6. – С. 31-36.
9. Efimova O.V., Melnik M.V. *Analiz finansovoy otchetnosti* [Analysis of Financial Statements]. Moscow, OMEGA-L Publ., 2006. 408 p.
10. Drozdov O.A. Sistema kolichestvennykh pokazateley kachestva pribyli predpriyatiya [Scoring System of Enterprise's Profit Quality]. *Ekonomicheskiy analiz: teoriya i praktika – Economic Analysis: Theory and Practice*, 2010, no. 17 (182), pp. 22–28 (in Russ.).
11. Bakanov M.I., Meleteva V.V. Otsenka kachestva pribyli trgovogo predpriyatiya [Profit Quality Assessment of the Trading Enterprise]. *Audit i finansovyy analiz – Audit and financial analysis*, 1999, no. 4. Available at: <https://www.cfin.ru/press/afa/1999-4/02.shtml>. (Asseced: March 12, 2019).
12. Shigaev A.I. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie stoimostno-orientirovannogo upravleniya kommercheskimi organizatsiyam: avtoreferat dis. ... doktora ekonomicheskikh nauk* [Accounting and Analytical Support for Value-Based Management of Commercial Organizations: extended abstract of.... PhD in Economics dis.]. Kazan, 2011. 47 p.
13. Needles B.E., Shigaev A.I., Powers M., Frigo M.L. Operating Characteristics of High Performance Companies: Strategic Direction for Management. *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 2014, Vol. 28, pp. 25–51. DOI: 10.1108/S1479-351220140000028008.
14. Magomedova R. N. Evolutsia uchelnogo resursa v otnoshenii kluchevykh pokazateley subyekta i otkloneniy ot nikh [Evolution of the Accounting Resource in relation to the Entity's Key Indicators and Deviations from Them]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 11-15 (in Russ.).
15. Alekseev M.A., Dudin S.A. Pokazatel vyyavleniya iskazheniya rezultatov deyatelnosti kompanii [Misstatement Detection Rate of Company's Performance]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 6, pp. 37–48 (in Russ.).
16. Bernstein L.A. *Analiz finansovoy otchetnosti: Teoriya, praktika, interpretatsiya* [Financial Reporting Analysis: Theory, Practice and Interpretation]. Moscow, Finance and Statistics Publ., 2003. 624 p.
17. Spiridonova N.E., Rozhkova N.K. Postroyenie effektivnoy sistemy upravleniya debitorskoy zadolzhennostiyu v avtotransportnykh organizatsiyakh [Building an Efficient System of Receivables Management at the Motor Transport Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 6, pp. 31-36 (in Russ.).

Для цитирования

Янчевская Л.Н., Шигаев А.И. Интегрированный отчет о качестве финансовых результатов в системе управления экономическим потенциалом организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 19–26.

For citation

Yanchevskaya L.N., Shigaev A.I. Integrirovannyy otchet o kachestve finansovykh rezultatov v sisteme upravleniya ekonomicheskim potentsialom organizatsii [Integrated Report on the Financial Results Quality in the Management System of Organization's Economic Potential]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 19–26 (in Russ.)

УДК 378
ВАК 08.00.12

Принципы формирования системы учетно-информационного обеспечения корпорации в условиях цифровой экономики

System Building Principles of Accounting Information Support for the Corporation in the Digital Economy Era

Государственный университет управления,
Российская Федерация, Москва

State University of Management (Gosudarstvennyy
universitet upravleniya), Russian Federation, Moscow

Вячеслав Анатольевич Иванько

аспирант

e-mail: ivanko.vyacheslav@gmail.com

109431, Российская Федерация, г. Москва, ул.

Авиаконструктора Миля, д.11, к. 2, кв. 51.

Тел. + 7 (916) 699-84-40.

Vyacheslav A. Ivanko

Postgraduate Student

e-mail: ivanko.vyacheslav@gmail.com

Ap. 51, bld. 2, 11 Aviakonstruktora Milya st.,

Moscow 109431, Russian Federation.

Phone + 7 (916) 699-84-40.

Аннотация. С началом новой эры цифровизации всех областей социально-экономической жизни успешно продолжается интеграция передовых информационных технологий в экономику, а следовательно, в управленческие и учетные системы. Фактор смены информационной парадигмы послужил толчком для рывка, а также активного внедрения и использования всех возможных преимуществ цифровой экономики. Исследуются основные принципы в цифровой экономике, связанные с функционированием систем учетно-информационного обеспечения корпорации. Технологии цифровой трансформации и информационные технологии в облачных приложениях продолжают свое совершенствование через новые разработки в области облачных сервисов, предлагая потребителям новые продукты, услуги и возможности по созданию, обмену и распределению цифровых благ, формируют у пользователей новое отношение к новой экономике, к безопасности и ответственности на фоне новых рисков для потребителей этих услуг. Мобильные рабочие места становятся трендом в корпорациях, цифровые технологии, облачные сервисы и корпоративное учетно-информационное обеспечение – следующий шаг в развитии возможностей виртуальной среды в условиях цифровой трансформации, предлагая новые идеи по совершенствованию облачных сервисов, программного обеспечения и информационных систем бухгалтерского учета.

Ключевые слова: принципы; цифровая экономика; формирование систем; учетно-информационное обеспечение; системы учета и управления.

Abstract. With the beginning of a new era of digitalization in all areas of socio-economic life, the integration of advanced information technologies in the economy, and consequently in management and accounting systems proceed successfully. The information paradigm shift factor triggered a breakthrough, as well as the active implementation and use of all the possible advantages of the digital economy. The basic principles in the digital economy related to the operation of the corporation accounting information support systems are studied. Digital transformation technologies and information technologies in cloud applications continue to be improved through new developments in the field of cloud services. They offer consumers new products, services and opportunities for creating, exchanging and distributing digital goods, form new users attitude towards the new economy, towards security and responsibility at times of new risks for consumers of these services. Mobile workplaces are becoming a trend in corporations. Digital technologies, cloud services and corporate accounting information support are the next step in developing virtual environment capabilities in the context of digital transformation, offering new ideas for improving cloud services, software and accounting information systems.

Keywords: principles; digital economy; systems building; accounting information support; accounting and management systems.

Условия для цифровой трансформации

Глобальный спрос на услуги цифровой экономики, как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, предлагающих товары и услуги в цифровой форме в интернет-пространстве, приобретение, оплату и доставку этих товаров и услуг покупателю удаленно, изменили подход к созданию, обмену, распределению и использованию экономических благ без инструментов контроля, профилактики нарушений и ответственности, а также возможности стремительной капитализации бизнес-единицы любого размера. Идея о цифровой экономике появилась примерно в нулевые. Причиной, ставшей ключевой к созданию экономических благ в новой форме, послужило развитие технологий, реализовавших возможность покупки, оплаты, доставки и возврата приобретенных удаленно товаров и услуг. Уже можно утверждать, что рынок электронной коммерции является одним из наиболее развитых в глобальном экономическом пространстве.

Основной миссией цифровой экономики является скоростное, качественное и простое предоставление товаров, работ и услуг через Интернет.

Важным преимуществом цифровой экономики является возможность потребителей приобретать вещи, продукты по более низким ценам. Например, электронная версия новой книги может быть на 25–50% дешевле, чем покупка печатной копии книги. Подобным образом поклонники медиатеки могут приобрести или взять напрокат последние релизы понравившихся исполнителей значительно дешевле, чем покупать их на обычных носителях. Можно также привести множество примеров снижения цен при покупке в онлайн-магазинах, где стоимость обычно ниже, чем в офлайн-магазинах.

В динамике цифровая экономика уже вышла за границы коммерческого интереса при покупке и продаже электронных продуктов в Интернете. В настоящее время эта стратегия развития экономики и общества также активно использует внедренные виртуальные процессы (Hybrid Cloud, Azure, Windows Server) в своей деятельности государственными корпорациями и частными организациями, а также некоторыми индивидуальными предпринимателями. В настоящее время завершается процесс интеграции в финансовую деятельность государственных органов для мгновенного осуществления транзакций между предприятиями и ведомствами посредством модульного проектирования информационных систем с тонкими настройками электронного документооборота (ЭДО) в гармоничном взаимодействии систем различных классов от MRP и ERP до комплексных информационных корпоративных систем (КИС) BPM (англ. business process management, управление бизнес-процессами) с интегрированными возможностями систем сбалансированных показателей (ССП). Создание и совершенствование информационных технологий влияют на цифровую

экономику, способствуя ее расширению, поскольку спектр товаров и услуг, предлагаемых в электронном виде, имеет постоянный рост и стабильно низкую затратную составляющую [1; с. 23].

Совершенствование условий коммерциализации

Формирование новых условий ведения бизнеса, появление новых цифровых продуктов и электронных услуг, ускорение бизнес-процессов во всех сферах деятельности в течение последних двух десятилетий подготовили нас к переходу к четвертой промышленной революции и Экономике 4.0 [2; с. 9].

Стремительный успех компаний, ведущих бизнес в сети Интернет, о существовании которых еще несколько лет назад ничего не было известно, взрывной рост их капитализации, встраивание электронной коммерции в оффлайн-бизнес стали предметом анализа и практического интереса абсолютного большинства активной части общества [3; с. 48].

Цифровые услуги, рынки и инновации

Цифровую экономику характеризуют появление новых видов услуг и рост их доли в валовом внутреннем продукте (ВВП), новых бизнес-моделей Freemium, Free-to-Play, Full-Crowdsourcing, Donation, Print-on-Demand, зависимость капитализации компаний, ведущих бизнес в сети Интернет, от числа пользователей – потребителей контента, участников, лидов и от скорости увеличения их численности, появление на рынке агрегаторов и других компаний нового типа и изменение характера конкурентной борьбы, внедрение в производственный цикл технологий Индустрии 4.0, сокращение горизонтальных цепочек создания стоимости, переход на кастомизированные продукты и услуги, персонифицированное обслуживание, сокращение жизненного цикла инноваций и трудности прогнозирования новых технологий [2; с. 11].

Сегодня цифровая экономика – это глобальная информационная платформа для реализации экономических интересов людей в мире посредством новых способов получения экономических благ. Очевидно, на наш взгляд, что новый удобный глобальный цифровой рынок стал эффективной заменой рынкам физическим с большой трудоемкостью, операционными затратами и низкой информативностью.

Развитие инноваций происходит гораздо стремительнее, чем их адаптация и встраивание в систему бухгалтерского учета в прикладном значении. Вместе с тем подтверждением актуальности инноваций является тот факт, что рано или поздно они находят отражение в практической области бухгалтерского учета. За период с 00-х до настоящего времени информационные технологии, применяемые в бухгалтерском учете, совершили революцию

в истории развития программного обеспечения от примитивных однопользовательских программ до сложных корпоративных систем (ERP, MRP), позволивших реализовать идею электронного документооборота (ЭДО), а также свести к минимуму использование бумажных носителей в корпоративном документообороте.

