

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»,
Москва Россия

Founder: “Financial University”,
Moscow, Russia

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

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

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

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

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит»
публикуются с указанием цифрового идентификатора
объекта (digital object identifier, DOI)

All articles of journal “Accounting. Analysis. Auditing”
are published with a digital object
identifier (DOI)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»: www.pressa-rf.ru
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue “The Press of Russia”: www.pressa-rf.ru
and in the online store “Press by Subscription”: www.akc.ru

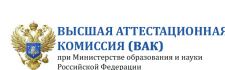
Vol. 8 • No. 4 • 2021

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ», Финансовый университет, Москва, Россия

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

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

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

Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С», Финансовый университет, Москва, Россия

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, первый заместитель декана факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности, заместитель главного редактора, Финансовый университет, Москва, Россия

В.В. Панков, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, проректор по учебной работе, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

И.В. Сафонова, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, партнер PwC, Москва, Россия

В.П. Фомин, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской

деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, ректор Финансового университета, академик Российской академии образования, Москва, Россия

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

О. Гюемли, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований, Университет Мармара, Стамбул, Турция

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, Украина

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Беларусь

Г. Дж. Превиц, заслуженный профессор, профессор Школы менеджмента, Уэзерхед Университет Кейс Вестерн Резерв, Кливленд, США

Ж. Ришар, доктор, почетный профессор, Университет Париж-Дофин, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, Париж, Франция

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

EDITOR-IN-CHIEF

R.P. Bulyga, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Auditing and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

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

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

O.V. Golosov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Moscow, Russia

D.A. Endovitskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Voronezh State University, Voronezh, Russia

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

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, First Deputy Dean, Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

M.I. Kuter, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

M.V. Mel'nik, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Auditing and Corporate Reporting, Deputy Editor, Financial University, Moscow, Russia

V.V. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Vice-Rector for Educational Affairs, Orenburg State University, Orenburg, Russia

V.S. Plotnikov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

V.N. Salin, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Intelligence, Financial University, Moscow, Russia

I. V. Safonova, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

V. Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Partner, PwC, Moscow, Russia

V.P. Fomin, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics, Samara, Russia

L.Z. Schneidman, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

M.A. Eskindarov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector, Financial University, Academician of the Russian Academy of Education, Moscow, Russia

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma, Parma, Italy

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

Yu.A. Kuzminskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University, Kiev, Ukraine

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

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

J. Richard, Professor Emeritus of Paris Dauphine University, member of Accounting Standards Board, Doctor, Paris, France

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex, Brighton, United Kingdom

«Учет. Анализ. Аудит»
2021, Т. 8, № 4

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

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

Учредитель

ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при
Правительстве Российской
Федерации», Москва, Россия

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А.М. Пересыпкина,
В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчики

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

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:

8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),

e-mail: sfmihajlova@fa.ru

С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:

125993, ГСП-3, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: 8 (499) 553-10-84

(вн. 10-84)

E-mail: an5er@mail.ru

www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

30.08.2021

Формат 60 × 84 1/8

Объем 13,25 п.л.

Заказ № 694

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ

Р.П. Булыга, И.В. Сафонова

**Технология блокчейн как инструмент повышения
информационной прозрачности экосистемы бизнеса 6**

О.Е. Михненко, В.Н. Салин

Проблемы современной трансформации статистики. 18

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

А.А. Аксентьев

**Концепции учета отложенных налогов
и их связь с бухгалтерскими идеологиями 34**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

М.Ф. Сафонова, А.Ю. Алексеенко

**Статистические методы исследования
при планировании заданий во внутреннем аудите
и подборе аналитических процедур. 51**

Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская

**Совершенствование формирования отчета о финансовых
результатах как информационной базы для принятия
стратегических решений. 69**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

М.В. Мельник

**Памяти Анатолия Даниловича Шеремета – основоположника
комплексного экономического анализа хозяйственной
деятельности. 80**

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Ф.Ю. Алчинова

Внутренний контроль в государственных учреждениях 90

ЮБИЛЕЙ

К юбилею профессора Владимира Ивановича Бариленко 102

**К юбилею Учителя, Педагога, Ученого и Друга –
Маргариты Викторовны Мельник 104**

| | |
|--|------------|
| NEW TECHNOLOGIES OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES | |
| <i>R.P. Bulyga, I.V. Safonova</i> | |
| Blockchain as a Tool for Increasing Information Transparency of the Business Ecosystem | 6 |
| <i>O.E. Mikhnenko, V.N. Salin</i> | |
| Problems of modern transformation of statistics. | 18 |
| THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES | |
| <i>A.A. Aksent'ev</i> | |
| Deferred Tax Accounting Concepts and Their Bond to the Accounting Ideologies | 34 |
| METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE | |
| <i>M.F. Safonova, A. Yu. Alekseenko</i> | |
| Statistical Techniques for Planning Internal Audit Engagements and Analytical Procedures Selection | 51 |
| <i>T. Yu. Druzhilovskaya, E.S. Druzhilovskaya</i> | |
| Improvement of the Statement of Financial Results as an Information Base for Strategic Decision Making | 69 |
| DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS “ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT” | |
| <i>M.V. Mel'nik</i> | |
| To the memory of Anatoly Sheremet – the Founder of a Comprehensive Economic Analysis of Economic Activity | 80 |
| YOUTH FORUM | |
| <i>F. Yu. Alchinova</i> | |
| Internal Control in State Institutions. | 90 |
| ANNIVERSARY | |
| To the Anniversary of Professor Vladimir I. Barilenko | 102 |
| To the Anniversary of the Teacher, Pedagogue, Scientist and Friend – Margarita V. Mel'nik | 104 |

**Accounting. Analysis. Auditing
2021, vol. 8, no. 4**

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

Founder
The Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals
Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
**A.M. Peresyphkina,
V.P. Kosarev**

Proofreader
S.F. Mikhaylova

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

Design, Layout
S.M. Vetrov

Subscription in editorial office
Tel.: +7 (499) 553-10-71
(internal 10-80)
E-mail: sfmihajlova@fa.ru
S.F. Mihaylova

Editorial address:
53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125993

Tel.: +7 (499) 553-10-84
(internal 10-84).
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:
30.08.2021
Format 60 × 84 1/8
Size 13,25 printer sheets
Order № 694

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

© Financial University

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-6-17
УДК 657,004(045)
JEL M21, M40, C80

Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса

Р.П. Булыга^а, И.В. Сафонова^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

АННОТАЦИЯ

Стремительное развитие блокчейн позволяет по-новому взглянуть на технологические подходы формирования бизнес-информации. По прогнозам экспертов, в будущем блокчейн-экосистемы сформируют иную философию организации финансового и управленческого учета. Целью исследования является определение тенденций развития блокчейн-технологии, прогноз последствий ее применения в учетно-информационном пространстве экономических субъектов, а его методология основана на применении методов: анализа и синтеза, сравнения, системного и логического подхода, метода аналогий и группировки. В статье дан обзор исследований авторитетных мировых площадок потенциала применения технологии блокчейн и распределенных реестров в финансово-экономической и учетно-контрольной сфере. Проведен анализ глобальных инициатив, активно обсуждаемых в мировом сообществе по развитию технологии блокчейн. Показана суть и подходы к определению блокчейн, а также классификация видов блокчейн-систем. Выявлены тенденции развития блокчейн в сфере управленческой деятельности и потенциальные возможности его применения на отдельных этапах учетного процесса. Сделан вывод, что использование блокчейн-системы является эффективной платформой для обмена информацией между экономическими субъектами, обеспечивающей ее надежность, сохранность и прозрачность, формирующей инструментальную основу для развития транзакционного учета. Исследование может представлять интерес для национальных регуляторов, инвесторов и участников финансового рынка, а также международных бизнес- и профессиональных сообществ.

Ключевые слова: блокчейн; DLT; технология; смарт-контракт; раскрытие информации; информационная прозрачность; экономический субъект

Для цитирования: Булыга Р.П., Сафонова И.В. Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):6-17. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-6-17

ORIGINAL PAPER

Blockchain as a Tool for Increasing Information Transparency of the Business Ecosystem

R.P. Bulyga^a, I.V. Safonova^b

Financial University Moscow, Russia

^a <https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>; ^b <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ABSTRACT

The rapid development of blockchain allows us to refresh and update our technological approaches to the formation of business information. According to experts future blockchain ecosystems will form a different philosophy of organizing financial and management accounting. The aim of the study is to identify trends in the development of blockchain technology, forecast the consequences of its application in the accounting and information area of economic entities. Its methodology is based on the use of the following methods: analysis and synthesis, comparison, systemic and logical approach, the method of analogies and grouping. The paper provides an overview of studies of authoritative global platforms about the potential of using blockchain technology and distributed ledgers in the financial, economic, accounting and control spheres. The authors analyzed global initiatives for the development of blockchain technology

© Булыга Р.П., Сафонова И.В., 2021

which actively had being discussed in the world community. The essence and approaches to the definition of blockchain are shown, as well as the classification of blockchain systems types. The trends in the development of blockchain in the field of management activities and the potential possibilities of its application at certain stages of the accounting process are revealed. It is concluded that the use of a blockchain system is an effective platform for the information exchange between economic entities, ensuring its reliability, safety and transparency, forming an instrumental basis for the transactional accounting development. The study may be of interest to national regulators, investors and financial market participants, as well as international business and professional communities.

Keywords: blockchain; DLT; technology; smart contract; information disclosure; information transparency; economic entity

For citation: Bulyga R.P., Safonova I.V. Blockchain as a tool for increasing information transparency of the business ecosystem. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):6-17. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-6-17

ВВЕДЕНИЕ

Цифровая трансформация выступает флагманом развития общества XXI в. Особенно эта тенденция усилилась в связи с последствиями пандемии COVID-19, когда цифровые каналы и online стали полноценным форматом коммуникации в системе взаимодействия «государство — бизнес — общество». Сегодня главными инструментами цифровизации являются облачные сервисы, технологические платформы, искусственный интеллект, роботизация процессов, Big data, технологии интернета вещей и др. — в новой реальности произошло качественное переосмысление понятия «цифровая экономика» и ее возможностей.

Секрет успеха современного бизнеса во многом определяется готовностью компании к технологическим новациям.

По данным исследования специалистов компании PwG, выполненного совместно с компанией АВВУУ на предмет оценки уровня зрелости «цифрового интеллекта» экономических субъектов, большинство респондентов определили цифровизацию как «стратегию компании по трем направлениям:

- цифровой образ мышления (digitalmindset) у сотрудников;
- инфраструктура и программное обеспечение;
- открытые инновации¹.

Важным результатом стало определение факторов, препятствующих внедрению цифровых инициатив. Прежде всего это связано с вопросом цифрового доверия, надежности и обеспечения прозрачности бизнес-процессов компании.

Доверие в современных условиях является особо ценным «активом» любого экономического субъекта.

¹ Digital IQ в России 2020. URL: <https://www.pwc.ru/digitaliq> (дата обращения: 02.04.2021).

Одним из основных цифровых прорывов текущего столетия называют создание технологии блокчейн. Если в 2015 г. ее применение рассматривали в национальной практике как отдаленную перспективу, то уже в 2016–2018 гг. ситуация кардинально изменилась. Все большее число национальных технологических лидеров перешло от обсуждения данного вопроса к разработке собственных технологических прототипов и платформ на базе блокчейн.

По оценкам специалистов компании PwC, технология блокчейн способна привести к росту мирового ВВП на 1,76 трлн долл. США уже в ближайшее десятилетие. Сегодня блокчейн и DLT (технологии распределенного реестра) являются объектом серьезного исследования в масштабах всего мирового бизнес-сообщества. Они способны кардинально трансформировать процессы в финансовой сфере, секторе государственного управления и всех сферах рыночной экономики в целом.