Всеобщее глобальное внедрение ЭДО организаций с соответствующими субъектами внебюджетных фондов, государственных учреждений обеспечило сокращение времени для сдачи отчетных документов бухгалтерами. Оценка и измерение качества электронных e-услуг (Electronic Service Quality Indicators, e-SQI) обосновывают необходимость внедрения в корпорации систем учета качества услуг в целях их улучшения [2; с. 18].

Виртуальные технологии и информационные технологии дополненной реальности в бизнес-среде активно используются в практике бухгалтерского учета и продолжают завоевывать популярность среди специалистов этой области, стремящихся максимально автоматизировать бухгалтерские процессы с помощью информационных продуктов, предлагаемых разработчиками программного обеспечения (ПО) на мобильных платформах IOS и Android. Затруднение также вызывают не до конца раскрываемые и учтенные возможности и ограничения, преимущества и недостатки виртуальных служб, и основанные на них облачные технологии [4; с. 39].

Продолжение работы специалистов ИТ-индустрии над совершенствованием сети Интернет, обозревателей интернет-ресурсов, оптимизация скоростей, вариантов доступа, использование мобильных устройств в корпоративных облачных и мобильных приложениях способствуют появлению новых решений в этой области знания, которые меняют рынок современных ИТ-услуг. Обеспечение глобального сетевого доступа по запросу к общему пулу вычислительных ресурсов (серверам,

устройствам хранения данных, сетям передачи данных, сервисам и приложениям) на мобильное устройство (ноутбук, планшет, смартфон, часы) без локальной привязки пользователя сегодня является основной целью виртуальной среды и разработчиков (Sap, Oracle, 1C и др.) [5; с. 8].

Принципы формирования, приложения, возможности

Новые технологии меняют принципы формирования системы учетно-информационного обеспечения, правил ведения бизнеса, подходы к созданию и использованию экономических благ, учетных возможностей по их хранению, распределению и резервированию [6; с. 38].

Тотальная смена локальных автоматизированных мест на мобильные гаджеты в виртуальных средах открывают новые горизонты сопровождению бухгалтерского учета через приложения различных сервисов, позволяющих получить доступ удаленно. Замена автоматизированного рабочего места (АРМ) бухгалтера на мобильное рабочее место (МРМ) с поддержкой загрузки и передачи электронных документов завершила встраивание ЭДО в систему учетно-информационного обеспечения (СУИО). Привлекательность использования корпоративных информационных технологий по сокращению издержек и решения вопросов экономической безопасности стало доступно компаниям любого формата.

Для получения доступа к услугам, предоставляемым виртуальной средой, требуется наличие монитора и подключение к сети Интернет [1; с. 81].

Сравнительный анализ параметров приложений позволил выделить ряд существенных признаков, меняющих представление о подходах к ПО АРМ бухгалтера (см. табл. 1).

Трансформация этих параметров расширяет понимание в подходах к современной разработке, проектированию и использованию облачных

Таблица 1. Сравнительный анализ параметров классических локальных и современных облачных приложений

№ п/п	Параметры классического, локального приложения	Параметры современного облачного приложения
1.	Монолитные, централизованные	Фрагментированные и децентрализованные
2.	Обеспечивают предсказуемую масштабируемость	Поддерживают гибкое масштабирование
3.	Реляционные базы данных	Возможно одновременное использование различных технологий хранения данных
4.	Сильная согласованность	«Согласованность в конечном счете»
5.	Последовательная и синхронная обработка	Параллельная и асинхронная обработка
6.	Архитектура ориентирована на избежание отказов (основная характеристика – среднее время между отказами)	Архитектура устойчива к отказам (основная характеристика – среднее время восстановления)
7.	Редкие масштабные обновления	Частые небольшие обновления
8.	Ручное управление	Автоматическое самообслуживание
9.	Централизованная архитектура серверов	Неизменяемая инфраструктура

приложений в системе Управления имущественных отношений (УИО).

Виртуальные технологии предоставляют возможность управлять Big data вообще без затрат на высокочрезвычайную и поэтому дорогостоящую инфраструктуру. Появление спроса на услуги облачного хранения данных сформировало новый сектор рынка цифровых услуг. Появление и монополия спроса на виртуальные услуги и аренду облачных хранилищ способствовало смене лидеров на рынке программного обеспечения с потерей долей на рынке, пересмотру отношения разработчиков к своим продуктам и формированию нового рынка услуг data-центров, предоставляющих в аренду программное обеспечение и аппаратные мощности виртуальной среды.

Популярность приобрели разные виды облачной инфраструктуры по ее принадлежности (типу собственника), управлению и эксплуатации: общественное, публичное, частное и гибридное облако. Типология облачных услуг может быть представлена:

- платформа как услуга;
- приложение как услуга;
- инфраструктура как услуга;
- искусственный интеллект как услуга.

На основе представленных видов услуг разработчиками формируются пакеты услуг, предоставляя возможность пользователям быстрее разобраться в вопросах функциональности.

Лидерами на рынке ИТ-услуг в разработке облачных сервисов являются IBM, Hewlett Packard, Microsoft, которые так же занимаются созданием и обслуживанием центров обработки данных для оказания услуг по хранению данных и предоставлению вычислительных мощностей во временное пользование. Данная инновация на рынке сделала возможным гарантировать пользователям безопасность и надежность информационных систем, снизить затраты и масштабировать бизнес в сети Интернет [7; с. 24].

Удаленная работа бухгалтера стала трендом и одним из приоритетов цифровой экономики [8; с. 18].

Сетевые программные ресурсы предоставляют для решения задач в хозяйственной деятельности также и вычислительные мощности, которые позволяют:

- предоставить быстрый и надежный доступ для специалистов не только к сетевым ресурсам, но и к модели организации их коллективного использования;
- обеспечить оперативную передачу любых данных на любое расстояние в пределах земного шара для получения необходимой информации в установленные сроки.

Использование вычислительных сетей открывает новые возможности для руководства по автоматизации учетных и управленческих процессов в организациях любого формата и территориальной принадлежности. Новые требования к хранению и использованию больших объемов информации в

вычислительных сетях, безопасности, надежности и функциональности этих сетей, а также их общедоступность обуславливают повышение качества обслуживания и эффективность используемого учетно-информационного обеспечения [4; с. 41].

Выделение следующих принципов сформированной системы учетно-информационного обеспечения позволяет оптимизировать согласованность инфраструктуры системы учетно-информационного обеспечения (СУИО) по центрам ответственности, хозяйственным операциям и групповой политикой с передачей прав категориям пользователей корпорации в режиме онлайн:

- глобальность;
- точность;
- актуальность;
- скорость;
- непрозрачность;
- дискретность;
- изменчивость;
- модернизация;
- безопасность;
- политизированность;
- профилактика;
- интеграция;
- шаблонность;
- кодировка;
- доступность;
- функциональность;
- оптимальность;
- ответственность;
- идейность;
- стратегичность;
- мультизадачность.

Раскрытие этих принципов предоставляет возможность значительно улучшить параметры информационной системы, снизить риски и актуализировать эффективность использования корпоративных и др. ресурсов, требующих учета, перемещения и оптимизации в конкретной экономической ситуации, как в статике, так и в динамике развития корпорации.

В учете эти принципы реализуются очень успешно уже несколько десятилетий в экономическом пространстве России и не транслируются широкому кругу заинтересованных участников, т.к. имеют свою уникальную ценность. Это является одной из причин разработки внутрикорпоративных стандартов качества использования информации и создания различных экономических благ внутри корпорации. Различное сочетание этих принципов мы сейчас можем наблюдать на примере таких гигантов-лидеров в учетном секторе аудиторских услуг (KPMG, E&Y, PwC, Deloitte).

Появление отдельных ресурсов в сетевом пространстве по электронному документообороту также позволяет усовершенствовать различные модули внутрикорпоративных систем учетно-информационного обеспечения (СУИО) (Инфо-бухгалтер, Бис, Парус, 1С, Галактика и др.).

Организация учетного документооборота в корпоративной информационной системе (КИС) продолжает свою трансформацию с учетом различных интересов заинтересованных лиц и возможностей корпорации по модернизации системы учетно-информационного обеспечения (СУИО) для выполнения миссии, целей, текущих и запланированных задач, формирования конкурентных преимуществ и закрепления позиций лидерства в сегменте бухгалтерских и аудиторских услуг.

Увеличение разнообразия цифровых услуг и возможностей по их применению ставит новую задачу

по систематизации этих услуг, каталогизации и протокольного закрепления в экономике [7; с. 143].

Вместе с тем в хозяйственной деятельности есть организации, которые не готовы приобретать такие услуги виртуальной среды, сохраняя «традиционный паритет» в отношении старого ПО и классических информационных каналов рынка через рекламные агентства, СМИ и т.п., имея в своем арсенале классические/старые возможности по созданию и реализации продукта, создаваемого для рынка. Следует понимать, что появление, внедрение и использование информационных технологий и сопровождающих эти технологии возможности происходит в результате перемещения фокуса на ресурсах от «старых» с некоторой долей $\Omega(t)$, изменяющейся во времени, а также за счет создания новых решений в возможностях (технологий, ресурсов, преимуществ), которые могут быть измерены как доля от «новых» в соответствии с измеряемым параметром – $\beta(t)$ [9; с. 85].

Влияя на эти управляемые параметры $\Omega(t)$ и $\beta(t)$, можно произвести оценку возможности развития старых и новых комбинаций в пределах экономической системы. Безусловно, что изменение параметров $\Omega(t)$ и $\beta(t)$ будет подчинено изменению институциональных условий, наличию технологий, ресурсных возможностей и потенциальных параметров организации.

Изменение управляемых параметров $\Omega(t)$ и $\beta(t)$ во времени делает решение этой задачи сложным. Если предположить, что производная выражения

$$Rn = \frac{\Omega Ro}{1 - \beta}, \beta < 1, \text{ где}$$

Rn – ресурс новой комбинации, Ro – старой комбинации, даст следующее уравнение:

$$\frac{dRn}{dt} = \beta(t) \frac{dRo}{dt} + V\Omega Ro \xi(t) + V\beta \eta(t) \xi(t);$$

$$\eta(t) = \frac{\Omega(t)}{1 - \beta(t)}; \xi(t) = \frac{1}{1 - \beta(t)};$$

$$V\Omega = \frac{d\Omega}{dt}; V\beta = \frac{d\beta}{dt}$$

В условиях динамично изменяемых скоростей создания нового ресурса ($V\beta$) и использования для этого старого ресурса ($V\Omega$) необходимо знать закон изменения этих скоростей, чтобы получить

корректные результаты модели развития экономической системы. Скорость создания нового ресурса

$$d\beta \frac{(t)}{dt} = f(V2)$$

следует считать скоростью открытия ресурса, а скорость заимствования


$$\frac{d\Omega(t)}{dt} = y(V1)$$

взять за скорость выработки ресурса при проведении анализа развития модели экономической системы.

Задача по структуризации входящей и используемой информации в управленческом и бухгалтерском учете требует пересмотра старых подходов, разработки и внедрения новых систем поиска и выгрузки в применяемую систему учетно-информационного обеспечения (СУИО) [10].