На базе площадки перспективных направлений исследований Всемирного экономического форума отдельная платформа посвящена изучению возможностей технологий блокчейн и цифровых активов в управлении². На протяжении ряда лет ведущие международные и российские аудиторско-финансовые компании ведут масштабные проекты по оценке потенциала блокчейн-технологии для бизнес-сообщества, предлагая ее эффективное внедрение в самых разных спектрах деятельности компании. Важнейшим направлением исследования стало изучение роли и влияния технологических новаций на развитие учетно-аналитических и контрольных процессов.

² World Economic Forum. URL: <https://www.weforum.org/platforms/shaping-the-future-of-technology-governance-blockchain-and-distributed-ledger-technologies> (дата обращения: 01.04.2021).

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Применение блокчейн-технологии, прежде всего, связано с криптовалютами, наиболее известной из которых является биткоин. Однако сфера применения блокчейн гораздо шире. Это универсальная технология с колоссальными возможностями безопасного обмена информации без посредников, внедрение которой помогает проводить платежи в режиме онлайн, регистрировать сделки и вести их реестр, отражая различную информацию о транзакциях в рамках цепочки поставок.

В настоящее время специалистами выделяется три типа развития этой технологии:

- блокчейн 1.0 — криптовалюты;
- блокчейн 2.0 — класс экономических, рыночных и финансовых приложений, работающих с различными типами финансовых инструментов для организации денежных расчетов, финансов и рынков;
- блокчейн 3.0 — приложения широкого направления, включающие сферу государственного управления, медицины, науки, образования, культуры и искусства [1].

На рынке финансовых услуг использование блокчейн уже сейчас позволяет:

- автоматизировать заключение сделок РЕПО с помощью смарт-контракта;
- вести учет и движение электронных ипотечных закладных в децентрализованной депозитарной сети;
- осуществлять децентрализованный контроль факторинговых торговых сделок;
- вести распределенный реестр цифровых банковских гарантий;
- проводить заключение аккредитивных сделок.

Кроме того, в настоящее время активно прорабатываются проекты по внедрению потенциальных возможностей данной технологии в:

- бизнес-процессы компании (поставки сырья и сервисное обслуживание);
- сферу госуправления (ведение прозрачных государственных цифровых реестров и процессов; создание прозрачной и безопасной системы голоования; ведение кадастрового учета и др.);
- медицину (ведение реестров хранения, обмена и управления данными о пациентах, медикаментах, клинических испытаниях и др.);
- торговлю (обмен информацией с контрагентами, контроль происхождения особо важных и ценных товаров, в том числе предметов искусства и Luxury);

- логистику (прозрачный цифровой документооборот, контроль поставки и происхождения товаров);

- сферу защиты интересов интеллектуальной собственности и др.

По итогам 2020 г. такими известными мировыми лидерами в области финансово-консалтинговых услуг, как KPMG³ и Deloitte⁴, выпущен ряд отчетов с результатами промежуточных исследований в области применения потенциала блокчейн-технологии в различных направлениях деятельности экономических субъектов. На базе данных компаний вопросы изучения технологии блокчейн занимают отдельное направление деятельности, преобразованное в лаборатории. По данным исследования компании PwC, «блокчейн помогает компаниям самых разных отраслей, от тяжелой промышленности до модных брендов, демонстрировать успехи в таких сферах, как устойчивое развитие и этический выбор поставщиков, чтобы соответствовать растущему интересу общественности и инвесторов к этим аспектам»⁵.

Одним из наиболее подходящих процессов для внедрения блокчейн стал рассматриваться процесс формирования учетной информации. Экспертами серьезно прорабатывается вопрос об использовании технологий блокчейн и распределенного реестра (DLT) в учетно-контрольной сфере. Трансформация учетно-контрольной функции на базе масштабного внедрения блокчейн прогнозируется как реальный сценарий в обозримом будущем, а сам блокчейн рассматривается как мощный инструмент для контроля и транзакций, который может минимизировать риски недоверия, снизить уровень коррупции, рас-

³ Productivity, efficiency, and security require three-dimensional trust enterprise reboot perspectives: Blockchain. KPMG. 2020. URL: <https://advisory.kpmg.us/articles/2020/enterprise-reboot-blockchain-trust.html> (дата обращения: 01.05.2021); Blockchain and the future of finance. KPMG Advisory. URL: <https://advisory.kpmg.us/articles/2018/blockchain-future-finance.html> (дата обращения: 01.05.2021).

⁴ Международный опрос Делойта «Блокчейн 2020». URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/consulting> (дата обращения: 24.04.2021); Deloitte's 2020 Global blockchain survey. From promise to reality. Deloitte. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/us/en/insights/topics/understanding-blockchain-potential/global-blockchain-survey.html> (дата обращения: 24.04.2021).

⁵ Время доверять. Причины на триллионы долларов, чтобы посмотреть на блокчейн по-новому. URL: <https://www.pwc.ru/ru/materials/blockchain-time-for-trust.pdf> (дата обращения: 24.04.2021).

ширить возможности пользователей⁶. Зарубежные источники содержат результаты ряда исследований, направленных на оценку потенциальных возможностей применения блокчейн-технологии в учетно-контрольной среде [2–5]. В российской практике отдельные специалисты также высказывают свое видение в отношении перспективы применения данной технологии [6–8]. Необходимо заметить, что экспертами пока даются прогнозы о возможностях внедрения блокчейн на отдельных этапах формирования учетной информации (табл. 1).

Подобная практика только начинает формироваться, применение блокчейн в учете сейчас сравнивают с аналогом самоуправяемого автомобиля. Самое важное то, что необратимость наступления технологических изменений, в том числе применение технологии блокчейн, — это уже данность ситуации, вопрос только во времени и осознании кардинальной цифровой трансформации учетных процессов.

Текущая ситуация в России свидетельствует о том, что технология сильно обогнала инфраструктуру. Так, компания KPMG в США уже разработала на базе технологии блокчейн и запатентовала инфраструктуру учета климата, призванную помочь организациям более точно измерять выбросы парниковых газов, а также анализировать климатические риски, связанные с оценкой активов. Поскольку ESG-факторы выходят на первый план и представляют особую информационную ценность для потенциальных инвесторов, надежная и прозрачная система для подтверждения измерений и составление отчетов имеет важное значение для удовлетворения их ожиданий. Для точного измерения выбросов парниковых газов будут проанализированы огромные объемы структурированных и неструктурированных данных об окружающей среде, которые будут «защищены» в блокчейне.

Для прогнозной оценки влияния цифровых технологических новаций на процессы формирования учетной информации и трансформацию информационной среды бизнеса на базе платформы блокчейн необходимо рассмотреть базовые характеристики данной технологии.

История понятия «блокчейн» ведет свой отчет с 2008 г., когда была опубликована статья “Bitcoin:

A Peer-to-Peer Electronic Cash System” с правилами работы блокчейн-системы⁷.

В деловой профессиональной литературе представлено большое многообразие определений понятия «блокчейн» (blockchain или block chain — «цепочка блоков»), каждое из которых характеризует это многогранное явление с одной из его сторон (табл. 2).

Лоран Лелу, автор мирового бестселлера «Блокчейн от А до Я», объясняет разные подходы к определению блокчейн в силу разного восприятия исходя из образа мышления человека. Так, предлагается рассматривать упрощенное, базовое, буквальное, обобщенное и техническое определения. Упрощенное — как «большая бухгалтерская книга, или журнал (гроссбух) для информации»; базовое — как программный продукт с возможностями хранения данных; буквальное — как цепочка блоков (числовых контейнеров), в которых хранится информация; обобщенное — как технологию, использующуюся в транзакционных приложениях нового поколения, которая, благодаря алгоритму коллективного консенсуса и распределенному децентрализованному «гроссбуху», создает доверие, ответственность и прозрачность среди всех участников [10].

Суть технологии блокчейн заключается в идее распределенного, децентрализованного хранения записей в реестре на ряде узлов сети, а не централизованно в одном месте. В сделке может участвовать множество сторон, каждая из которых имеет свою собственную копию записей о транзакциях. Каждый пользователь сети хранит на своем компьютере эту цепь и имеет доступ к информации обо всех транзакциях. За достоверностью переводов и безопасностью системы одновременно следят миллионы компьютеров по всему миру, что обеспечивает высочайший уровень надежности⁸. Основные преимущества и недостатки внедрения блокчейн представлены в табл. 3.

Элементами блокчейн-системы как системы информационной инфраструктура бизнеса выступают:

1. Транзакции — участники обмениваются данными, представляющими собой деньги, контракты, медицинские записи, документы, данные покупателя или любые другие активы, которые могут быть описаны в цифровой форме.

⁶ Digital assets, distributed ledger technology and the future of capital markets. Insight report. URL: <https://www.pwc.ru/ru/materials/blockchain-time-for-trust.pdf> (дата обращения: 24.04.2021).

⁷ Накамото С. Цифровая пиринговая наличность. URL: <https://coinspot.io/technology/bitcoin/perevod-stati-satoshi-nakamoto> (дата обращения: 24.04.2021).

⁸ По материалам проекта ISO/WD Blockchain and distributed ledger technologies — Reference architecture.

Таблица 1 / Table 1

Подходы к внедрению блокчейн-технологии на отдельных этапах учетного процесса /
Approaches to the implementation of blockchain at certain stages of the accounting process

| Этапы учетного процесса / Stages of the accounting process | Возможности / Possibilities | Базовые моменты / Basic points |
|--|---|---|
| Расчеты с внешними контрагентами / Settlements with external counterparties | Формирование и списание дебиторской и кредиторской задолженности участников сделки будет происходить одновременно в момент транзакции в одинаковой оценке. Необходимо подтвердить факт транзакции, при этом сверку расчетов производить не надо / The formation and write-off of receivables and payables of the parties to the transaction will occur simultaneously at the time of the transaction in the same assessment. It is necessary to confirm the fact of the transaction with no need reconciling calculations | Специалисту по формированию учетной информации необходимо правильно классифицировать приобретенный/переданный актив и соответствующий доход/расход / The accountant needs to classify the acquired correctly / transferred asset and the corresponding income / expense |
| Движение активов внутри организации / Movement of assets within the organization | Факты хозяйственной жизни организации, связанные с движением активов, можно представить как транзакции. Это позволит в режиме онлайн осуществлять учет и контроль за движением данных активов / The facts of the economic life of an organization associated with the movement of assets can be represented as transactions. This will allow online accounting and control over the movement of these assets | Специалисту по формированию учетной информации необходимо правильно классифицировать поступившие ценности и сформировать стоимость объекта учета / An accountant must classify received values correctly and form the cost of the accounting object |
| Организация первичного учета / Organization of primary accounting | Внедрение блокчейн и смарт-контрактов приведет к полной цифровизации процессов, фиксации транзакции в системе и отказу от классического способа оформления первичной документации / Implementation of blockchain and smart contracts will lead to complete digitalization of processes, to fixation of the transaction in the system and to renouncement of a classical method of processing primary documentation | Для реализации данной инициативы необходимо внесение изменений в национальное законодательство в части порядка документального оформления сделок на базе технологии блокчейн / To implement this initiative, it is necessary to amend the national legislation in terms of the procedure for documenting transactions based on blockchain |

Источник / Source: Как блокчейн изменит бухгалтерию. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/472371> (дата обращения: 03.04.2021) / How blockchain will change accounting. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/472371> (accessed on 03.04.2021).

2. Подтверждение — в зависимости от параметров сети транзакция подтверждается мгновенно либо шифруется и помещается в очередь ожидающих ее подтверждение. В этом случае компьютеры и сервера в сети собирают их в блоки и осуществляют валидацию [процедуру подтверждения (проверки) отсутствия спорных транзакций в прошлом] согласно принятым правилам в сети.