Гибкое отслеживание неиспользуемых документов, актуализация старых форм документов, своевременное обновления новых форм документов и отчетов, идентификация программных и аппаратных сбоев УИО, а также приведение в соответствие правил использования по уровням доступа к рабочей информации значительно усложняет многие вопросы формирования системы учетно-информационного обеспечения (СУИО) [1; с. 344].

Высокие параметры автоматизации расчетов, скорости согласования, подписания документов в ЭДО, увеличение возможностей по контролю и проверке всех форм отчетных документов делают учетные процессы менее трудоемкими, а формы документов более регламентированными в рамках практики документооборота в организации [11; с. 296].

Значительная трансформация скорости разработки и внедрения инноваций в условиях цифровой экономики, повышения количества, качества и доступность услуг обуславливает быструю интеграцию в процессы формирования системы учетно-информационного обеспечения, создает новые возможности применения инноваций для решения задач текущего развития бухгалтерского учета в инновационной среде, а также позволяет решать текущие задачи уязвимостей в решении проблем ведения бухгалтерского учета и аудита в этих условиях. 

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Поляков В.П. Информатика для экономистов: учебник для бакалавров. – М.: Юрайт, 2014. – 524 с.
2. Лapidус Л.В. Цифровая экономика: управление электронным бизнесом и электронной коммерцией: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 479 с.
3. Абдикеев Н. М., Китова О.В. Корпоративные информационные системы управления: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 464 с.
4. Microsoft // *Cloud Application Architecture Guide*. – Redmond, Washington 98052-6399: Microsoft Press Publ., 2017. – 329 p.
5. Microsoft // *The Ultimate Guide to Windows Server 2016*. – Redmond, Washington 98052-6399: Microsoft Press Publ., 2016. – 13 p.
6. Михайлов Д. М. Эффективное корпоративное управление (на современном этапе развития экономики РФ): учебно-практическое пособие. – М.: КНОРУС, 2015. – 448 с.
7. Основы цифровой экономики: учебное пособие // под ред. Столбова М.И., Бренделевой Е.А. – М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2018. – 238 с.
8. Microsoft // *Introducing Windows Server 2016*. – Redmond, Washington 98052-6399: Microsoft Press Publ., 2016. – 181 p.
9. Сухарев О.С. Информационная экономика: знание, конкуренция и рост. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 288 с.
10. Волкова В.Н., Юрьев В.Н., Широкова С.В., Логинова А.В. Информационные системы в экономике: учебник для академического бакалавриата. – М.: Издательство Юрайт, 2017. – 402 с.
11. Подольский В. И., Дик В.В., Уринцов А. И. Информационные системы бухгалтерского учета: Учеб. для вузов / под. ред. В. И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 314 с.

Для цитирования

Иванько В.А. Принципы формирования системы учетно-информационного обеспечения корпорации в условиях цифровой экономики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 27–32.

References

1. Polyakov V.P. *Informatika dlya ekonomistov* [Computer Science for Economists]. Moscow, Yurayt Publ., 2014. 524 p.
2. Lapidus L.V. *Tsifrovaya ekonomika: upravlenie elektronnyim biznesom i elektronnoy kommersiyey* [Digital Economy: E-Business and E-Commerce Management]. Moscow, INFRA-M Publ., 2019. 479 p.
3. Abdikeev N. M., Kitova O.V. *Korporativnyye informatsionnyye sistemy upravleniya* [Corporate Information Management Systems]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015. 464 p.
4. Microsoft. *Cloud Application Architecture Guide*. Redmond, Washington 98052-6399. Microsoft Press Publ., 2017. 329 p.
5. Microsoft. *The Ultimate Guide to Windows Server 2016*. Redmond, Washington 98052-6399. Microsoft Press Publ., 2016. 13 p.
6. Mikhaylov D.M. *Effektivnoe korporativnoe upravlenie (na sovremennom etape razvitiya ekonomiki RF)* [Effective Corporate Management (at the present stage of economic development of the Russian Federation)]. Moscow, KNORUS Publ., 2015. 448 p.
7. Stolbov M.I., Brendeleeva E.A. *Osnovy tsifrovoy ekonomiki* [Fundamentals of Digital Economy]. Moscow, Scientific Library Publ., 2018. 238 p.
8. Microsoft. *Introducing Windows Server 2016*. Redmond, Washington 98052-6399. Microsoft Press Publ., 2016. 181 p.
9. Sukharev O.S. *Informatsionnaya ekonomika: znanie, konkurentsia i rost* [Information Economy: Knowledge, Competition and Growth]. Moscow, Finance and statistics Publ., 2015. 288 p.
10. Volkova V.N., Yuryev V.N., Shirokova S.V., Loginova A.V. *Informatsionnyye sistemy v ekonomike: uchebnik dlya akademicheskogo bakalavriata* [Information Systems in Economics: textbook for the academic bachelor degree]. Moscow, Yurayt Publ., 2017. 402 p.
11. Podolsk V.I., Dick V.V., Urintsov A. I. *Informatsionnyye sistemy buhgalterskogo ucheta* [Accounting Information Systems]. Moscow, Audit, UNITY Publ., 1998. 314 p.

For citation

Ivanko V.A. Printsipy formirovaniya sistemy uchetno-informatsionnogo obespecheniya korporatsii v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [System Building Principles of Accounting Information Support for the Corporation in the Digital Economy Era]. Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov), 2019, no. 5, pp. 27–32 (in Russ.).

УДК 336.1
ВАК 08.00.12

Анализ и оценка эффективности внешнего финансового контроля в муниципальном образовании

Analysis and Performance Evaluation of External Financial Control in the Municipal Entity

Оренбургский государственный университет
Сергей Юрьевич Дмитриев
Аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
e-mail: bcs-buzuluk@yandex.ru
461040, Российская Федерация, Оренбургская область, г. Бузулук, ул. Байкальская, д. 22.
Тел. + 7 (35342) 742-00.

Orenburg State University
Sergey Y. Dmitriev
Postgraduate Student at the Accounting, Analysis and Audit Department
e-mail: bcs-buzuluk@yandex.ru
22 Baikalskaya st., Buzuluk 461040, Orenburg Region, Russian Federation.
Phone + 7 (35342) 742-00.

Аннотация. Создание эффективной системы контроля бюджетных средств, которая способно результативно предупреждать коррупционные проявления в экономике, является важнейшей задачей государства на ближайшую перспективу. Действенным инструментом по нейтрализации злоупотреблений при формировании, распределении и использовании бюджетных средств служат органы внешнего государственного финансового контроля. Отличительной чертой такой системы контроля является ее независимость от органов исполнительной власти. В статье сформированы критерии и показатели эффективности внешнего финансового контроля, а также предложена методика оценки эффективности, которая позволяет выявить недостатки в функционировании системы внешнего контроля и сформировать предложения по ее улучшению. Представленная методика является уникальной и позволяет проводить самооценку эффективности системы внешнего государственного контроля самой Счетной палатой муниципального образования, а также комплексную оценку эффективности во всех муниципальных образованиях региона. Объект исследования – органы местного самоуправления Оренбургской области. Для демонстрации выполнения контрольно-оценочных функций в рамках субъекта Федерации апробация методики проведена на примере конкретного муниципального образования. Предмет исследования – оценка эффективности внешнего государственного финансового контроля в муниципальных образованиях.

Ключевые слова: финансовый контроль; внешний муниципальный финансовый контроль; эффективность контроля; эффективность финансового контроля; оценка эффективности.

Abstract. Creating an effective budget control system that is able to effectively prevent corruption in the economy is the crucial task for the state in the near future. External state financial control bodies are effective tools to neutralize abuse in the formation, distribution and use of budgetary funds. A distinctive feature of such control system is its independence from the executive authorities. Criteria and indicators for the external financial control effectiveness are formed and a performance evaluation methodology, which allows to identify shortcomings in the external control system functioning and form proposals for its improvement is proposed in the paper. The proposed methodology is unique and allows to make a self-assessment of the external state control system effectiveness by the Accounts Chamber of the Municipal, Entity as well as a comprehensive performance evaluation in all municipal entities of the region. The object of study is local authorities of the Orenburg Region. To demonstrate the performance of control and evaluation functions within the framework of the subject of the federation the approbation of methodology is carried out on the example of a specific municipal entity. The subject of the study is performance evaluation of the external state financial control in municipal entities.

Keywords: financial control; external municipal financial control; efficiency of control; efficiency of financial control; performance evaluation.

Введение

Построение эффективной системы внешнего финансового контроля является одной из важнейших задач государства. С принятием Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Федеральный закон № 6-ФЗ)¹ в каждом муниципальном образовании был создан контрольно-счетный орган, наделенный полномочиями по проведению независимого от органов исполнительной власти контроля.

Деятельность вновь созданных и действующих органов контроля требует определения и выбора показателей эффективности, достижение которых должно оцениваться при организации внешнего государственного финансового контроля.

Таким инструментом определения эффективности внешнего государственного финансового контроля в муниципальных образованиях является предлагаемая методика оценки эффективности. Применение методики способствует повышению качества менеджмента в муниципальном образовании, который представляет собой совокупность процедур и процессов, обеспечивающих эффективность использования бюджетных средств, иных финансовых и нефинансовых ресурсов и охватывающих все элементы бюджетного процесса, как определено в статье Н.А. Константиновой [1].

Разработанная методика позволяет избежать метода оценки контрольной деятельности по затратам, который приводит к созданию негативных стимулов для проверяющих [2]. О.В. Шинкарева подтверждает, что в случаях оценки эффективности контроля по соотношению затрат на нее и выявленных нарушений формируется прямая заинтересованность сотрудников контрольно-счетного органа в увеличении объема и количества обнаруженных недостатков, тем самым создается ситуация, при которой любая проверка вызывает противостояние проверяющего и проверяемого: первые обязательно должны найти недостатки, иначе результативность их работы будет нулевой, а вторые — постараться избежать выявления нарушений [3].

Поэтому новеллой авторской методики является предлагаемый порядок квалитетической оценки контрольных действий представителей контрольно-счетного органа, не зависящий от количества обнаруженных ими нарушений и соотношения затраченных средств и результатов проверок.

¹ Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

Критерии и этапы проведения оценки эффективности внешнего муниципального финансового контроля

Деятельность контрольно-счетных органов в муниципальных образованиях до 2011 года не регламентировалась единым нормативно-правовым актом. Счетные палаты функционировали только в крупных муниципальных образованиях, во всех остальных органах местного самоуправления органы внешнего финансового контроля отсутствовали. Независимый от органов исполнительной власти контроль за финансами осуществляли контрольно-ревизионные комиссии при представительных органах муниципальных образований, в состав которых на безвозмездной основе входили избранные депутаты. Внешний государственный контроль в отдельных случаях ограничивался подписанием председателем контрольно-ревизионной комиссии отчетов, которые составляли сотрудники финансового органа. На практике контрольные и экспертно-аналитические мероприятия зачастую не проводились.

Принятие Федерального закона № 6-ФЗ стало важным этапом в вопросе повышения качества управления государственными и муниципальными финансами [4]. На сегодняшний день во всех муниципальных образованиях Оренбургской области созданы контрольно-счетные органы. Органами местного самоуправления на уровне сельских поселений такие органы в основном не образуются. В сельских советах полномочия по проведению мероприятий в области внешнего государственного финансового контроля переданы на уровень муниципальных районов.

Образование большого количества органов внешнего государственного финансового контроля еще не говорит об его эффективности. Сформированная система контроля должна обеспечивать общество достоверной и объективной информацией о финансовом и социально-экономическом положении муниципального образования. Как утверждают И.П. Геращенко и Т.А. Пашкова, эффективная система контроля является необходимым условием для принятия экономически и социально обоснованных законов, для достижения принятых целей государственного развития [4]. В.Д. Четкин акцентирует внимание на необходимости формирования новой системы государственного финансового контроля, которая объединит федеральный, региональный и местный уровни и обеспечит на каждом из них внутренний и внешний контроль². Очевидно, что функционирование огромного количества контрольно-счетных палат требует выработки единых критериев и индикаторов эффективности их работы и системы в целом. И.А. Аветисян

² Четкин В.Д. Оценка эффективности деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.spvo.ru/press/publish/213.doc>.

отмечает, что эффективность финансового контроля представляет собой сложную категорию, которая характеризуется определенными критериями и показателями [5]. На проблемы, возникающие при оценке эффективности контрольных органов на уровне муниципальных образований, указывает М.Л. Королева [6].

Научно-методическим советом Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации разработан собственный подход к оценке результативности работы, который изложен в Методических рекомендациях по оценке эффективности деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации (далее – Методических рекомендациях). Конечный результат функционирования органов внешнего финансового контроля в Методических рекомендациях предлагается оценивать как сумму экономических эффектов от контрольной, аналитической, экспертной деятельности и аудита эффективности.

В основу оценки эффективности внешнего государственного финансового контроля положено соотношение полученных результатов к затратам на содержание контрольно-счетного органа. Это означает, что рассматриваемая методика основана на оценке экономической эффективности органа внешнего государственного финансового контроля. При этом в случае отсутствия выявленных нарушений эффективность работы контрольных органов констатировать практически невозможно.

Поэтому методика оценки эффективности внешнего государственного и муниципального финансового контроля должна строиться не только на оценке эффективности использования средств, необходимых для функционирования контрольно-счетного органа, но и учитывать определенный в ходе проверки уровень функционирования внешнего государственного финансового контроля в целом, включая исполнение возложенных полномочий.

В статье «Оценка эффективности внешнего финансового контроля в муниципальном образовании» [7] мы определили критерии эффективности внешнего финансового контроля, позволяющие избежать использования исключительно метода сопоставления затрат и результатов. Предложенные критерии и оценочные показатели можно использовать как отдельно, так и в дополнение к показателям оценки эффективности деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации, изложенным в Методических рекомендациях. Данная система оценки может быть использована на всех уровнях управления, в том числе для составления рейтинга контрольно-счетных органов субъектов РФ [8].

Предлагаемые критерии оценки эффективности внешнего государственного контроля и их описание представлены в Таблице 1.1:

Таблица 1.1. Критерии оценки эффективности внешнего финансового контроля

№ п/п	Наименование критерия оценки эффективности
Первый	Полнота охвата проверочными мероприятиями законодательства, регулирующего бюджетные правоотношения, в том числе и проектов нормативно-правовых актов
Второй	Реализация основных полномочий органами внешнего финансового контроля
Третий	Оценка качества деятельности контрольно-счетного органа

На основании предложенных критериев проведем оценку эффективности внешнего финансового контроля. Для анализа в качестве примера рассмотрим муниципальное образование (район), типичное по масштабам и объемам финансирования для Оренбургской области.

На основе процессного подхода в ходе исследования определены основные этапы проведения оценки эффективности внешнего государственного финансового контроля (см. Таблица 2.1).

Таблица 2.1. Алгоритм проведения оценки эффективности внешнего государственного финансового контроля

Этапы проведения оценки эффективности внешнего государственного финансового контроля
1. Формирование нормативной и информационной базы
2. Мониторинг выполнения каждого показателя оценки и выставление баллов по каждому из них
3. Оценка степени достижения каждого критерия (индикатора) оценки
4. Подсчет интегральной степени достижения индикаторов
5. Подведение итогов и формирование выводов об эффективности внешнего государственного финансового контроля

Как видно из содержания таблицы, процесс оценки является многоступенчатым, требующим аналитической работы контролеров на каждом этапе и обеспечивающим необходимую обратную связь для заинтересованных сторон.

Формирование нормативной и информационной базы для проведения оценки эффективности внешнего финансового контроля

Определение перечня нормативно-правовых актов и источников информации для проведения оценки внешнего государственного финансового

контроля является одним из ключевых этапов проведения оценки. От правильно сформированной нормативной базы зависит результативность всей оценки эффективности.

В целях подбора материалов, необходимых для оценки индикатора «Полнота охвата проверочными мероприятиями законодательства, регулирующего бюджетные правоотношения, в том числе проектов нормативно-правовых актов», рекомендуется провести анализ действующего федерального, регионального и муниципального законодательства и планируемых к принятию нормативных актов представительным органом, регулирующим вопросы формирования бюджета.

Результаты анализа наличия экспертизы Счетной палаты в принятых нормативно-правовых актах Советом депутатов исследуемого

муниципального образования в 2018 году представлены в Таблице 3.1.

Экспертиза нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих порядок разработки, реализации и оценки эффективности муниципальных программ, является важной частью работы Счетной палаты. В результате проведенного мониторинга выявлено, что некоторые решения представительного органа не направлялись в контрольно-счетный орган для проведения экспертизы, что требует пристального внимания и реакции законодательного органа.

Для анализа критериев «Реализация основных полномочий органами внешнего финансового контроля» и «Оценка качества деятельности контрольно-счетного органа» необходимо учесть положения внутренних локальных документов

Таблица 3.1. Перечень нормативно-правовых актов, принятых и действующих в муниципальном образовании в 2018 году

№ п/п	Наименование нормативно-правового акта	Проведение экспертизы
1.	Об утверждении прогноза социально-экономического развития муниципального образования на 2019 год и плановый период до 2024 года	+
2.	Об утверждении методики формирования бюджета муниципального образования на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов	+
3.	Об установлении расходных обязательств муниципального образования	+
4.	Об утверждении подушевого норматива финансирования и поправочных коэффициентов к нормативу к общеобразовательным бюджетным учреждениям муниципального образования	+
5.	О системе оплаты труда работников муниципальных учреждений муниципального образования	+
6.	О порядке предоставления в аренду и безвозмездное пользование имущества муниципальной собственности муниципального образования	+
7.	Об организации учёта муниципального имущества и ведения реестра муниципального имущества	+
8.	О приватизации (продаже) имущества, находящегося в собственности муниципального образования	+
9.	Об утверждении положения о приватизации (продаже) имущества, находящегося в собственности муниципального образования	+
10.	Постановление администрации муниципального образования «Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности муниципальных программ муниципального образования»	+
11.	Об освобождении от земельного налога членов добровольных народных дружин	-
12.	Об утверждении Порядка предоставления муниципальных гарантий муниципального образования	+
13.	О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности	-
14.	Проведение экспертизы проекта местного бюджета (проведение экспертизы проектов изменений в местный бюджет), Внешняя проверка ежеквартальных отчетов об исполнении местного бюджета, Внешняя проверка годового отчета об исполнении местного бюджета.	+
15.	Об утверждении Перечня муниципальных программ муниципального образования на 2019 год	+
16.	Иные документы и нормативно-правовые акты, регулирующие данный вопрос бюджетные правоотношения	+

Таблица 4.1. Перечень нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность внешнего государственного финансового контроля на уровне муниципальных образований в Оренбургской области

№ п/п	Наименование локального документа
1.	Об утверждении Положения о Счетной палате муниципального образования Оренбургской области
2.	СФК 1. «Общие правила проведения контрольного мероприятия» и другие стандарты
3.	План работы Счетной палаты муниципального образования на 2018 год
4.	Отчет о результатах проверки использования бюджетных средств, направленных в 2017 году на реализацию мероприятий муниципальной программы «Развитие системы образования муниципального образования на 2015-2020 годы» (на обеспечение деятельности отдела образования администрации района)
5.	Заключение по результатам экспертно-аналитического мероприятия «Внешняя проверка проекта решения Совета депутатов муниципального образования «О внесении изменений и дополнений в решение Совета депутатов муниципального образования от 25 декабря 2017 года № 290 «О бюджете муниципального образования на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов»
6.	Отчет председателя Счетной палаты муниципального образования о результатах деятельности Счетной палаты за 2018 год
7.	Иные документы, сформированные контрольно-счетным органом по результатам деятельности за 2018 год

Счетной палаты, в том числе актов, отчетов и заключений по результатам проведения проверки.

В таблице 4.1 приведен сокращенный перечень документов, использованных для анализа.

Как видно из содержания таблицы, анализируемая нормативная база представлена достаточно объемным перечнем документов, что говорит о масштабе работы оценивающих органов.

Мониторинг выполнения показателей в соответствии с критериями эффективности внешнего финансового контроля

После определения нормативной и информационной базы осуществляется переход к следующему этапу проведения оценки эффективности.

Согласно предложенной методике, по каждому критерию определяются соответствующие показатели оценки. Оценка эффективности контрольно-счетного органа по критерию «Полнота охвата Счетной палатой проверочными мероприятиями законодательства, регулирующего бюджетные правоотношения» представлена в Таблице 5.1.

Выполнение каждого критерия оценивается в один балл. В случае, если конкретное направление не требовало проведения экспертизы и деятельность контрольно-счетных органов по нему отсутствовала, показателю также присваивается 1 балл во избежание искусственного занижения общей оценки. В случае, если показатель не выполнен, ему присваивается значение, равное 0.