3. Структура. Основным элементом ее является блок. Блоком (block) является массив данных, в котором записана информация о транзакциях, которые попали в сеть после создания предыдущего

блока. Каждый блок идентифицируется хэшем, т.е. 256-битным номером, созданным с использованием алгоритма, согласованного сетью, и содержит заголовок, ссылку на предыдущий блок и группы транзакций. Последовательность связанных хэшей создает безопасную, взаимозависимую цепочку. Суть хэширования заключается в том, что для создания записей о произведенных транзакциях используется технология асимметричного шифрования с целью идентификации учетных записей и авторизации транзакций. Асимметричная криптография обеспечивается эксклюзивным

Таблица 2 / Table 2

Подходы к определению блокчейн-технологии / Approaches to defining blockchain technology

| Автор / Author | Определение / Definition |
|--|---|
| Мелани Свон / Melanie Swan | Децентрализованный журнал записи транзакций, являющийся частью более широкой вычислительной инфраструктуры, которая также должна включать в себя функции хранения, коммуникации, обслуживания файлов и архивирования / Decentralized transaction log is a part of a broader computing infrastructure, that should also include storage, communication, file serving, and archiving options |
| Сирануш Шароян / Siranush Sharoyan | Распределенная база данных, которая содержит информацию обо всех транзакциях, проведенных участниками системы. Информация хранится в виде цепочки блоков, в каждом из которых записано определенное число коммуникаций / Distributed database that contains information about all transactions carried out by participants in the system. Information is stored as a chain of blocks, each contains a certain number of communications |
| Морган Стенли / Morgan Stanley | Совместное использование данных через сеть отдельных компьютеров или компьютеры, передающие блоки записей в хронологической цепочке / Sharing data through a network of computers, or computers transmitting blocks of records in a chronological chain |
| Специалисты Банка Англии / Bank of England specialists | Технология, позволяющая людям, не знающим друг друга, доверенно использовать вместе запись событий / Technology allows people who do not know each other to share event recordings in confidence |
| Сбербанк / Sberbank | Технология распределенных баз данных (реестров), основанная на постоянно продлеваемой цепочке записей и устойчивая к фальсификации, пересмотру, взлому и краже информации; система для обмена данными и ценностями между равными партнерами, основанная на криптографических методах защиты информации, позволяющая исключить посредника / Distributed database technology (registers) based on a constantly extending chain of records and resistant to falsification, revision, hacking and theft of information; a system for an exchange of data and values between equal partners, based on cryptographic methods of protecting information, allowing to exclude an intermediary |
| Международный технический комитет по вопросам разработки стандартов для технологии блокчейн (ISO/TC 307) / International Technical Committee for the Development of Standards for Blockchain Technology (ISO/TC 307) | Разновидность технологии распределенных реестров, когда подтвержденные и проверенные группы транзакций хранятся в блоках, связанных между собой в устойчивую к несанкционированному вмешательству и допускающую только дополнение цепочку, начинающуюся с первичного блока (genesis block), в которой каждый блок содержит хеш предыдущего блока цепочки / A kind of distributed ledger technology, when confirmed and verified groups of transactions are stored in blocks connected to each other in a tamper-resistant and admissible only chain, starting with a genesis block; each block contains a hash of the previous block of the chain |

Источник / Source: разработано авторами на основе [9, с. 69]; Блокчейн: внезапно нужен всем. РБК. URL: <https://www.rbc.ru/magazine/2016/01/56ba1b779a79477d693621e7> (дата обращения: 03.04.2021); 9 things you need to know about blockchain's impact on banking jobs, by Morgan Stanley. Efinancialcareers. URL: <http://news.efinancialcareers.com/my-en/242898/blockchain-technology-impact-on-banking> (дата обращения: 03.04.2021); Blockchain. enigma, paradox, opportunity. London, Deloitte LLP. 2016; Официальный сайт Сбербанка. URL: <https://www.sberbank.ru/ru/person/promo/blockchain> (дата обращения: 03.04.2021); Roadmap for Blockchain Standards Report. 2017 Australia. URL: http://www.standards.org.au/OurOrganisation/News/Documents/Roadmap_for_Blockchain_Standards_report (дата обращения: 24.04.2021) / developed by the authors on the basis of [9, p. 69]; Blockchain: Suddenly everyone needs it. RBC. URL: <https://www.rbc.ru/magazine/2016/01/56ba1b779a79477d693621e7> (accessed on 03.04.2021); 9 things you need to know about blockchain's impact on banking jobs, by Morgan Stanley. Efinancialcareers. URL: <http://news.efinancialcareers.com/my-en/242898/blockchain-technology-impact-on-banking> (accessed on 03.04.2021); Blockchain. enigma, paradox, opportunity. London, Deloitte LLP. 2016; Official site Sberbank URL: <https://www.sberbank.ru/ru/person/promo/blockchain> (accessed on 03.04.2021); Roadmap for Blockchain Standards Report. 2017 Australia. URL: http://www.standards.org.au/OurOrganisation/News/Documents/Roadmap_for_Blockchain_Standards_report (accessed on 24.04.2021).

Таблица 3 / Table 3

Преимущества и недостатки от внедрения блокчейн-технологии /
Advantages and disadvantages of implementing blockchain

| Преимущества / Advantages | Недостатки/базовые моменты Disadvantages / basic points |
|---|---|
| Создание открытой и взаимосвязанной сети цепочки поставок в режиме реального времени, доступной для всех участников / Create an open and interconnected real-time supply chain network accessible to all participants | Начальные этапы развития технологии на уровне экономических, рыночных и финансовых приложений, ограниченный спектр функций, инструментов и услуг / Initial stages of technology development at the economic level, market and financial applications, a limited range of functions, tools and services |
| Сохранность информации и ее неизменность, возможность проследить историю на протяжении всей цепочки / Preservation of information and its immutability, the ability to trace history throughout the entire chain | Целесообразность использования технологии для среды недоверия / Feasibility of using technology for an environment of distrust |
| Возможность устанавливать разрешения для чтения, записи, аудита и других действий / Ability to set permissions for read, write, audit and other actions | Стоимость разработки и применения технологических решений на базе платформы блокчейн / The cost of development and application of technological solutions based on the blockchain platform |
| Обеспечение полной видимости всей истории жизни объекта, а также повышение безопасности посредством полного раскрытия информации / Providing full visibility of the entire life history of the object, as well as improving security through full disclosure of information | Анонимный характер сделки, предусмотренный возможностями технологии, обеспечивает высокую конфиденциальность пользователя, при этом позволяет осуществлять нелегальную деятельность в сети, поскольку идентификация пользователя будет затруднена / An anonymous nature of the transaction, provided by the capabilities of the technology, ensures high user confidentiality, while allowing illegal activities on the network, since the identification of the user will be difficult |
| Обеспечение гибкости взаимодействия заинтересованных сторон / Ensuring the flexibility of stakeholder interaction | |

Источник / Source: разработано авторами на основе: Блокчейн технология на службе искусства. Deloitte. URL: www2.deloitte.com/ru/ru/pages/art-and-finance/solutions/blockchain.html (дата обращения: 03.04.2021); Как устроен блокчейн? ChainMedia. URL: <http://chainmedia.ru/newcomers/how-blockchain-works> (дата обращения: 03.04.2021) / developed by the authors on the basis of Blockchain technology at the service of art. URL: www2.deloitte.com/ru/ru/pages/art-and-finance/solutions/blockchain.html (accessed on 03.04.2021); How blockchain works? ChainMedia. URL: <http://chainmedia.ru/newcomers/how-blockchain-works> (accessed on 03.04.2021).

доступом к паре ключей ECDSA⁹: секретному (закрытому) и публичному (открытому)¹⁰. Закрытый ключ защищает данные с помощью шифрования (cipher text), т.е. функции, которая преобразует любой вид данных в число фиксированной длины (хэш) — этот процесс и называется шифрованием. Открытый ключ превращает зашифрованный текст обратно в полезные данные, эта часть процесса называется расшифровкой. По своей сути и предназначению «хэш» является аналогом подписи в традиционных бумажных документах. При этом следует иметь в виду, что свертка (хэш), в отличие от подписи, не защищает, а лишь упрощает и уско-

ряет проверку целостности и подлинности дошедшей информации.

4. Проверка. Перед добавлением в цепочку все блоки должны быть проверены на неизменность данных. Правила, по которым осуществляется проверка, называются консенсусом. Существует множество механизмов консенсуса, применение каждого из которых зависит от потребностей проекта.

5. Блокчейн майнинг — процесс вычисления криптографической подписи для вновь создаваемого блока сети блокчейн. Майнеры¹¹ пытаются «решить» блок методом подбора одной переменной к уравнению до тех пор, пока решение не удовлетворит цели сети. Такой алгоритм называется «доказательство выполнения работы», потому что пра-

⁹ ECDSA — это акроним для алгоритма цифровой подписи с эллиптическими кривыми.

¹⁰ Математика биткойна: теория. BitNovosti. URL: <https://bitnovosti.com/2014/10/23/bitcoin-math> (дата обращения: 03.04.2021).

¹¹ Часто «майнером» называют само вычислительное устройство, необходимое для вычислений в сети биткойна.

вильные ответы не могут быть сфальсифицированы из-за особенности применяемых вычислений.

6. Встроенная защита. Если злоумышленник попытается отправить в цепочку измененный блок, то изменится его хэш-функция и все последующие блоки в ней. Другие узлы обнаружат эти изменения и отклонят блок от основной цепи, предотвращая коррупцию.

7. Цепочка. После того как блок пройдет проверку майнерами, решившими уравнение и получившими вознаграждение, он распределяется по сети и добавляется в основную цепь.

8. Смарт-контракт — основная технология, обеспечивающая коммуникации и обмен информацией в сети блокчейн. Идея смарт-контрактов (как возможности создавать свои децентрализованные приложения и определять свой собственный набор правил для проверки транзакций) была впервые рассмотрена в 1996 г. Ником Сабо [11]. По своей сути, смарт-контракт — это компьютерный протокол, самостоятельно фиксирующий транзакции и контролирующий их исполнение, используя криптографию и неизменяемость данных в цепочке для обеспечения самоисполняющихся, надежных, безотзывных и прозрачных транзакций, без участия третьих лиц. При этом следует отметить двойственную природу смарт-контракта, который может рассматриваться как код, так и договор. Говоря о роли технологии блокчейн и смарт-контрактов, можно упомянуть образное выражение о том, что последнее — это скрипты на вершине технологии блокчейн, форма автоматизации, которая позволит сократить или полностью заменить посредников [12].

Существующие блокчейн-системы в настоящее время выступают в виде двух типов в зависимости от того, кому разрешено участвовать в сети блокчейн, выполнять согласованный протокол и поддерживать распределенный реестр: публичные (открытые, общественные) и частные (закрытые, корпоративные).

Для публичных платформ не требуется идентификации, любое лицо может иметь доступ к данным. Пользователь имеет возможность наблюдать всю историю транзакций и их содержание, а также осуществлять свои транзакции посредством смарт-контрактов. Примером публичного блокчейна является сеть биткойна.

Частный (закрытый) блокчейн предполагает ограниченное количество идентифицированных участников, поэтому он именуется разрешенным. В частном блокчейне совершенные транзакции могут быть утверждены на основе соглашения (под-

тверждение участия). Эта технология может быть использована, когда все участники сети известны и пользуются доверием. То есть «доказательство участия» является преимуществом в частном блокчейне, в то время как «доказательство работы» становится положительным признаком публичного блокчейна. Частный блокчейн обладает такими качествами, как высокая скорость транзакций; обеспечение конфиденциальности данных, хранящихся в реестре; выполнение важного для бизнес-среды требования KYC («знай своего клиента») [13].

Все указанные ранее преимущества определили тот факт, что именно частный блокчейн чаще всего используется в качестве внутрикорпоративной информационной системы обмена данными. Для целей формирования бизнес-информации также рациональнее использовать технологию частного блокчейна. Вместе с тем, как это не парадоксально, использование таких реестров не соответствует целевым установкам и принципам идеи технологии блокчейн, созданной именно для использования в среде недоверия.

По мнению отдельных специалистов, частный блокчейн может обеспечить ведение корпоративного учета в режиме реального времени, «... каждый пользователь может без каких-либо затрат создавать свои собственные финансовые отчеты на основе данных блокчейна за любой период времени» [14]. М. Гупта характеризует технологию блокчейн как технологию для ведения учета: «Общая, распределенная бухгалтерская книга, которая облегчает процесс записи транзакций и отслеживания активов в бизнес-сети» [15].