Таблица 5.1. Полнота охвата проверочными мероприятиями законодательства, регулирующего бюджетные правоотношения

Направления оценки	Информация о выполнении показателя	Источник информации
Экспертиза нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих формирование доходной части местного бюджета, а также средств, получаемых местным бюджетом из иных источников	Экспертиза не проводилась	Документы не формировались
Экспертиза нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих выполнение расходных обязательств муниципального образования	Экспертизы проведены в полном объеме	Акты, отчеты, заключения и др.
Экспертиза нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих порядок управления и распоряжения имуществом, находящимся в муниципальной собственности, в том числе охраняемыми результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, принадлежащими муниципальному образованию	Нормативно правовые акты не принимались ОМСУ	Документы не формировались
Экспертиза нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих порядок разработки, реализации и оценки эффективности муниципальных программ	Экспертизы проведены в полном объеме	Акты, отчеты, заключения и др.
Экспертиза нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих предоставление налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств местного бюджета, муниципальных гарантий и поручительств	Экспертиза не проводилась	Документы не формировались

Таблица 5.2. Реализация основных полномочий Счетной палатой

Оцениваемые показатели	Информация о выполнении показателя	Источник информации
Экспертизы проекта местного бюджета (проведение экспертизы проектов изменений в местный бюджет)	Показатель выполнен	План работы, программы проверки, акты и заключения и др.
Финансово-экономическая экспертиза проектов муниципальных программ (финансово-экономическая экспертиза проектов изменений муниципальных программ)	Показатель выполнен	Программы проверки, акты и заключения и др.
Контроль над формированием доходной части местного бюджета, а также средств, получаемых местным бюджетом из иных источников	Экспертиза не проводилась	Документы не формировались
Контроль над исполнением расходных обязательств муниципального образования	Показатель выполнен	Программы проверки, акты, отчеты и др.
Контроль над соблюдением порядка управления и распоряжения имуществом, находящимся в муниципальной собственности, в том числе охраняемыми результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, принадлежащими муниципальному образованию	Показатель выполнен	Программы проверки, акты, отчеты и др.
Оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств местного бюджета, а также оценка законности предоставления муниципальных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет средств местного бюджета и имущества, находящегося в муниципальной собственности	Показатель выполнен	Программы проверки, акты и заключения и др.
Контроль над законностью использования средств бюджета муниципального района, поступивших в бюджеты поселений, входящих в состав данного муниципального района	Показатель выполнен	Программы проверки, акты, отчеты и др.
Внешняя проверка ежеквартальных отчетов об исполнении местного бюджета	Показатель выполнен	Отчеты или заключения
Внешняя проверка бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств	Показатель выполнен	Акты, отчеты или заключения
Внешняя проверка годового отчета об исполнении местного бюджета	Показатель выполнен	Акты, отчеты, заключения
Взаимодействие контрольно-счетного органа с правоохранительными органами и общественными организациями и информационная открытость деятельности	Показатель выполнен	Соглашения, публикации, протоколы совещаний, требования и т.д.

Таким образом, сумма баллов по критерию «Полнота охвата Счетной палатой проверочными мероприятиями законодательства, регулирующего бюджетные правоотношения» составляет 3 балла из 5 возможных.

После оценки полноты охвата проверочных мероприятий оценивается реализация основных полномочий органами внешнего финансового контроля в муниципальном образовании на всех стадиях бюджетного процесса. Показатели и результаты оценки эффективности данного показателя представлены в таблице 5.2.

По результатам анализа оценочных показателей по критерию «Реализация основных полномочий Счетной палаты» выполнено 10 показателей из 11 возможных.

Заключительным этапом проведения оценки эффективности является анализ качества деятельности контрольно-счетного органа. Показатели оценки за исследуемый период представлены в Таблице 5.3:

По критерию «Оценка качества контрольной деятельности контрольно-счетного органа» получено 4 балла из 5 баллов возможных.

Оценка эффективности индикаторов и внешнего финансового контроля в целом

Проведем расчет коэффициента выполнения каждого критерия оценки путем деления количества полученных баллов к максимально возможному результату.

Коэффициент полноты охвата проверочными мероприятиями нормативно-правовых актов составил: $3 \text{ балла} / 5 \text{ баллов} = 0,6$.

Коэффициент реализации основных полномочий: $10 \text{ балла} / 11 \text{ баллов} = 0,9$.

Коэффициент оценки качества контрольной деятельности контрольно-счетного органа: $4 \text{ балла} / 5 \text{ баллов} = 0,8$.

Таблица 5.3. Оценка качества контрольной деятельности
Счетной палаты муниципального образования

Оцениваемые показатели	Информация о выполнении показателя	Источник информации
Полное выполнение мероприятий, предусмотренных планом работы на год	Показатель выполнен	План работы на год
Выполнение всех установленных Регламентом Счетной палаты и соответствующими стандартами финансового контроля процедур подготовки, проведения и оформления результатов контрольного мероприятия с соблюдением утвержденных сроков	Имеются отклонения в структуре отчетов и заключений. Изменение сроков проведения проверок	Регламент, стандарты, запросы, акты, представления, предписания, пояснения, отчеты, заключения и др.
Полное выполнение утвержденной программы контрольного мероприятия	Показатель выполнен	Программы контрольных мероприятий
Содержание в документах, оформленных в ходе контрольного мероприятия, необходимых данных и доказательств, подтверждающих все установленные факты проверки	Показатель выполнен	Акты, представления, предписания, пояснения и другие документы
Содержание и выводы отчета о результатах контрольного мероприятия основаны на документах, оформленных в ходе контрольного мероприятия	Показатель выполнен	Отчеты, заключения и другие документы

Оценим полученные данные по каждому критерию с точки зрения эффективности контроля. Для этого используем таблицу оценки достижения эффективности всей системы внешнего финансового контроля в целом (см. Таблица 6.1).

Таблица 6.1. Оценка достижения эффективности внешнего финансового контроля

Значение коэффициента эффективности	Оценка эффективности индикатора
$K=1$	Высокоэффективный
$1 < K \leq 0,8$	Эффективный
$0,8 < K \leq 0,6$	Скорее неэффективный
$0,6 < K$	Неэффективный

Проведенные расчеты позволяют сделать вывод об эффективности внешнего государственного финансового контроля.

Значение коэффициента «Полнота охвата проверочными мероприятиями», равное 0,6, указывает на недостаточность охвата проверочными мероприятиями проектов нормативно-правовых актов, принимаемых органами местного самоуправления. В своей работе Счетной палате следует обратить внимание на проведение экспертиз документов, регулирующих формирование доходной части местного бюджета, а также нормативных-правовых актов и их проектов, регулирующих предоставление налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств местного бюджета, муниципальных гарантий и поручительств. Так, в 2018 году были приняты два решения представительного органа муниципального образования: «О

едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности», «Об освобождении от земельного налога членов добровольных народных дружин». Экспертиза по данным документам контрольно-счетным органом не проводилась, хотя в соответствии с установленным локальным актом все решения представительного органа, затрагивающие бюджетные правоотношения, направляются в Счетную палату.

Самую высокий уровень из оцениваемых показателей – 0,9 – получил критерий «Реализация основных полномочий», который сигнализирует об эффективном выполнении полномочий, возложенных на Счетную палату. Единственный показатель оценки, который не удалось выполнить контрольно-счетному органу, это полноценное осуществление контроля за формированием доходной части местного бюджета, а также средств, получаемых местным бюджетом из иных источников. Как отмечалось выше, Счетная палата не уделила должного внимания данному направлению работы.

Качество работы Счетной палаты оценивается в 0,8 балла, что свидетельствует об эффективности деятельности контрольно-счетного органа. Снижение показателя произошло из-за невыполнения всех установленных Регламентом Счетной палаты и соответствующими стандартами финансового контроля процедур подготовки, проведения и оформления результатов контрольного мероприятия с соблюдением утвержденных сроков, а также неполное выполнение утвержденных программ контрольных мероприятий.

Сложности в соблюдении всех процедур вызваны ограниченной штатной численностью Счетной палаты исследуемого муниципального образования и, как следствие, недостатком времени на выполнение всех предписанных проверочных мероприятий.

Проанализировав полученные данные, перейдем к четвертому этапу проведения оценки

эффективности внешнего государственного финансового контроля – рассчитаем интегральную степень достижения индикаторов по формуле (1.1):

$$K_{\text{эф.ВФК}} = \frac{K_{\text{полн.охвата}} + K_{\text{реализ. полномочий}} + K_{\text{качества контр. деятельности}}}{3}$$

где $K_{\text{эф.ВФК}}$ – степень эффективности контрольной деятельности в муниципальном образовании;

Вычислим интегральную степень достижения индикаторов:

$$K_{\text{эф.ВФК}} = (0,6 + 0,82 + 0,8) / 3 = 0,81.$$

Полученные данные характеризуют уровень осуществления внешнего государственного контроля в исследуемом муниципальном образовании как эффективный, но имеющий резервы роста до высокоэффективного.

Заключение

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод об эффективности внешнего государственного финансового контроля в исследуемом муниципальном образовании Оренбургской области. Отклонение от максимальной оценки эффективности сложилось в связи с невыполнением ряда показателей. Оцениваемый контрольно-счетный орган в 2018 году не проводил экспертизу нормативных правовых актов и их проектов, регулирующих: формирование доходной части местного бюджета; порядок управления и распоряжения имуществом, находящимся в муниципальной собственности. Отсутствие экспертизы

Информация о конфликте интересов


Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Константинова Н.А. Оценка эффективности контрольной деятельности в системе государственного внутреннего финансового контроля // Пути исторического развития российского государства: от эпохи потрясений к эпохе созидания и консолидации. – Чебоксары: Издательско-полиграфическая компания «Новое время», 2017. – С. 194–198.
2. Приходченко О. С. Оценка эффективности деятельности контрольно-ревизионных органов в обеспечении экономической безопасности // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. – 2018. – Т. 8. – № 4 (29). – С. 301–308.

Счетной палаты может повлечь необоснованное сокращение поступления доходов в бюджет муниципального района, а чрезмерно высокие ставки, указанные в регулирующих налоговую нагрузку нормативно-правовых актах, могут привести к сокращению количества субъектов предпринимательской деятельности на территории муниципального образования.

Полученные данные выявили слабые места функционирования внешнего государственного финансового контроля в исследуемом районе, которые можно признать типовыми недостатками в организации работы контрольно-счетных органов России на уровне муниципальных образований. Органу внешнего финансового контроля следует обратить внимание на показатели, отклоняющиеся от нормы, и принять меры по устранению выявленных недостатков в последующей деятельности.

Преимущества использования рассмотренной методики оценки эффективности очевидны, так как в целом рассмотренная методика позволяет органу внешнего государственного финансового контроля решить задачи по оценке работы контрольно-счетных органов без использования сложного метода сопоставления затрат и результатов, без создания напряженных отношений подконтрольных и контролирующих субъектов в муниципальном образовании. По итогам анализа можно принять управленческие решения в отношении оценки действительного состояния системы внешнего финансового контроля на уровне субъекта и выявить пробелы в порядке принятия нормативно-правовых актов муниципального образования. 

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Konstantinova N.A. Otsenka effektivnosti kontrolnoy deyatel'nosti v sisteme gosudarstvennogo vnutrennego finansovogo kontrolya [Performance Evaluation of Control Activities in the System of State Internal Financial Control]. *Puti istoricheskogo razvitiya rossiyskogo gosudarstva: ot epohi potryaseniya k epohi sozidaniya i konsolidatsii*. Cheboxary, New Time Publ., 2017, pp. 194-198.
2. Prihodchenko O. S. Otsenka effektivnosti deyatel'nosti kontrolno-revizionnykh organov v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti [Assessment of the Efficiency of the Activity of Monitoring and Auditing Bodies in Ensuring Economic Security]. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Sotsiologiya. Menedzhment*, 2018, Vol. 8, no. 4 (29), pp. 301-308 (in Russ.).