Суть блокчейн как «общей бухгалтерской книги» заключается в том, что в таком виде он представляет собой бизнес-решение, которое предотвращает дублирование транзакций в каждом узле сети. Это означает, что существует только один достоверный источник, подтверждающий совершенную операцию, т.е. общая единая учетная запись, разделяемая между участниками посредством репликации, и у каждого участника есть дубликат такой книги. Репликация устраняет необходимость в дополнительных затратах на дублирование и создание такого количества бухгалтерских книг, сколько существует участников, потому что они получают копию.

В соответствии с концепцией аналитической пирамиды Gartner¹² (см. рисунок) в рамках информа-

¹² Garthner — ведущая научно-консультативная компания в сфере бизнеса. URL: <https://www.gartner.com/en/about> (дата обращения: 03.04.2021).



Рис. / Fig. Аналитическая пирамида Gartner / Gartner analytical pyramid

Источник / Source: составлено авторами на основе Шанченко Н.И. Информационный менеджмент. Учебное пособие. Ульяновск: УлГТУ; 2006. 95 с. URL: <http://textb.net/89/24.html> (дата обращения: 03.04.2021) / compiled by the authors on the basis of Shanchenko N.I. Information management. Text book. Ulyanovsk: UlSTU; 2006. 95 p. URL: <http://textb.net/89/24.html> (accessed on 03.04.2021).

ционной инфраструктуры бизнеса передача данных из транзакционных систем в аналитические приложения может производиться как последовательно, через все ярусы аналитической пирамиды, так и более коротким путем, минуя один или несколько уровней (прямая передача данных).

По мнению авторов проведенного исследования, для прямой передачи и обработки данных о транзакциях бизнеса имеет смысл использовать технологию блокчейн, поскольку он с его смарт-контрактами предоставляет возможность лучше выстраивать внешнюю бизнес-логику организации. Например, можно взять внешние бизнес-процессы контрагентов, замкнуть это все, сделать оркестрацию и настроить событийные ряды, которые позволяют синхронизировать бизнес-процессы организации и ее контрагентов. В данном случае будет иметь место встречное движение цифровизации и процессного подхода к управлению бизнесом; по меткому выражению В. Ференса: «Цифра живет только там, где есть хорошо построенные бизнес-процессы и зрелая техническая инфраструктура» [16].

Процесс информатизации и интеллектуализации общественной жизни диктует видение дея-

тельности организации через ее бизнес-процессы. Основные преимущества процессного подхода заключаются в том, что он обеспечивает прозрачность систем управления, позволяет адекватно реагировать на изменения внешней и внутренней среды, четко распределять зоны ответственности руководителей на всех уровнях, вовлекает персонал в процесс развития организации, развивает корпоративную культуру, обеспечивая существование организации в долгосрочной перспективе¹³. При этом следует отметить, что сам процессный подход является динамично развивающейся системой, изменяющейся в связи с трансформацией мировой экономики.

Первоначально оценка эффективности деятельности организации с использованием процессного подхода происходила через призму эффективности товара (отслеживался и анализировался жизненный цикл товара), затем технологии, а позже бизнес-процессов. Сегодня речь идет уже не столько о качестве

¹³ Булыга П.П. Аудит бизнеса. Учебник для студентов магистратуры. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2021. 343 с.

конкретной продукции, сколько о качестве самого бизнеса, об эффективности организации бизнес-процессов производства и управления.

Стремительное развитие технологии блокчейн, по оценкам специалистов, приведет к созданию реальных блокчейн-экосистем вокруг крупных экономических субъектов и их клиентов, формируя совершенно иную философию организации и ведения финансового и управленческого учета, а также инструментальную основу для становления и развития так называемого транзакционного учета, т.е. учета событий и результатов совершаемых транзакций бизнеса (бизнес-процессов). Бизнес-процессы, с точки зрения информационной инфраструктуры бизнеса, представляют собой «систему событий хозяйственной деятельности, повторяющихся во времени, сгруппированных по определенному признаку и предназначенных для достижения единой коммерческой цели — получения прибыли»¹⁴.

Результатом любого бизнес-процесса является готовый продукт (полуфабрикат, продукция, работа или услуга), обладающий стоимостными характеристиками. По мнению специалистов, «формирование стоимости результата бизнес-процесса в системе транзакционного учета должно осуществляться по объектам учетно-аналитического наблюдения в разрезе совершаемых транзакций. В результате событий бизнес-процессов имеющиеся в базе объекты учетно-аналитического наблюдения трансформируются или создаются новые. Результатом обработки информации в системе транзакционного учета должна стать цифровая интерактивная отчетность, отражающая все качественные и количественные характеристики хозяйственной деятельности по запросам пользователей» [17].

При этом, в отличие от традиционного бухгалтерского, поле транзакционного учета объективно расширяется за пределы самой организации, поэтому он, по своей сути, должен быть сетевым учетом, а его инструментальная база преобразуется в следующем направлении. Клиентские сервисы безотносительно того, к чему они относятся, будут выводиться организациями в отдельные бизнес-приложения. При этом смарт-контракты техноло-

гии блокчейн дадут возможность легко связывать процессы сразу нескольких участников сделки, что позволит клиенту экономического субъекта завязать свою внутреннюю инфраструктуру с его внешними бизнес-приложениями.

ВЫВОДЫ

Цифровое доверие является основой, чтобы помочь организациям думать о том, где они должны сосредоточиться в отношении цифровых технологий и блокчейн может служить точкой опоры этого процесса. Обеспечивая прозрачность, блокчейн как распределенная цифровая запись о том, кто, что, когда, где и почему записан в защищенной и прозрачной книге — это идеальный механизм для обеспечения доверия и создания прозрачного и проверяемого виртуального следа.

Сейчас наблюдаются изменения в подходе к блокчейну, выражающиеся, например, в более осмысленной и практичной трансформации бизнес-экосистем. Он быстро зарекомендовал себя как ведущая технология для решения бизнес-задач, связанных с подконтрольностью, безопасностью и доверием — тремя своими ключевыми функциями, которые наиболее привлекательны для руководителей, участвовавших в опросе. Согласно исследованиям KPMG International и HFS Research, более половины руководителей предприятий и технологических компаний вкладывают средства в блокчейн из-за его способности обеспечивать доверие за счет прозрачности и надежности. Топ-менеджмент компании сегодня готов инвестировать ресурсы в данную технологию, считая ее стратегическим приоритетом. Успехи в области блокчейн-технологии наблюдаются во многих глобальных мировых инициативах по созданию платформ в области международных платежей, расчетов (Libra — гонконговская платформа Trade Finance; Track and Trace — платформа Северной Америки и др.).

Однако технология сегодня обогнала инфраструктуру, в силу чего необходимо тщательно пересмотреть законодательство в части изменений, определяемых последствиями использования технологий блокчейн, в том числе и в учетно-контрольной сфере. При этом авторы статьи уверены в том, что самой учетной профессии при всех технологических новациях «вымирание совсем не грозит», скорее изменятся акценты и профессиональные приоритеты, вырастут требования к уровню профессиональной подготовки и знаниям в различных областях.

¹⁴ ГОСТ Р ИСО 19439–2008. Национальный стандарт Российской Федерации. Интеграция предприятия. Основа моделирования предприятия. Утв. и введен в действие приказом Ростехрегулирования от 18.12.2008 № 620-ст. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200075561> (дата обращения: 03.04.2021).

БЛАГОДАРНОСТЬ

Выражаем благодарность в подготовке материала исследования и оказании консультационной помощи Дмитрию Борисовичу Ермакову.

ACKNOWLEDGEMENT

We would like to express our gratitude to Dmitry B. Ermakov for preparing the research material and providing consulting assistance.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Генкин А., Михеев А. Блокчейн: как это работает и что ждет нас завтра. М.: Альпина Паблишер; 2018. 592 с.
2. Bonyuet D., Overview and impact of blockchain on auditing. *International Journal of Digital Accounting Research*. 2020;(20):31–43. DOI: 10.4192/1577–8517-v20_2
3. Brender N., Gauthier M., Morin J.H., Salihi A. The potential impact of blockchain technology on audit practice. *Journal of Strategic Innovation and Sustainability*. 2019;14(2):35–59. DOI: 10.33423/jsis.v14i2.1370
4. Fullana O., Ruiz J. Accounting information systems in the blockchain era. *International Journal of Intellectual Property Management*. 2021;11(1):63–80. DOI: 10.2139/ssrn.3517142
5. Bonson E., Bednarova M. Blockchain and its implications for accounting and auditing. *Meditari Accountancy Research*. 2019;(5):725–740. DOI: 10.1108/MEDAR-11–2018–0406
6. Баев А.А., Левина В.С., Реут А.В., Свидлер А.А., Харитонов И.А., Григорьев В.В. Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):69–79. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–1–69–79
7. Егорова С.Е., Богданович И.С. Перспективы применения информационных технологий в бухгалтерском учете в условиях глобализации бизнеса. *Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки*. 2019;12(6):38–46.
8. Варданян С.А. Базисные векторы развития бухгалтерского учета и аудита на основе блокчейн-технологии в условиях цифровой экономики. *Научное обозрение: теория и практика*. 2017;(11):23–27.
9. Свон М. Блокчейн: Схема новой экономики. М.: Олимп-Бизнес; 2017. 241 с.
10. Leloup L. Blockchain: La révolution de la confiance. Paris: Groupe Eyrolles; 2017. 226 p.
11. Szabo N. Smart contracts: Building blocks for digital markets, Extropy. *The Journal of Transhumanist Thought*. 1996;(16):16–28.
12. Philipp R., Prause G., Gerlitz L. Blockchain and smart contracts for entrepreneurial collaboration in maritime supply chains. *Transport and Telecommunication Journal*. 2019;20(4):365–378. DOI: 10.2478/ttj-2019–0030
13. Санникова Л.В. Блокчейн в корпоративном управлении: проблемы и перспективы. *Право и экономика*. 2019;(4):27–36.
14. Yermack D. Corporate governance and blockchains. *Review of Finance*. 2017;21(1):7–31. DOI: 10.1093/rof/rfw074
15. Gupta M. Blockchain for dummies. New Jersey: John Wiley & Sons Inc; 2017. 51 p.
16. Ференец В. Как черт из табакерки: блокчейн 2.0. *Банковское обозрение*. 2020;(2):80–83.
17. Глущенко А.В., Коваленко О.А. Гибкие отраслевые программные продукты автоматизации учетно-аналитического процесса предприятий АПК: проблемы и их решение. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(2):124–142. DOI: 10.24891/ia.23.2.124

REFERENCES

1. Genkin A., Mikheyev A. Blockchain: How it works and what to expect tomorrow. Moscow: Al'pina Pablisher. 2018. 592 p. (In Russ.).
2. Bonyuet D. Overview and impact of blockchain on auditing. *International Journal of Digital Accounting Research*. 2020;(20):31–43. DOI: 10.4192/1577–8517-v20_2
3. Brender N., Gauthier M., Morin J.H., Salihi A. The potential impact of blockchain technology on audit practice. *Journal of Strategic Innovation and Sustainability*. 2019;14(2):35–59. DOI: 10.33423/jsis.v14i2.1370
4. Fullana O., Ruiz J. Accounting information systems in the blockchain era. *International Journal of Intellectual Property Management*. 2021;11(1):63–80. DOI: 10.2139/ssrn.3517142

5. Bonson E., Bednarova M. Blockchain and its implications for accounting and auditing. *Meditari Accountancy Research*. 2019;(5):725–740. DOI: 10.1108/MEDAR-11–2018–0406
6. Baev A.A., Levina V.S., Reut A.V., Svidler A.A., Kharitonov I.A., Grigor'ev V.V. Blockchain technology in accounting and auditing. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):69–79. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–1–69–79
7. Egorova S.E., Bogdanovich I.S. Prospects for using information technology in accounting in globalized business. *Nauchno-tehnicheskie vedomosti SPbGPU. Ekonomicheskie nauki = Scientific and Technical Statements of SPbSPU. Economic sciences*. 2019;12(6):38–46. (In Russ.).
8. Vardanyan S.A. Basic vectors of accounting and audit development based on blockchain technology in the conditions of the digital economy. *Nauchnoe obozrenie: teoriya i praktika = Scientific Review: Theory and Practice*. 2017;(11):23–27. (In Russ.).
9. Swan M. Blockchain: A new economy outline. Moscow: Olymp-Business; 2017. 274 p. (In Russ.).
10. Leloup L. Blockchain: The revolution of trust. Paris: Groupe Eyrolles; 2017. 226 p.
11. Szabo N. Smart contracts: Building blocks for digital markets, Extropy. *The Journal of Transhumanist Thought*. 1996;(16):16–28.
12. Philipp R., Prause G., Gerlitz L. Blockchain and smart contracts for entrepreneurial collaboration in maritime supply chains. *Transport and Telecommunication Journal*. 2019;20(4):365–378. DOI: 10.2478/ttj-2019–0030
13. Sannikova L.V. Blockchain in corporate governance: Problems and prospects. *Pravo i ekonomika = Law and Economics*. 2019;(4):27–36. (In Russ.).
14. Yermack D. Corporate governance and blockchains. *Review of Finance*. 2017;21(1):7–31. DOI: 10.1093/rof/rfw074
15. Gupta M. Blockchain for dummies. New Jersey: John Wiley & Sons Inc; 2017. 51 p.
16. Ferenets V. Blockchain 2.0: Out of the blue. *Bankovskoye obozreniye = Banking Review*. 2020;(2):80–83. (In Russ.).
17. Glushchenko A.V., Kovalenko O.A. Flexible industry software products for automation of accounting and analytical process of agro-industrial complex enterprises: Problems and solutions. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;23(2):124–142. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.2.124

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Роман Петрович Булыга — доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
RBulyga@fa.ru

Ирина Викторовна Сафонова — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
ISafonova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Roman P. Bulyga — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
RBulyga@fa.ru

Irina V. Safonova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
ISafonova@fa.ru

Статья поступила в редакцию 31.05.2021; после рецензирования 11.06.2020; принята к публикации 30.06.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 31.05.2021; revised on 11.06.2020 and accepted for publication on 30.06.2021.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-18-33
УДК 311;338.24.004.9(045)
JEL M40

Проблемы современной трансформации статистики

О.Е. Михненко^а, В.Н. Салин^б

^а Российский университет транспорта (МИИТ), Москва Россия;

^б Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-6049-7376>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-3124-3625>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблемам трансформации статистики в условиях появления новых видов статистического наблюдения, позволяющих накапливать, обрабатывать, передавать большие объемы информации с высокой скоростью. Современный этап совершенствования статистики связывают с развитием цифровых технологий, эффективность которых определяет решение целого комплекса задач теоретического и методологического характера. В основе их решения лежит понимание того, что свою роль статистика способна выполнять при условии отображения экономических явлений и процессов как объектов управления, реализуемых в единстве системного, процессного и структурно-функционального подходов.

При этом непосредственное решение задач рассматривается на примере производительности труда в производственной структуре с выходом на систему показателей и использованием ее в процессах анализа складывающейся управленческой ситуации. Статистика объективно развивается под влиянием совершенствования цифровых технологий, технологий больших данных – Big data. Развиваясь как технологии интернета, они связаны с приложениями, направленными на формирование рынка стандартизированных услуг, которые могут совместно использоваться большим количеством потребителей.

Это ограничивает возможности их применения в основных информационных процессах статистики, назначение которой – обеспечение принятия управленческих решений в отношении конкретных уникальных объектов управления, развивающихся в конкретных уникальных условиях. Но вместе с тем прорывные цифровые технологии становятся фактором ее развития как деятельности, осуществляемой, прежде всего, на собственных информационных платформах аппаратов управления. В ходе исследования использованы методы системного и сравнительного анализа при обобщении современных концепций управления экономическими системами, направлений развития статистики, развития цифровых технологий и их внедрения в процессы статистики.

Ключевые слова: статистика; процессный подход; система показателей; производительность труда; индексы; технологии Big data-аналитики; цифровая трансформация

Для цитирования: Михненко О.Е., Салин В.Н. Проблемы современной трансформации статистики. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):18-33. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-18-33

Problems of Modern Transformation of Statistics

O.E. Mikhnenko^а, V.N. Salin^б

^а Russian University of Transport (MIIT), Moscow, Russia

^б Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-6049-7376>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-3124-3625>

ABSTRACT

The article is devoted to the problems of statistics transformation due to the appearance of new types of statistical observation which allows accumulating, processing and transferring big volumes of information at high speed. The modern stage of improvement in statistics is connected with the development of information technologies, the effectiveness of which determines the way many technological and methodological problems are solved. Their solution is based on the understanding that statistics is only able to perform its function by reflecting manageable economic phenomena and processes combining systemic, process, structural and functional approaches.

© Михненко О.Е., Салин В.Н., 2021

The article describes the solution of the problem on the example of labor productivity in the production structure along with working out a system of indicators and using it in the analysis of the management system under consideration. Statistics currently is developing under the influence of digital and Big Data technologies improvement. Being Internet technologies they are connected with the applications targeting at the formation of market of standardized services which can be used jointly by multiple consumers.

This limits the possibility of using them in the basic information statistical processes, the function of which is to support making managerial decisions about particular unique management subjects that are developing under particular unique conditions. But at the same time disruptive digital technologies turn in the factor of the development of statistics as an activity primarily being implemented on the information platforms belonging to the management institutions. The research uses the methods of system and comparative analysis to consolidate modern concepts of economic system management, directions of development in statistics, development of digital technologies and their introduction in statistical processes.

Keywords: statistics; process approach, system of indicators, labor productivity, indexes, Big-data analytics technologies; digital transformation

For citation: Mikhnenko O.E., Salin V.N. Problem of modern transformation of statistics. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):18-33. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-18-33

ВВЕДЕНИЕ

Общеизвестно, что современная экономическая политика исходит из понимания того, что возрастающая эффективность производства становится основным источником его развития, обеспечивая тем самым его стратегическую конкурентоспособность [1, 2], поэтому проблемы повышения эффективности производственной деятельности становятся центральными в управлении как текущим функционированием, так и стратегическим развитием. Успехи в их решении определяются качеством информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений.

Отечественная экономическая школа в решении задач информационного обеспечения традиционно исходит из триединства оперативно-технического, бухгалтерского и статистического учета. Такое разделение имеет смысл, поскольку позволяет углубленно теоретически и практически реализовать процедуры информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений на различных уровнях. Статистический учет непосредственно связан и с оперативно-техническим, и бухгалтерским учетом, при этом каждый элемент этой системы нуждается в технологической и содержательной трансформации.

Управление производственным объектом любой степени общности, обеспечивающее производство товаров и оказание услуг в порядке удовлетворения общественных потребностей в них, основано на понимании, что речь идет о поведении большой целостной системы. Организация ее функционирования основана на выделении элементов различной степени общности, выступающих как относитель-

но обособленные объекты управления, которые в соответствии с их назначением взаимодействуют с другими элементами, занимая в системе определенное место. В то же время управление функционированием такой большой системы выстраивается, прежде всего, исходя из понимания, что эффективность ее поведения определяется эффективностью поведения ее элементов. Признавая такой подход, важно учитывать, что, во-первых, важнейшим свойством-качеством большой системы выступает ее структура как единство элементов, связей и функций; во-вторых, уровень эффективности поведения системы в значительной степени определяет ее структура, которая для конкретных условий развития экономической сферы в целом и в отдельных ее секторах может оказаться или сложившейся вследствие «привносимых извне» причин, или рациональной и даже оптимальной в результате реализации принимаемых управленческих решений. Как следствие, нас не должен удивлять тот факт, что на всех уровнях экономики как большой системы перманентно, с той или иной степенью эффективности проводится работа по реформированию соответствующих структур.

Для выработки качественных управленческих решений большое значение имеет статистическая информация как результат отображения реальной действительности в виде системы статистических показателей. Такая система становится основой построения информационных моделей, степень совершенства которых определяет объемы информативной, объяснительной, эвристической и прогностической функций [3]. В силу этого задача аппаратов управления заключается в том, чтобы эти функции в макси-

мальном объеме реализовать в процессе принятия управленческих решений. Для постановки и решения подобной задачи необходимо деятельность по формированию статистической информации осуществлять на основе высокоуровневого теоретического и методологического фундамента. Прежде всего это относится к построению систем показателей как основы организации получения статистической информации и использования ее в процессах принятия управленческих решений.

Всегда было понимание, что в статистике как деятельности по отражению количественной стороны массовых общественных явлений при примате качественной определенности последних большую роль играют цифровые технологии. В условиях же, когда в связи с формированием и совершенствованием цифрового пространства разворачиваются массовые работы по цифровой трансформации практически всех сфер общественной деятельности, по понятным причинам одним из объектов такой трансформации становится статистика.

При цифровой трансформации науку и практику в первую очередь интересует, что она дает для развития статистики, учитывая, что цифровые технологии — это средство, позволяющее ставить и решать те задачи, которые ранее по тем или иным причинам не ставились и не решались. Что касается самих технологий, то при всем их многообразии основу трансформации статистики составляют цифровые технологии Big data-технологии больших данных. Обращаясь к последним, важно учитывать, что технологии Big Data есть сочетание широкого математического инструментария, основывающегося на гармоничном объединении, с одной стороны, строго формализованных методов количественного анализа данных и методов неформального качественного анализа данных, с другой стороны — последних достижений в сфере информационных технологий. Применимость их в статистике как деятельности по информационному обеспечению принятия управленческих решений определяется правилом: использование логико-математического аппарата не должно приводить к утрате качественной определенности анализируемых явлений и процессов, отображение которой становится важнейшим делом статистики.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Статистическая информация востребована потому, что она выступает образом объекта управления [4–6]. Что касается требований собственно управле-

ния к такому образу, то важнейшим из них является требование высокой степени адекватности объекту отражения. Только при выполнении этого требования, с одной стороны, конкретное изменение в поведении объекта управления приводит к соответствующим изменениям в параметрах образа, с другой стороны, в процессе преобразования параметров образа отслеживаются изменения в поведении объекта, в том числе в связи с реализацией мероприятий, предусмотренных управленческим решением.

Формирование образа реальной действительности может реализоваться, по меньшей мере, на основе двух альтернативных подходов. Первый из них, назовем его традиционным, основан на понимании того, что всякое явление есть статистическая совокупность, которую формирует множество фактов его проявления. При этом учитывается, что конкретные факты имеют место быть в конкретных условиях места и времени, влияние которых на их поведение носит устойчивый характер. Поэтому ставится и решается задача группировки фактов с целью отражения их поведения в конкретных условиях и характеристики выделяемых групп системами групповых показателей.

Как отмечено в [7] и в учебной литературе¹, обычно следуют постулатам математических основ статистики. Согласно им, если общее (целое) как совокупность фактов, имеющих признак x_i , разбивается на m частей — групп ($j = 1, \dots, m$), то каждая часть представлена групповыми показателями: численность группы — n_j , суммарный объем

осредняемого признака — $\sum_{i=1}^{i=n_j} x_{ij}$, средняя арифметическая — $\bar{x}_j = \frac{\sum_{i=1}^{i=n_j} x_{ij}}{n_j}$.

Тогда при характеристике целого справедливы следующие выражения:

- общая численность $n = \sum_{j=1}^{j=m} n_j$; (1)

- общий суммарный объем признака

$$\sum x = \sum_{j=1}^{j=m} \left(\sum_{i=1}^{i=n_j} x_{ij} \right); \quad (2)$$

¹ Шмойлова Р. А., Минашкин В. Г., Садовникова Н. А., Шувалова Е. Б. Теория статистики. Учебник. Шмойлова Р. А., ред. 5-е изд. М.: Финансы и статистика; 2014. 656 с.