3. Шинкарева О.В. Оценка эффективности контрольной деятельности в муниципальных образованиях // Вестник Московского городского педагогического университета. Серия: Экономика. – 2015. – №2 (4). – С. 26–32.
3. Shinkareva O.V. Otsenka effektivnosti kontrolnoy deyatelnosti v munitsipalnykh obrazovaniyakh [Assessment of Efficiency of Control Activity in Municipal Formations]. *Vestnik Moskovskogo gorodskogo pedagogicheskogo universiteta. Seriya: Ekonomika*, 2015, no. 2 (4), pp. 26–32 (in Russ.).
4. Герашенко И.П., Пашкова Т.А. Внешний муниципальный финансовый контроль: теоретический аспект // Финансы и кредит. – 2017. – Т. 23. – № 43 (763). – С. 2558 – 2574.
4. Gerashchenko I.P., Pashkova T.A. Vneshniy munitsipalnyy finansovyy kontrol: teoreticheskiy aspekt [External Municipal Financial Control: A Theoretical Aspect]. *Finansy i kredit – Finance and Credit*, 2017, Vol. 23, no. 43 (763), pp. 2558 – 2574 (in Russ.).
5. Аветисян И. А. Проблемы повышения эффективности государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Проблемы развития территории. – 2015. – №2 (76). – С. 120–134.
5. Avetisyan I. A. Problemy povysheniya effektivnosti gosudarstvennogo i munitsipalnogo finansovogo kontrolya v Rossiyskoy Federatsii [Problems of Increasing the Efficiency of State and Municipal Financial Control in the Russian Federation]. *Problemy razvitiya territorii - Problems of Territory's Development*, 2015, no. 2 (76), pp. 120–134 (in Russ.).
6. Королева М.Л. Проблемы оценки эффективности внешнего муниципального финансового контроля // Научно-технический прогресс как фактор развития современной цивилизации. – 2017. – С. 51-54.
6. Koroleva M.L. Problemy otsenki effektivnosti vneshnego munitsipalnogo finansovogo kontrolya [Problems of Performance Evaluation of External Municipal Financial Control]. *Nauchno-tehnicheskii progress kak faktor razvitiya sovremennoy tsivilizatsii*, 2017, pp. 51-54 (in Russ.).
7. Дмитриев С.Ю. Оценка эффективности внешнего финансового контроля в муниципальном образовании // Финансы и кредит. – 2015. – № 25 (649). – С. 11–22.
7. Dmitriev S. Yu. Otsenka effektivnosti vneshnego finansovogo kontrolya v munitsipalnom obrazovanii [Evaluating the Efficiency of External Financial Audit in Municipalities]. *Finansy i kredit - Finance and Credit*, 2015, no. 25 (649), pp. 11–22 (in Russ.).
8. Зайцева Н.В. Об оценке эффективности регионального финансово-бюджетного контроля // Наука Красноярья. – 2017. – № 1–2. – С. 164–167.
8. Zaytseva N.V. Ob otsenke effektivnosti regionalnogo finansovo-byudzhethnogo kontrolya [An estimate of the Effectiveness of Regional Financial and Budgetary Control]. *Nauka Krasnoyarya - Siberian Journal of Economics and Management*, 2017, no. 1–2, pp. 164–167 (in Russ.).

Для цитирования

Дмитриев С.Ю. Анализ и оценка эффективности внешне-го финансового контроля в муниципальном образовании // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 33–41.

For citation

Dmitriev S. Y. Analiz i otsenka effektivnosti vneshnego finansovogo kontrolya v munitsipalnom obrazovanii [Analysis and Performance Evaluation of External Financial Control in the Municipal Entity]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 33–41 (in Russ.).



УДК 336.11
ВАК 08.00.05

Финансовый мониторинг при управлении рисками в сфере экспортных продаж международной компании

Financial Monitoring of Export Sales Risk Management in an International Company

*Череповецкий государственный университет,
Российская Федерация, Череповец*

Ирина Николаевна Федоренко

*канд. экон. наук
e-mail: Fedorenko.irina@mail.ru
162600, Российская Федерация, г. Череповец,
пр. Луначарского, д. 5.
Тел. +7 (921) 250-13-65.*

*Cherepovets State University (Cherepoveckiy
gosudarstvennyy universitet), Russian
Federation, Cherepovets*

Irina N. Fedorenko

*PhD in Economics
e-mail: Fedorenko.irina@mail.ru
5 Lunacharskogo Prospect str., Cherepovets
162600, Russian Federation.
Phone +7 (921) 250-13-65.*

Аннотация. Существующие методы управления рисками достаточно сложно адаптируются к условиям турбулентности в современной международной торговой системе. Цель статьи – разработка концептуального подхода к развитию защитной среды для обеспечения экономической безопасности экспортных продаж международной компании. Именно новации, поэтапно позволяющие принимать оперативные, взвешенные решения специалистам в условиях экстремальных санкций, напрямую влияющих на финансовую деятельность организаций. Методология на платформе фактической оценки рисков выявляет ключевые центры опасных сделок в формате возможных финансовых потерь. Для достижения целей в качестве инструмента выбран метод экспертных оценок, участвующих в прикладных исследованиях специалистов крупной международной российской компании. К наиболее актуальным направлениям инвестирования предприятий металлургического комплекса относятся сегодня не только производственные, но и управленческие инновации. Основываясь на принципах эффективного финансового мониторинга, была разработана схема сопровождения и управления рисками. Выявлены факторы возникновения очагов опасных сделок компании с точки зрения возможных потерь в физическом или стоимостном выражении. Обоснованы и предложены траектории блокировки ключевых рисков в сфере экспортных продаж, создания реактивной защиты от возможных финансовых убытков.

Ключевые слова: финансовый мониторинг; управление рисками; экспортные продажи; экономическая безопасность, контроль.

Abstract. Existing risk management methods are quite difficult to adapt to the conditions of turbulence in the modern international trading system. The purpose of the article is to generate a conceptual approach to the protective environment development to ensure the export sales economic security of an international company. It is innovations, which gradually allow specialists to make operative, weighted decisions in the extreme conditions of sanctions that directly affect the financial activities of organizations. The methodology, based on the platform of actual risk assessment, identifies the key centers of dangerous transactions in the format of possible financial losses. The author chooses the method of expert assessments involved in applied research of specialists of a large international Russian company as a tool to achieve the goals. Today, not only production, but also managerial innovations are among the most relevant areas of investment for enterprises of the metallurgical complex. Based on the principles of effective financial monitoring, a maintenance and risk management scheme was developed. The occurrence factors of company's dangerous transactions from the point of view of possible physical or monetary losses are revealed. The author proposes and substantiates the schemes of blocking export sales key risks, the creation of reactive protection against possible financial losses.

Keywords: financial monitoring; risk management; export sales; economic security, control.

Введение

Тенденции развития международной торговли, валютные курсы, деятельность трейдеров, налогообложение иностранных государств и многие другие условия оказывают колоссальное воздействие на проведение экспортных продаж [1]. Одним из приоритетов современной экономической ситуации является обеспечение защиты международной логистики от различных рисков на основе исследования механизмов их возникновения. Особые проблемы порождают спонтанно возникающие кризисные тренды во внешнеторговой деятельности при осуществлении операций в партнерстве с зарубежным контрагентом.

Важно отметить, что особенностью управления рисками в сфере продаж готовой продукции на экспорт является удаленность расположения российских организаций и их партнеров. Сопровождать риски с выездом на место специалистам службы обеспечения безопасности бизнеса достаточно затратно (расходы на переезд, проживание в иностранном государстве и т.п.). Поэтому очень важно систему финансового мониторинга выстроить таким образом, чтобы даже удаленная работа с возможными рисками давала максимально эффективный результат. Все операции, сделки, процессы должны быть максимально прозрачными [2-3].

Для этого в качестве общей цели предлагается использовать методологию, позволяющую проектировать траектории рисков международной компании с помощью постоянно функционирующего блока экспертных оценок с учетом конъюнктуры международного рынка торговли.

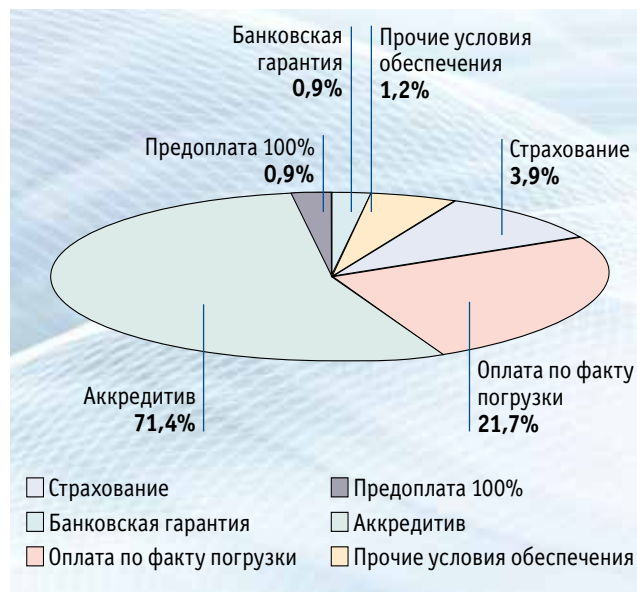
Оценка и управление основными рисками в сфере продаж на экспорт: механизмы финансового мониторинга

Следует понимать, что все продажи на экспорт должны быть гарантированы и обеспечены. Поэтому исследуем структуру гарантирования договорных обязательств по продажам на экспорт на примере ведущей металлургической компании России, рис 1.

Таким образом, наблюдается, что более 70% контрактов на поставку готовой продукции заключены под аккредитив. При этом только 0,9% металлопродукции отгружается по 100% предоплате, поэтому остальные 99,1% отгружаемой продукции нельзя списывать из зоны риска неоплаты. Счет закрывается только при поступлении на него 100% оплаты за отгруженный товар, независимо от полученной предоплаты (касается смешанных условий оплаты).

Отсюда вытекает, что риск невозврата дебиторской задолженности всегда должен находиться под контролем и управлением, и, конечно, всегда должны применяться и разрабатываться меры по

Рис. 1. Структура гарантирования выполнения договорных обязательств в сфере экспортных продаж готовой продукции ПАО «Северсталь»¹



минимизации риска образования просроченной дебиторской задолженности.

Риски потерь компании по причине нелояльности собственного персонала при продажах готовой продукции на экспорт связаны исключительно с уровнем благонадежности собственного персонала, в том числе и с риском коррупции в компании. Отсюда рычаги управления данными рисками сводятся к работе непосредственно с менеджерами компании [4-6].

Наиболее эффективными мероприятиями по снижению уровня коррупции среди продавцов готовой продукции ПАО «Северсталь» на экспорт, повышения уровня благонадежности менеджеров можно назвать:

- обязательное прохождение психофизиологического обследования ежегодно, а также в случаях предоставления необоснованных скидок на продукцию, заключения контрактов с преференциями, удовлетворения необоснованно большого количества претензий конкретному покупателю;
- введение дисциплинарной ответственности (материальное взыскание с квартальной премии) при наличии у продавца большого количества заказов с высокими скидками.