- общая средняя как средняя из групповых:

$$\bar{x} = \frac{\sum_{j=1}^{j=m} \bar{x}_j \cdot n_j}{\sum_{j=1}^{j=m} n_j}. \quad (3)$$

Таким образом формируется математический аппарат, позволяющий переходить от характеристики частного к характеристикам общего, объясняя поведение общего через поведения его частей.

Подобный подход может быть реализован при рассмотрении любого явления, представленного статистической совокупностью, поэтому не удивляет тот факт, что он реализуется и в случае характеристики социально-экономических явлений в рамках социально-экономической статистики; причем при строгом выполнении условий получаемая система показателей будет отвечать требованиям высокой степени адекватности.

Однако при принятии управленческих решений статистическая информация явления любой степени общности должна отражаться как объекты управления, поэтому традиционный подход к отражению реальной действительности в этом случае не проходит. Требуются иные подходы, в наибольшей степени соответствующие требованиям управления. Как следствие, в формировании статистической информации должны находить отражение принципы управления явлениями в их взаимосвязи и взаимообусловленности.

Откликаясь на современные вызовы, в отображении поведения экономических объектов как объектов управления должны быть востребованы принципы процессного подхода, эффективно используемого в организации и управлении производством любого масштаба [8, 9]. Согласно ему производственная система, именуемая бизнес-системой, представляется как система бизнес-процессов, а сам бизнес-процесс изучается, организуется и управляется в виде последовательности взаимосвязанных мероприятий (операций, процедур, действий), при выполнении которых с использованием ресурсов создается ценность, передаваемая в свою очередь в качестве результата потребителю.

Ориентация на результат объективно приводит к тому, что в сложных производственных системах неизбежно формируются бизнес-процессы различной степени общности, которые можно разделить на основные и сопутствующие, вспомогательные

и обслуживающие, управления и развития. Сочетание процессного и системного подходов приводит к тому, что кооперированное множество бизнес-процессов управляется как организованная система, где каждый из них выступает относительно обособленным объектом управления; в силу выполняемой им конкретной функции взаимодействует с другими бизнес-процессами, занимая определенное место по отношению к ним и системе в целом.

С точки зрения организации и управления такой системой при отображении и изучении ее поведения необходимо отталкиваться от следующих ее родовых признаков [10]:

- **эффект** — ценность функционирования бизнес-системы не сводится к сумме эффектов — ценностей образующих ее элементов в виде бизнес-процессов; эффект — ценность бизнес-процесса не сводится к сумме эффектов-ценностей работ/операций;

- **эффективность** общего функционирования бизнес-системы всецело определяется эффективностью бизнес-процессов, а эффективность бизнес-процесса определяется эффективностью работ/операций, в управлении которыми большое значение придается структурно-функциональному подходу.

Тот факт, что в управлении производством используются системный, процессный и структурно-функциональный подходы, должен найти отражение в образе, носителем которого выступает статистическая информация. По мере совершенствования управления на основе эффективного сочетания названных подходов автоматически должны выдвигаться требования к совершенствованию статистической информации в широком смысле, включая как процессы получения образа на основе наблюдения реальных явлений и процессов в их разнообразии, так и процессы ее использования при принятии управленческих решений.

Совершенствование статистической информации требует решения ряда проблем методологического характера. Суть некоторых из них рассмотрим на примере отображения такого феномена, как производительность труда.

Категория производительности труда представляет способность производить определенное количество продукции в единицу рабочего времени, являясь единичной мерой количества труда. Значимость этого показателя определяется тем, что он является мерой эффективности трудовой деятельности согласно критерию эффективности: максимум результата труда при минимальном количестве примененных трудовых ресурсов.

В условиях многоуровневой структуры объекта, если рассматривать, например, предприятие как систему бизнес-процессов, т.е. конкретных производств, а конкретное производство в виде системы выполняемых работ, то конкретная работа — измерение эффективности трудовой деятельности приводит к формированию системы показателей со структурой, представленной на рис. 1. Согласно критерию эффективности расчет показателей производится по формулам:

- производительность труда на предприятии

$$B_S = \frac{\sum Q_S}{\sum T_S}; \quad (4a)$$

- производительность труда на производстве

$$b_P = \frac{\sum R_P}{\sum T_P}; \quad (4б)$$

- выработка работника $w_r = \frac{\sum q_r}{\sum T_r}$, (4в)

где $\sum Q_S$ и $\sum T_S$, $\sum R_P$ и $\sum T_P$, $\sum q_r$ и $\sum T_r$ — показатели эффекта и примененного труда для предприятия, производства в составе предприятия, конкретной работы в составе производств соответственно.

Взаимосвязи показателей в системе в виде графа свидетельствуют, что производительность труда на предприятии в целом определяется производительностью труда на производствах, а последняя определяется выработкой на работах; однако в завершённом виде система показателей производительности труда выглядит как система уравнений, описывающих объективно существующие связи и отношения между размерами явлений и присущими им свойствами-качествами. В процессах принятия управленческого решения она становится основой построения информационной модели явления как объекта управления, обеспечивая действие принципа парности категорий «управленческое решение» и «информационная модель» [4, 5]. Причем свойства-качества информационной модели как образа управляемого феномена [5, 11] определяют объемы ее информационной, объяснительной, эвристической и прогностической функций, от степени реализации которых зависит качественный уровень вырабатываемого управленческого решения.

В формировании системы показателей производительности труда традиционный для статистики подход будет означать, что объектом отражения выступает трудовая деятельность, представленная множеством фактов использования труда различной степени общности: на рабочей операции (r), в производстве (P) как множестве рабочих операций, на предприятии в производстве конечной продукции предприятия (S) как множестве производств. Между соответствующими явлениями устанавливаются отношения, которые в случае использования мер количества труда отражаются системой показателей следующего вида:

$$\sum T_P = \sum_{r \in P} (\sum T_r) \text{ и } \sum T_S = \sum_{P \in S} (\sum T_P)$$

$$\text{или } \sum T_S = \sum_{P \in S} (\sum T_P) = \sum_{P \in S} (\sum_{r \in P} (\sum T_r)). \quad (5)$$

При традиционном подходе рассмотренные отношения, характерные для мер труда, означают, что:

$$\sum Q_S = \sum_{P \in S} (\sum R_P),$$

$$\sum R_P = \sum_{r \in P} (\sum q_r)$$

$$\text{и } \sum Q_S = \sum_{P \in S} [\sum R_P] = \sum_{r \in P} (\sum q_r). \quad (6)$$

Согласно выражениям (5) и (6) в системе показателей отражение получает совокупность трудовых операций по производству эффекта в виде объема выполненных работ; эффектом предприятия в целом выступает суммарный объем выполненных работ, а мерой эффективности трудовой деятельности становится показатель выработки работника как среднее значение признака. Правда, в исчислении соответствующих показателей возникают трудности: как представить совокупность несоизмеримых эффектов в случае выполнения работ разных видов. Причем успешно преодолеть эти трудности не удастся. Но вместе с тем надо признать, что экономическая действительность дает массу поводов для такого подхода к изучению поведения многих явлений, однако «многие» не означает «все».

Рассматривая традиционный подход, нельзя не отметить, что нередко имеют место подмены, когда целевой функцией конкретной работы/операции заменяется целевые функции производства и предприятия,

а именно: производить продукт определенной степени готовности, востребованный в других производствах, и, соответственно, производить готовый продукт в целях удовлетворения потребностей в нем со стороны внешних потребителей. И здесь не может служить оправданием тот факт, что для получения продукта любой степени готовности необходимо выполнение определенных комплексов разнообразных работ.

Альтернатива традиционному подходу к отражению подобной производственной системы означает, что к ней необходимо подходить с позиций управления как к объекту с системной структурой [5].

О какой же структуре должна идти речь в данном случае, если сложная система может описываться с выделением подструктур, где ранее рассмотренная структура трудовой деятельности является одной из многих?

Когда организация и управление производством базируются на процессном подходе с его ориентацией на результат-ценность, на первый план выходит структура системы эффектов-ценностей, производимых с применением труда при обеспечении определенного уровня его эффективности. Как следствие, подобную структуру отражает множество показателей, представленных на рис. 2.

В случае, когда эффект целостной системы не сводится к сумме эффектов ее элементов, на первый план выходят характеристики отношений между эффектом системы и эффектами ее элементов. Их количественное измерение имеет принципиальное значение, поскольку именно подобным образом представленная структура эффектов с их конкретными объемами выступает исходной в организации и управлении всей трудовой деятельностью. Для этого рассчитываются иные показатели — удельный объем эффекта элемента низового уровня на единичный объем эффекта элемента более высокого уровня:

$$y_{q_r} = \frac{\sum q_r}{\sum R_p} \text{ в случае } \sum q_r \rightarrow \sum R_p,$$

$$Y_{Q_p} = \frac{\sum R_p}{\sum Q_s} \text{ в случае } \sum R_p \rightarrow \sum Q_s, \quad (7)$$

$$Y_{q_r} = \frac{\sum q_r}{\sum Q_s} \text{ в случае } \sum q_r \rightarrow \sum R_p \rightarrow \sum Q_s,$$

где $Y_{q_r} = y_{q_r} \times Y_{Q_p}$.

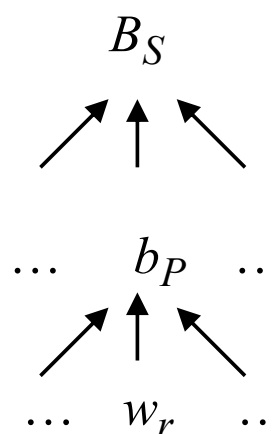


Рис. 1 / Fig. 1. Система показателей — мер производительности труда / The system of indicators to measure labor productivity

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

В этих условиях информационная модель производительности труда как характеристика эффективности трудовой деятельности на предприятии принимает следующий вид:

$$\begin{cases} B_S = \frac{1}{\sum_P \frac{Y_{Q_p}}{b_p}}; \\ b_p = \frac{1}{\sum_{r \in P} \frac{y_{q_r}}{w_r}}. \end{cases} \quad (8)$$

Оценивая полученную информационную модель, важно подчеркнуть, что представленные в ней показатели рассчитаны на основе непосредственного измерения параметров производственной деятельности [см. (4) и (7)]. Это обеспечивает однозначную связь: от оригинала — реальной действительности к модели — образу и от модели — образа к оригиналу — реальной действительности, причем отображение при заданной сущности рассматриваемых явлений выполняется с высокой степенью адекватности. При этом разнообразным, отличным, по существу, эффектам не надо давать «стоимостную оценку», а все внимание следует уделять лишь решению «банальной задачи», т.е. измерению эффекта как ценности той функции, которую выполняет бизнес-система, бизнес-процесс, операция, с одной стороны, и затрат труда, с другой стороны.

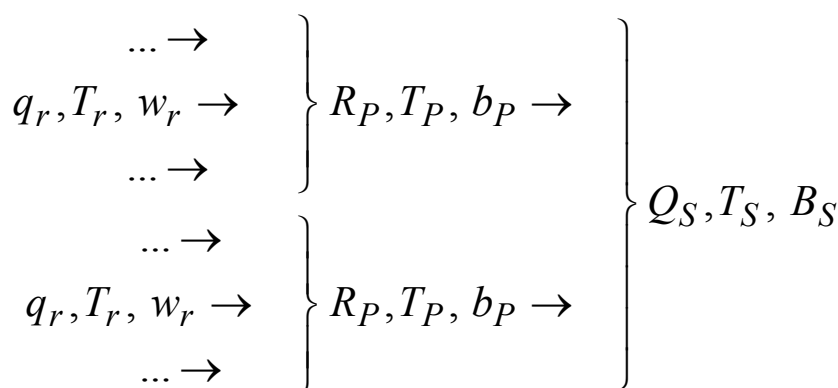


Рис. 2 / Fig. 2. Структура системы эффектов элементов системного объекта / The structure of the system of systemic object elements' effects

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

Модель показывает, что эффективность трудовой деятельности определяется не только характером трудовых процессов на рабочих местах, но и структурой производства, которая может быть или сложившейся в условиях выживания, или эффективной в условиях эффективного функционирования на принципах рационального или оптимального поведения. Наблюдаемое в случае производительности труда в полной мере относится и другим мерам эффективности производственной деятельности [11], что находит отражение в следующих информационных моделях:

- **ресурсоотдачи** как удельного объема эффекта на единичный объем ресурсов производства

$$Ro_S = \frac{1}{\sum_P \frac{Y_{R_p}}{Ro_p}}; \quad (9)$$

- **фондоотдачи** как удельного объема эффекта на единичный объем основных средств производства

$$Fo_S = \frac{1}{\sum_P \frac{Y_{R_p}}{Fo_p}}; \quad (10)$$

- **затратоотдачи** как удельного объема эффекта на единичный объем затрат производства

$$Zo_S = \frac{1}{\sum_P \frac{Y_{R_p}}{Zo_p}}; \quad (11)$$

- **трудоемкости** продукции как удельного объема затрат труда на единичный объем эффекта производства

$$te_{Q_s} = \sum_P Y_{R_p} \cdot te_{R_p}; \quad (12)$$

- **себестоимости** продукции как удельного объема затрат на единичный объем эффекта производства

$$z_{Q_s} = \sum_P Y_{R_p} \cdot z_{R_p}. \quad (13)$$

И не должен удивлять тот факт, что вопросы организации и управления производственными системами, выступающими как большие системы, решались, решаются и будут решаться с учетом того, что эффективность их функционирования во многом определяется их структурой.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЗНАЧИМОСТЬ

Высшим предназначением систем статистической информации признается возможность ее использования в процессе принятия управленческих решений. Обусловлено это тем, что система показателей как основа построения информационных моделей объектов управления обладает определенными объемами информативной, объяснительной, эвристической и прогностической функциями.

Рассмотрим традиционный подход, предполагающий, что имеем объект с аддитивной структурой. Основанием для этого может служить то положение, что затраты труда в бизнес-системе определяют затраты труда на соответствующем комплексе выполняемых бизнес-процессов, а затраты труда бизнес-процесса — затраты труда на соответствующем комплексе конкретных операций — работ. Согласно ему следует, что [см. (5)]:

Таблица 1 / Table 1

Показатели бизнес-системы (данные условные) / Indicators of a business system (conditional data)

| Показатель / Indicator | Период / Period | Бизнес-процесс А / process A | Бизнес-процесс В / process B | Итого / Total |
|------------------------------------|-----------------|------------------------------|------------------------------|---------------|
| Объем эффекта, ед. по видам | Базисный | 200 000 | 20 000 | × |
| | Текущий | 220 000 | 30 000 | × |
| | Темп роста, % | 110,0 | 150,0 | × |
| Численность работников, чел. | Базисный | 10 000 | 8 000 | 18 000 |
| | Текущий | 10 900 | 6 000 | 16 900 |
| | Темп роста, % | 109,0 | 75,0 | 106,48 |
| Производительность труда, ед./чел. | Базисный | 20,00 | 2,500 | × |
| | Текущий | 20,18 | 5,000 | × |
| | Темп роста, % | 100,9 | 200,0 | × |

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

$$\sum T_S = \sum_{P \in S} (\sum T_P) = \sum_{P \in S} (\sum_{r \in P} (\sum T_r)).$$

Однако этого нет в случае эффектов уже по той причине, что совокупность разновидовых работ, равно как и совокупность разновидовых бизнес-процессов, представляют совокупности несоизмеримых эффектов.

Данной ситуации соответствует множество приведенных показателей в табл. 1.

Разрешение встающих проблем экономическая статистика чаще всего видит в переходе к стоимостным показателям для измерения общего объема эффектов, но при этом сталкивается с большим комплексом трудностей, ибо категория стоимости конкретной работы, ценности конкретного бизнес-процесса и ценности бизнес-системы, как правило, имеет различное содержание (наполнение); как следствие, возникает несоответствие в отношении показателей эффектов работы и ценности бизнес-процесса, а также показателей ценности бизнес-процесса и бизнес-системы в целом².

² Использование иных стоимостных показателей типа валовой добавленной стоимости и ее распределения недопустимо, в том числе по причинам, рассматриваемым в работе Михненко О.Е. О мерах производительности труда. Вестник кафедры статистики Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. Статистические исследования социально-экономического развития России и перспективы устойчивого роста: материалы и до-

Поэтому проблема связи показателей производительности труда и выработки решается с использованием относительных величин, т.е. индексов производительности труда (выработки), построенных на базе так называемого трудового метода. Согласно ему агрегатный индекс трудоемкости трансформируется в агрегатный индекс производительности труда, который в аналитических целях затем трансформируется в средний индекс производительности труда, известный как индекс производительности труда С.Г. Струмилина:

$$I_{w-p} = \frac{\sum_{r \in P} (i_{w-r} \cdot \sum T_{r-1})}{\sum_{r \in P} (\sum T_{r-1})}, \quad (14)$$

$$I_{b-s} = \frac{\sum_{P \in S} (I_{b-p} \cdot \sum T_{p-1})}{\sum_{P \in S} (\sum T_{p-1})}. \quad (15)$$

К сожалению, при этом часто не принимаются во внимание следующие особенности. Использование в (14) индивидуальных индексов выработки, рассчитанных для характеристики операций-работ, и в (15) групповых индексов производительности труда, рассчитанных для характеристики бизнес-процессов, означает следующее. Даже если они

клады. Садовникова Н.А., ред. М.: РЭУ им. Г.В. Плеханова; 2019:108–114.

Таблица 2 / Table 2

Показатели бизнес-системы (данные условные) / Indicators of a business system (conditional data)

| Показатель / Indicator | Период / period | Основной бизнес-процесс А / main business process | Вспомогательный бизнес-процесс В / supplementary business process B | Бизнес – система / business system |
|--|-----------------|---|---|------------------------------------|
| Объем эффекта, ед. по видам | Базисный | 200 000 | 20 000 | 200 000 |
| | Текущий | 220 000 | 30 000 | 220 000 |
| | Темп роста, % | 110,0 | 150,0 | 110,0 |
| Численность работников, чел. | Базисный | 10 000 | 8 000 | 18 000 |
| | Текущий | 10 900 | 6 000 | 16 900 |
| | Темп роста, % | 109,0 | 75,0 | 106,48 |
| Производительность труда, ед./чел. | Базисный | 20,00 | 2,500 | 11,111 |
| | Текущий | 20,18 | 5,000 | 13,018 |
| | Темп роста, % | 100,9 | 200,0 | 117,16 |
| Удельный объем эффекта, единиц эффекта / единица эффекта | Базисный | 1,000 | 0,100 | × |
| | Текущий | 1,000 | 0,1364 | × |
| | Темп роста, % | 100,0 | 136,4 | × |

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

будут представлены во всем множестве в рамках бизнес-системы, оценка на их основе показывает тенденции в изменении или выработки для совокупности операций или производительности труда для совокупности бизнес-процессов, но не динамику производительности труда в бизнес-процессе или в бизнес-системе в целом [12].

Воспользуемся расчетом среднего индекса производительности труда по данным динамики показателей бизнес-системы (табл. 1). Согласно (15) имеем:

$$I_B = \frac{1,009 \times 10900 + 2,000 \times 6000}{10900 + 6000} = 1,3608.$$

Система показателей, сформированная согласно традиционному подходу, не учитывает, что отражению подлежит бизнес-система, структуру которой формируют два бизнес-процесса: основной А и вспомогательный В; функционирование такой бизнес-системы характеризуют показатели табл. 2.

Анализируя таблицу, можно заметить, что рассчитанная выше оценка, представляя динамику производительности труда в бизнес-процессах, значительно отличается от оценки динамики производительности труда в бизнес-системе как меры эффективности использования трудовых ресурсов,

равной 1,1716. Этого следует ожидать, ибо здесь подход к оценке динамики производительности труда не учитывает того факта, что производительность труда в бизнес-системе есть характеристика не совокупности фактов трудовой деятельности как таковой, а совокупности фактов, существующей в системе с конкретной структурой.

В данном случае речь идет о фактах трудовой деятельности, связанных с выполнением различных функций³. Функция труда основного бизнес-процесса А — это осуществление технологического процесса, обеспечивающего получение эффекта бизнес-системы в целом с оцениванием его эффективности; функция труда бизнес-процесса В связана с выполнением работ, обеспечивающих возможность осуществления основного бизнес-процесса А. Оценка функции позволяет рассчитать и показатель эффективности труда для нее, но к эффекту бизнес-системы эффект бизнес-процесса В непосредственного отношения не имеет, в следствие чего наблюдаем:

³ Подобное наблюдаем, когда, например, в локомотивной службе железнодорожного транспорта основной эффект связан с деятельностью подразделений эксплуатации, но функционирование которых обеспечивают подразделения ремонта локомотивов.

$$\sum Q_S = \sum R_{P_A}$$

при том, что $\sum T_S = \sum T_{P_A} + \sum T_{P_B}$.

Более широкое представление такого решения дает следующая информационная модель:

$$B_S = B_{P_A} \times dT_{P_A}, \quad (16)$$

где $dT_{P_A} = 1 - dT_{P_B}$ — доля труда основного производства А, «зависящая» от доли труда вспомогательного производства В.

Неадекватность подобного решения состоит в том, что не учитывается, что в данном случае труд бизнес-процесса В связан с выполнением функции, которая востребована со стороны функции бизнес-процесса А, и должен быть представлен во взаимосвязи с трудом бизнес-процесса А. Мерой такой взаимосвязи служит показатель (в виде относительной величины координации) относительной численности работников бизнес-процесса В:

$$K_{P_B} = \frac{\sum T_{P_B}}{\sum T_{P_A}}$$

В этом случае информационная модель производительности труда в бизнес-системе принимает вид:

$$\begin{cases} B_S = B_{P_A} \times dT_{P_A}; \\ dT_{P_A} = \frac{1}{1 + K_{P_B}}, \end{cases} \quad (17a)$$

или

$$B_S = B_{P_A} \times \frac{1}{1 + K_{P_B}}. \quad (17b)$$

Переход от модели (16) к модели (17) представляет собой шаг к пониманию того, что мы имеем дело с объектом с системной структурой, формирование которой на уровне совокупностей труда обладает механизмом, описываемым следующей информационной моделью:

$$\begin{cases} \sum T_S = \sum T_{P_A} + \sum T_{P_B}; \\ \sum T_{P_B} = K_{P_B} \sum T_{P_A}, \end{cases}$$

или $\sum T_S = \sum T_{P_A} (1 + K_{P_B}). \quad (18)$

Однако, оценивая модель (18), должно быть понимание того, что речь идет о производстве, где потребность в конкретных объемах труда определяется, с одной стороны, необходимыми объемами производимого эффекта — ценностей, с другой стороны — уровнем его эффективности. Поэтому рассматриваются следующие модели:

$$\sum T_{P_A} = \frac{\sum R_{P_A}}{B_{P_A}}, \quad (19a)$$

$$\sum T_{P_B} = \frac{\sum R_{P_B}}{B_{P_B}}, \quad (19b)$$

где

$$\sum R_A = Y_{P_A} \sum Q_S \text{ и } \sum R_{P_B} = y_{P_B} \sum R_{P_A}$$

или $\sum R_{P_B} = Y_{P_B} \sum Q_S$.

Отсюда следует, что структура совокупности труда и ее параметры есть производная от структуры эффектов от выполнения функций бизнес-процессов в их взаимосвязи и взаимообусловленности. Поэтому, отталкиваясь от структуры эффектов, следует переходить к рассмотрению взаимосвязи показателей производительности труда, представленных согласно (8) такой информационной моделью:

$$B_S = \frac{1}{\frac{Y_{R_A}}{b_A} + \frac{Y_{R_B}}{b_B}}. \quad (20)$$

Как адекватная информационная модель, она, равно как и модель (8), обладает конкретными объемами свойственных ей функций: информационной, объяснительной, эвристической и прогностической. Реализуются они в процессе моделирования реакции показателя производительности труда на изменение факторных (факторного). Продемонстрируем это на примере нашей условной бизнес-системы, исходя из категории агрегатного индекса.