При частых запросах продавца на предоставление скидки сверх его нормы необходимо проводить психофизиологическое обследование, а также проводить дисциплинарные взыскания с целью демотивации продавцов к получению взятки. Таким образом, риск личной заинтересованности продавца также будет снижаться.

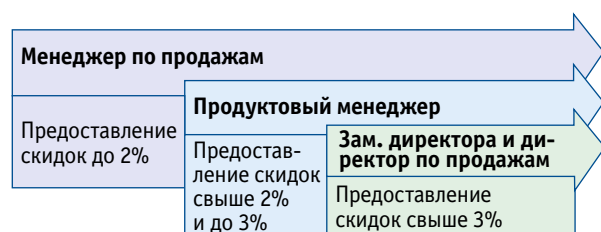
Кроме того, важным мероприятием должно стать создание системы ценового контроля для

¹ Официальный сайт ПАО «Северсталь». Режим доступа: <http://www.severstal.com/>.

осуществления контроля предоставления скидок менеджерами по продажам. Это позволит снизить риск продаж по заведомо заниженным ценам. Система ценового контроля по предоставлению скидок схематично представлена на рисунке 2.

При такой системе ценового контроля все скидки свыше 2% должны быть согласованы и могут предоставляться только продуктовыми менеджерами (менеджерами по конкретной группе металлопродукции). А скидки свыше 3% могут выдаваться только по согласованию с заместителем директора и директором по продажам. При создании такой системы контроля полномочий будет минимизирован риск предоставления необоснованных скидок, компания сможет избежать убытков.

*Рис. 2. Рекомендуемая система ценового контроля при продажах на экспорт готовой продукции**



С целью эффективного управления и минимизации риска необоснованных расходов на фрахтовых брокеров рациональным мероприятием можно считать замещение функционала брокера специалистами компании. Данное мероприятие позволит исключить среди собственного персонала возможность заключения эксклюзивных договоров с фрахтовыми брокерами за отдельное вознаграждение.

Поскольку ПАО «Северсталь» имеет в своей структуре фрахтовый центр, в задачи которого входит осуществлять контроль перевозки металлопродукции морским транспортом, то при условии уже имеющейся данной функциональной единицы компании есть возможность уйти от услуг фрахтового брокера при добавлении штатной численности фрахтового центра на 1-2 единицы (количество необходимых дополнительных штатных единиц представлено на основе экспертной оценки руководителя фрахтового центра ПАО «Северсталь»).

Таким образом, чтобы минимизировать риск необоснованных расходов на фрахтовых брокеров, целесообразно увеличить штатную численность фрахтового центра на 1-2 специалистов. При этом данные специалисты должны знать законодательство морских перевозок, нормативные акты иностранных государств и межправительственные соглашения, владеть в совершенстве английским языком, знать конструкцию судов, возможность перевозки тех или иных грузов,

* Составлено автором.

специфику транспортировки различных категорий товара, владеть калькуляцией транспортных издержек [7, с. 101], [8].

Следующий риск, который обязательно должен учитываться при любом бизнес-процессе, к которому в той или иной степени можно отнести все риски компании, в том числе и при продажах на экспорт готовой продукции – это риск потерь, связанный с нелояльностью собственного персонала. Именно данный риск должен быть взят во внимание, потому что самый большой ущерб компании по статистике наносят собственные работники, поскольку именно они имеют доступ ко всей информации о деятельности компании [9].

На рисунке 3 показаны основные факторы возникновения риска потерь, связанных с нелояльностью собственного персонала.

Во-первых, это заключение менеджерами эксклюзивных договоров продажи металлопродукции с ограниченным кругом трейдеров на нерыночных условиях с преференциями. Так, например, следующий риск – это риск необоснованных расходов на фрахтовых брокеров. Фрахтовый брокер – это посредник между судовладельцем и собственником груза. Он сводит стороны сделки, но сам не фигурирует в договоре [10–14]. За услуги брокер получает вознаграждение в виде процента от суммы фрахта.

Предприятие осуществляет доставку металлопродукции до клиентов, используя компанию брокера. Брокер ведет и заключает договоры фрахтования, включая все операции до и после заключения фрахтовых сделок и соответствующие услуги по документированию в отношении перевозимого морским транспортом экспортимруемого стального проката.

*Рис. 3. Факторы возникновения риска потерь компании по причине нелояльности собственного персонала при продажах на экспорт готовой продукции**



В данном случае возможен риск заключения эксклюзивного договора с конкретным брокером за завышенное вознаграждение без проведения тендера. То есть налицо факт продвижения

конкретной компании с участием собственных заинтересованных лиц компании [15].

Следующий риск – это лоббирование признания необоснованных претензий от клиентов по качеству поставляемой ПАО «Северсталь» металлопродукции. Данный риск характеризуется тем, что менеджеры компании могут необоснованно удовлетворять претензии конкретного клиента за отдельное вознаграждение. Реализация данного риска не только несет ущерб компании в плане излишних выплат по претензиям, но также и подрывает репутацию компании в части качества выпускаемой продукции.

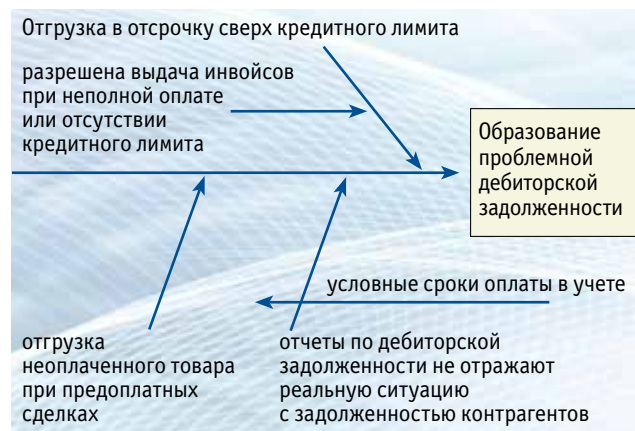
Риск продажи продукции по заведомо заниженным ценам. Данный риск включает в себя необоснованные завышенные скидки, предоставляемые менеджерами по продажам своим «эксклюзивным» клиентам. Фактором такого риска становится отсутствие системы ценового контроля – контроля полномочий предоставления скидок, т.е. размеры предоставляемых скидок не контролируются, и любой менеджер по продажам может предоставлять скидки на свое усмотрение. Размеры скидок колеблются в диапазоне от 1 до 5% (иногда выше) от стоимости контракта.

Риск приписки собственных продаж на продажи агентов, в результате чего агенту выплачивается необоснованное вознаграждение. Следующий фактор возникновения риска упущенной выгоды – это продажи металлопродукции сверх установленных квот. Реализация металлопродукции происходит в страны-импортеры по установленным квотам [16]. Однако фактически возможен риск продажи металлопродукта сверх установленных квот. Риск опасен тем, что в соответствии с установленной квотой определяется дата производства металлопродукции по конкретному заказу, т.е. устанавливается конкретный месяц производства, на который ценовым комитетом устанавливается цена реализации продукции. В случае выдачи заказа сверх установленной квоты, дата его производства переносится на другой месяц, а, следовательно, в другом месяце цена на металлопродукцию устанавливается уже другая, при этом продукция продается по первоначально установленной цене заказа.

Кроме того, несогласованные продажи объемов металлопродукции сверх квот влекут за собой еще один риск – репутационный, так как будут вынужденно сдвигаться сроки производства для других клиентов. Основной причиной данного риска является отсутствие формализованного порядка работы ценового комитета, определения базовых цен и принципов распределения квот [17-18].

Следующий риск при экспортных продажах готовой продукции – это риск образования проблемной дебиторской задолженности компании. На рисунке 4 показаны основные факторы возникновения риска образования проблемной дебиторской задолженности компании.

Рис. 4. Факторы образования проблемной дебиторской задолженности при продажах на экспорт готовой продукции*



Итак, риск роста проблемной и безнадежной дебиторской задолженности при продажах на экспорт готовой продукции ПАО «Северсталь» возникает, во-первых, по причине того, что отгрузка товара клиенту в отсрочку может осуществляться сверх установленного кредитного лимита. Автоматической блокировки в системе SAP (автоматизированная система планирования ресурсов) на выдачу инвойсов при неполной оплате или отсутствии кредитного лимита нет. Таким образом, есть реальный риск выдачи покупателям инвойсов и оригиналов коносаментов, на основании которых покупатель будет иметь возможность получить товар в порту и произвести таможенную очистку, при этом не осуществив полностью оплату по счету за товар. Все это влечет за собой существенный риск возникновения безнадежной дебиторской задолженности компании.

Во-вторых, Службой обеспечения бизнеса было выявлено, что при продажах на экспорт проводятся сделки, которые отражаются как предоплатные, но по факту металл уходит на кораблях из порта отгрузки товара неоплаченный или лишь частично оплаченный, а клиент осуществляет оплату после выхода корабля из порта. Отсюда возникает риск, что клиент совсем не оплатит или оплатит только часть товара. Тогда по прибытии товара в порт назначения возникает необходимость или его возврата (что экономически невыгодно), или его срочной реализации другим клиентам по значительно сниженным ценам. При этом могут возникнуть дополнительные расходы на хранение и за простой судна.

Таким образом, в соответствии с предоставленной экспертной оценкой выяснено, что на предприятии не всегда корректно исполняются требования корпоративной кредитной политики, а именно – для контрагентов, которым фактически предоставляется отсрочка платежа, не проводится расчет и установление кредитного лимита и получение гарантирующих инструментов.

Что касается ведения учета и отчетности по дебиторской задолженности и проблемной дебиторской

* Составлено автором.



задолженности в акционерном обществе, можно отметить отсутствие возможности ручного ввода даты оплаты покупателем по счету, отсюда сроки оплаты в систему вносятся не реальные (как в инвойсе), а условные – 12 дней, которые якобы соответствуют среднему ожидаемому времени прихода судна в порт назначения. В связи с этим даты не всегда точно отражают условия транспортировки до покупателя. Проведенный анализ структуры гарантирования показал, что только за 0,9% всей отгруженной продукции поступает стопроцентная предоплата. Согласно общей практике, принято считать, что вся остальная продукция находится в зоне риска, поскольку счет по контракту не закрывается до поступления стопроцентной оплаты.

При сохранении имеющихся тенденций в динамике дебиторской задолженности при росте объемов реализации в случае реализации вышеуказанных рисков и при отсутствии своевременного управления и их минимизации можно спрогнозировать дальнейший рост просроченной дебиторской задолженности.

Выводы

На сегодняшний день продажи на экспорт являются для бизнеса международной компании наиболее серой зоной, никаких существенных мероприятий в данном направлении для минимизации рисков не предпринимается в силу недостаточной изученности данного участка. Выявляются лишь отдельные случаи нарушений, но систематического управления ими на данный момент нет. Также необходимо формирование единой правовой основы деятельности контрольных и надзорных органов.

В данной статье были выявлены и исследованы основные риски при продажах на экспорт готовой продукции международной компании:

1. Продажи сверх установленных квот.
2. Отгрузка товара сверх кредитного лимита.
3. Отгрузка неоплаченного товара при предоплатных сделках.
4. Образование проблемной дебиторской задолженности по причине некорректной отчетности.
5. Заключение эксклюзивных договоров с отдельными трейдерами.
6. Продажи по заниженным ценам.
7. Разглашение коммерческой тайны.
8. Приписка собственных продаж на продажи агентов.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

9. Лоббирование признания необоснованных претензий по качеству металлопродукции.

10. Вступление сотрудников в сговор.

В ходе оценки выявленных рисков было установлено, что все они несут убытки для компании, наносят ущерб ее репутации, заставляют компанию проигрывать там, где можно в потенциале получить хороший выигрыш. Поэтому в третьей главе выпускной квалификационной работы были предложены мероприятия по управлению и минимизации рисков при продажах на экспорт готовой продукции, среди которых названы следующие:

- максимальное замещение трейдерских продаж прямыми продажами на покупателей;
- внедрение автоматизированных контролей на основе системы SAP, не допускающих заключение спецификаций продаж на экспорт сверх установленных квот;
- внедрение в SAP (автоматизированная система планирования ресурсов) блокировки на выдачу документов без получения оплаты или наличия кредитного лимита с созданием Регламента полномочий по разблокировке клиентов;
- автоматизация в системе SAP контролей сроков оплаты исходя из условий спецификаций с клиентом (отказ от виртуальных сроков);
- использование системы «Creditsafe» для проверки иностранных контрагентов;
- обязательное прохождение психофизиологического обследования сотрудниками ежегодно, в случаях предоставления необоснованных скидок на продукцию, заключения контрактов с преференциями, удовлетворения необоснованно большого количества претензий конкретного покупателя;
- введение дисциплинарной ответственности при наличии у продавца большого количества заказов с высокими скидками;
- создание системы ценового контроля для осуществления контроля предоставления скидок менеджерами по продажам.

Таким образом, проведенное исследование позволяет внедрить схему реального повышения экономической безопасности в сфере экспортных продаж готовой продукции, возможность управлять рисками, сделать это направление деятельности наиболее прозрачным для обеспечения бизнеса международной компании и после апробации предложено для использования в металлургической отрасли.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Васильцова В.М., Васильцов В.С., Егорушкин А.О. Исследование инновационно-инвестиционной активности предприятий (на примере ОАО «Северсталь») // Записки горного института. – 2014. – Т. 208. – С. 105–109.
2. Гербева Л.Ю. Управление регионом с учетом экономической составляющей // Экономические науки. – 2015. – №2 (123). – С. 31–42.
3. Капогузов Е.А. Дискретные институциональные альтернативы реформ государственного управления в странах с развитой и развивающейся институциональной средой // Journal of institutional studies. – 2016. – № 3. – С. 102–115.
4. Ковалева С.А. Концептуальные подходы к моделированию многоуровневой финансовой безопасности // Управленческий учет. – 2016. – № 1. – С. 87–90.
5. Кормановская И.Р. Управление региональными рисками в условиях нестабильности экономической среды // Вестник Новгородского филиала РАНХиГС. – 2017. – Т. 6. – № 1–1 (7). – С. 103–108.
6. Левашов Е.Н., Крылова Н.П., Мустафаева Э.Р. Анализ стратегического развития регионов России // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 4–2 (81). – С. 1101–1104.
7. Овсянников Л.Н. О единой правовой основе финансового контроля // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2014. – № 2 (20). – С. 99–108.
8. Федоренко И.Н. Новации в системе финансового контроля акционерной компании: риск-менеджмент и безопасность бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 42 – 48.
9. Рябков И.Л., Яшалова Н.Н. Иерархическая методика конкурентоспособности металлургического предприятия как инструмент измерения его экономической безопасности // Вестник Челябинского государственного университета. – 2018. – №7 (417). – С. 91–103.
10. Яковлева Е.Н. Уточнение категориального аппарата методологии управления природно-климатическими рисками в России // Вестник УРФУ. Серия: Экономика и управление. – 2018. – Том. 17. – № 2. – С. 283–309.
11. Niyazbekova S.U., Grekov I.E., Blokhina T.K. The Influence of Macroeconomic Factors to the Dynamics of Stock Exchange in the Republic of Kazakhstan // Economy of region. – 2016. – № 4. – С. 1263–1273.

References

1. Vasil'tsova V.M., Vasil'tsov V.S., Egorushkin A.O. Issledovanie innovatsionno – investitsionnoy aktivnosti predpriyatiy (na primere ОАО «Severstal») [Research of Innovative and Investment Activity of Enterprises (on the example of JSC "Severstal")]. *Zapiski gornogo instituta – Journal of Mining Institute*, 2014, Vol. 208, pp. 105–109 (in Russ.).
2. Gerbeeva L.Yu. Upravlenie regionom s uchetom ekonomicheskoy sostavlyayushchey [Region Management in the light of Economic Component]. *Ekonomicheskie nauki – Economic Science*, 2015, no. 2 (123), pp. 31–42 (in Russ.).
3. Kapoguzov E.A. Diskretnye institutsional'nye al'ternativy reform gosudarstvennogo upravleniya v stranah s razvitoy i razvivayuscheysya institutsional'noy sredoy [Discrete Institutional Alternatives of Public Administration Reforms in Countries with Developed and Developing Institutional Environment]. *Journal of institutional studies*, 2016, no. 3, pp. 102–115 (in Russ.).
4. Kovaleva S.A. Kontseptual'nye podhody k modelirovaniyu mnogourovnevnoy finansovoy bezopasnosti [Conceptual Approaches to the Multilevel Financial Security Modeling]. *Upravlencheskiy uchet*, 2016, no. 1, pp. 87–90 (in Russ.).
5. Kormanovskaya I.R. Upravlenie regionalnymi riskami v usloviyah nestabilnosti ekonomicheskoy sredy [Regional Risk Management in the conditions of Economic Environment Instability]. *Vestnik Novgorodskogo filiala RANHIGS*, 2017, Vol. 6, no. 1–1 (7), pp. 103–108 (in Russ.).
6. Levashov E.N., Krylova N.P., Mustafayeva E.R. Analiz strategicheskogo razvitiya regionov Rossii [Analysis of Russian Regions Strategic Development]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, 2017, no. 4–2 (81), pp. 1101–1104 (in Russ.).
7. Ovsyannikov L.N. O edinoy pravovoy osnove finansovogo kontrolya [About a Uniform Legal Basis of the Financial Control]. *Nauchno-issledovatel'skiy finansovyy institut. Finansovyy zhurnal – Financial Research Institute. Financial journal*, 2014, no. 2 (20), pp. 99–108 (in Russ.).
8. Fedorenko I.N. Novatsii v sisteme finansovogo kontrolya aktsionerной kompanii: risk-menedzhment i bezopasnost biznesa [Innovations in the Financial Control System of a Joint Stock Company: Risk Management and Business Security]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 42 – 48 (in Russ.).
9. Ryabkov I.L., Yashalova N.N. Ierarhicheskaya metodika konkurentosposobnosti metallurgicheskogo predpriyatiya kak instrument izmereniya ego ekonomicheskoy bezopasnosti [Hierarchical Methodology of Competitiveness of the Metallurgical Enterprise as a Tool for Measuring Its Economic Security]. *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2018, no. 7 (417), pp. 91–103 (in Russ.).
10. Yakovleva E.N. Utochnenie kategorialnogo apparata metodologii upravleniya prirodno-klimaticheskimi riskami v Rossii [Creation of a Conceptual Framework of Methodology of Management of Climate Risks in Russia]. *Vestnik URFU. Seriya: Ekonomika i upravleniye*, 2018, Vol. 17, no. 2, pp. 283–309 (in Russ.).
11. Niyazbekova S.U., Grekov I.E., Blokhina T.K. The Influence of Macroeconomic Factors to the Dynamics of the Exchange of the Republic of Kazakhstan. *Economy of region*, 2016, no. 4, pp. 1263–1273.



12. Kilyachkov A., Chaldaeva L. Description of World GDP Rate Changes by Using Discrete Dynamic Model // *Business and Economic Horizons*. – 2017. – Vol. 13. – № 1. – pp. 77–96.
13. James C., Koreisha S. Partch M. A VARMA Analysis of the Causal Relations among Stock Returns, Real Output, and Nominal Interest Rates // *Journal of Finance*. – 1985. – Vol. 40. – № 5. – pp. 1375–1384.
14. Kaul G. Stock Returns and Inflation. The Role of the Monetary Sector // *Journal of Financial Economics*. – 1987. – Vol. 18(2). – pp. 253–276. DOI: 10.1016/0304-405X(87)90041-9.
15. Schwert G.W. Stock Returns and Real Activity: A Century of Evidence // *The Journal of Finance*. – 1990. – Vol. XLV. – № 4. – pp. 1237–1257. DOI: 10.3386/w3296.
16. Schaper M. The Essence of Ecopreneurship // *Greener Management International*. – 2002. – Vol. 38. pp. 26–30. DOI: 10.9774/GLEAF3062.2002.su.00004.
17. Van Lancker J., Wauters E., Van Huylenbroeck G. Managing Innovation in the Bioeconomy: An Open Innovation Perspective // *Biomass and Bioenergy*. – 2016. – Vol. 90. – pp. 60–69.
12. Kilyachkov A., Chaldaeva L. Description of World GDP Rate Changes by Using Discrete Dynamic Model. *Business and Economic Horizons*, 2017, Vol. 13, no. 1, pp. 77–96.
13. James C., Koreisha S. Partch M. A VARMA Analysis of the Causal Relations among Stock Returns, Real Output, and Nominal Interest Rates. *Journal of Finance*, 1985, Vol. 40, no. 5, pp. 1375–1384.
14. Kaul G. Stock Returns and Inflation. The Role of the Monetary Sector. *Journal of Financial Economics*, 1987, Vol. 18(2), pp. 253–276. DOI: 10.1016/0304-405X(87)90041-9
15. Schwert G.W. Stock Returns and Real Activity: A Century of Evidence. *The Journal of Finance*, 1990, Vol. XLV, no. 4, pp. 1237–1257. DOI: 10.3386/w3296.
16. Schaper M. The Essence of Ecopreneurship. *Greener Management International*, 2002, Vol. 38, pp. 26–30. DOI: 10.9774/GLEAF3062.2002.su.00004.
17. Van Lancker J., Wauters E., Van Huylenbroeck G. Managing Innovation in the Bioeconomy: An Open Innovation Perspective. *Biomass and Bioenergy*, 2016, Vol. 90, pp. 60–69.

Для цитирования

Федоренко И.Н. Финансовый мониторинг при управлении рисками в сфере экспортных продаж международной компании // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 5. – С. 42–48.

For citation

Fedorenko I.N. Finansovyy monitoring pri upravlenii riskami v sfere eksportnyh prodazh mezhdunarodnoy kompanii [Financial Monitoring of Export Sales Risk Management in an International Company]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 5, pp. 42–48 (in Russ.)