Понимание, что производительность труда системного объекта есть многофакторное явление, предопределяет, что и темп роста производительности труда должен быть представлен как индекс производительности труда в бизнес-системе:

$$I_{B_S} = \frac{1}{\sum_P \frac{1}{B_{P-1}} Y_{R_{P-1}}} : \frac{1}{\sum_P \frac{1}{B_{P-0}} Y_{R_{P-0}}}, \quad (21)$$

с выходом на систему аналитических общих индексов:

$$I_{B_s} = I_{Y_r} \times I_{B_p}, \quad (22)$$

где индекс структуры системы

$$I_{Y_Q} = \frac{1}{\sum_P \frac{1}{B_{P-0}} Y_{R_{P-1}}} : \frac{1}{\sum_P \frac{1}{B_{P-0}} Y_{R_{P-0}}}, \quad (23)$$

индекс производительности труда в бизнес-процессах

$$I_{B_p} = \frac{1}{\sum_P \frac{1}{B_{P-1}} Y_{R_{P-1}}} : \frac{1}{\sum_P \frac{1}{B_{P-0}} Y_{R_{P-1}}}. \quad (24)$$

В нашем примере для получения в заданном объеме эффекта бизнес-процесса А потребовалось бы иметь в соответствующем объеме эффект бизнес-процесса В. Тот факт, что на производство эффекта основного бизнес-процесса А потребовалось больше единиц эффекта вспомогательного бизнес-процесса (соответственно 136 вместо 100 единиц «эффекта В» на 1000 единиц «эффекта А»), говорит об ухудшении структуры бизнес-системы. Это с неизбежностью должно приводить к снижению производительности труда, мерой которого служит индекс структуры системы:

$$I_{Y_r} = \frac{1}{\frac{1}{20,00} \times 1 + \frac{1}{2,500} \times 0,1364} : \frac{1}{\frac{1}{20,00} \times 1 + \frac{1}{2,500} \times 0,100} = \frac{9,564}{11,111} = 0,86075.$$

Расчет показывает, что вследствие изменения структуры бизнес-системы производительность труда снижается на 13,925%, абсолютная мера (единиц эффекта на 1 работника бизнес-системы) которого рассчитывается как

$$9,564 - 11,111 = -1,547.$$

В условиях, когда возрастает производительность труда в каждом бизнес-процессе, расчет общего индекса производительности труда

$$I_B = \frac{1}{\frac{1}{20,18} \times 1 + \frac{1}{5,000} \times 0,1364} : \frac{1}{\frac{1}{20,00} \times 1 + \frac{1}{2,500} \times 0,1364} = \frac{13,016}{9,564} = 1,3609$$

показывает, что производительность труда в бизнес-процессах имеет тенденцию к повышению со средним темпом прироста в 36,09%, вызывая соответствующий прирост производительности труда бизнес-системы на 36,09% или в абсолютном измерении на 13,016 — 9,564 = +3,452 (единиц эффекта на 1 работника бизнес-системы).

В итоге на основе расчетов имеем (с ошибкой округления):

$$13,018: 11,111 = 1,1714 \Leftrightarrow 0,86075 * 1,3609 = 1,1714, \text{ или } 117,14\%; \text{ и } (13,018 - 11,111) = 1,907 \Leftrightarrow (-1,547) + 3,452 = 1,905.$$

Расчет системы аналитических индексов (22) дает ответ на вопрос, почему темп роста производительности труда в бизнес-системе оказался равным 1,1716: она повышается за счет изменения производительности труда в бизнес-процессах (1,3609), в то время как за счет изменения (ухудшения) структуры она снижается, хотя и меньшими темпами (0,86075). Использование абсолютных оценок подтверждает сделанное заключение: изменение производительности труда в бизнес-процессах приводит к повышению производительности труда на 3,452 единицы эффекта на 1 работника, что было в определенной степени «компенсировано» снижением на 1,547 единиц вследствие ухудшения структуры.

ЦИФРОВАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ СТАТИСТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Особенность представленного в результате проведенного исследования материала состоит в том, что он способен дать ответ на вопрос: что делать статистике как деятельности по информационному обеспечению процессов принятия управленческих решений? Только получив ответ на него, можно искать ответы на другие вопросы, в том числе и на такой: как осуществлять эту деятельность, учитывая, что она связана с информационными процессами, где значительная роль отводится процедурам работы с числами — значениями признаков и величинами показателей как качественно определенными количествами. Варианты ответов на этот вопрос,

затребованный практикой статистики, во многом определялись технической базой, позволяющей эффективно реализовать процессы учета, сбора, хранения и обработки данных о явлениях и процессах реальной действительности в социально-экономической сфере.

В настоящее время в связи с бурным развитием информационно-коммуникационной техники в интернете, обеспечивающей реализацию прорывных цифровых технологий, наблюдается высокая активность в области цифровых трансформаций различных сфер деятельности [11], что по вполне понятным причинам затрагивает и статистику.

При всем многообразии цифровых технологий, обеспечивающих цифровые трансформации явлений и процессов информационного общества, в случае статистики речь в первую очередь должна идти о технологиях больших данных — Big data [13, 14]. Здесь категория Big Data представляет одновременно:

- набор данных, огромного объема, различных (структурированных и неструктурированных) форматов, поступающих из разных источников с большой скоростью;
- совокупность технологий для масштабированной по вертикали и горизонтали обработки данных на базе вычислительных сетей с использованием наиболее совершенных технологий СУБД;
- организацию анализа данных и использования их для принятия решений.

При всей значимости первых двух категорий в случае статистики как деятельности по работе с разнообразными данными о массовых явлениях и процессах, распределенных на огромных территориях страны, главный интерес представляют технологии Big Data-аналитики. Возникают вопросы: как обеспечить доступ к этим технологиям? что можно получить с их применением?

На сегодняшний день технологии Big Data связывают с функционированием третьей информационной платформы. Последняя на высокоразвитой технической базе с использованием прорывных информационных технологий обеспечивает доступ к миллионам приложений в виде огромного разнообразия информации и информационных сервисов, востребованных миллиардами пользователей, к тому же формируя рынок стандартизованных услуг, потребляемых в режиме совместного пользования.

Развитие этого режима определяется увеличением разнообразия облачных технологий, связанных не только и не столько с формированием частных, публичных или гибридных облаков, сколько с нара-

щивание «ассортимента» услуг, в том числе и в направлении услуг Data-as-a-Service (DaaS). Поэтому все больше информации будет формироваться в интернете в интересах огромного количества пользователей, в том числе для принятия управленческих решений, причем формирование такой информации основано на использовании технологий Big Data-аналитики [15, 16].

Традиционно к технологиям Big Data-аналитики относятся такие, как Data mining, смешение и интеграция данных, машинное обучение, распознавание образов, искусственные нейронные сети, прогнозная аналитика, имитационное моделирование, статистический анализ, виртуализация аналитических данных. Применительно к статистике наибольший интерес вызывают технологии Data mining, поскольку задачи, решаемые с их помощью, созвучны и задачам статистики, хотя определяются несколько иначе, а именно: обеспечить поиск в больших объемах данных неочевидных, объективных и полезных закономерностей [17, 18]. Основу технологий Data mining формирует широкий математический инструментарий, известный как «Анализ данных», большинство аналитических методов которого базируется на гармоничном объединении возможностей неформального качественного анализа данных, который в большинстве своем основан на методах математической логики, в том числе классификации, кластеризации, ассоциации и прогнозировании на основе применения деревьев решений, искусственных нейронных сетей, генетических алгоритмов, эволюционного программирования, ассоциативной памяти, нечеткой логики; и строго формализованных методов количественного анализа данных, среди которых наиболее востребованы методы математической (прикладной) статистики, и в частности: дескриптивный анализ, корреляционный и регрессионный анализы, факторный анализ, дисперсионный анализ, компонентный анализ, дискриминационный анализ, анализ временных рядов [5, 6].

Применимость их для цифровой трансформации статистики, на наш взгляд, должна исходить из отношения к обозначенным подходам, а именно:

- традиционному, когда объект рассматривается как совокупность независимых фактов проявления массового общественного явления;
- управленческому, когда объект, представленный совокупностью фактов, рассматривается как объект с системной структурой, формируемой из элементов различной степени общности в их взаимосвязи и взаимообусловленности.

Как отмечалось выше, традиционный подход всецело базируется на постулатах математической статистики и, как следствие, допускает эффективное применение цифровых технологий Data mining в виде средства поддержки принимаемых решений. Особенно тогда, когда, определенные явления и процессы обозначены качественно и познаются и отображаются при условии, что данные об объективно существующих и полезных для принятия эффективного решения закономерностях их поведения становятся неочевидными. Что касается знаний о закономерностях, то они должны рассматриваться в качестве результата познания явлений в условиях значительной степени неопределенности, когда приходится абстрагироваться от конкретного в конкретной форме его проявления и использовать стандартные математические подходы, стандартные математические модели, которые оцениваются на основе стандартных математических критериев.

Рассматривая перспективы использования в практике управления математических моделей, представляемых как уравнения линейной и нелинейной регрессии, важно учитывать, что сами модели, в силу вышесказанного, неадекватны отображаемым явлениям и процессам как в части описания реального механизма их поведения по форме, так и в части значений количественных параметров [5]. В условиях, когда один из принципов управления гласит: «нельзя управлять тем, что нельзя измерить», когда количественная сторона качественно определенных явлений очень чутко реагирует на самые незначительные изменения, такая модель в силу «неточности» в описании поведения на несколько процентов отличается от истинного значения параметра зависимости, как правило, делает вырабатываемое управленческое решение ничтожным/фиктивным.

Однако сказанное не означает, что технологиям Big Data-аналитики, и в частности Data mining, нет места в цифровой трансформации статистики как деятельности по информационному обеспечению процессов управления. Они могут быть востребованы:

- там, где аппаратами управления осуществляется функция мониторинга, которая, будучи не связанной с принятием управленческого решения в отношении управляемых явлений и процессов, может выполняться на основе представлений, получаемых в условиях недостаточной определенности;
- в познании явлений и процессов, при условии использования традиционного для статистики подхода к явлениям и процессам и соглашении, что определенную ценность представляют знания о за-

кономерностях реальной действительности при пониженной степени адекватности, не исключая, что в дальнейшем в отношении познаваемых явлений и процессов будут использованы иные подходы.

Наибольшее число проблем возникает в случае применения управленческого подхода, лежащего в основе информационного обеспечения управления социально-экономическими объектами. Чтобы статистическая информация соответствовала требованиям управления, она должна формироваться на основе:

- достаточно полных знаний о поведении явлений по существу и методологии управления ими;
- регламентированной программы наблюдения за фактами проявления конкретных явлений в их разнообразии;
- регламентированной системы показателей, способной обеспечить высокоадекватное отображение объективных различий в поведении фактов проявления явлений из-за различий в условиях места и времени за счет выполняемых многочисленных группировок, в том числе на основе высокоразвитых классификаторов.

Перечисленного достаточно, чтобы понять, что в случае конкретной системы управления имеют место уникальные информационные процессы, обеспечивающие принятие уникальных управленческих решений, реализуя «собственно управление», при котором решения связаны с воздействиями на процессы функционирования для перевода объекта управления в новое состояние. И, как следствие, их цифровая трансформация невозможна на основе стандартных технологий совместного пользования, которые предлагают структуры интернет-системы в части Big Data-аналитики.

Вместе с тем складываются объективные условия для цифровой трансформации статистики как деятельности по информационному обеспечению принятия управленческих решений. В большинстве случаев она должна быть встроена в организованные аппаратом управления собственные информационные платформы, функционирующие на собственной инфраструктуре, собственной системе функций, собственной системе данных. В случае отсутствия подобного, опираясь на ресурсы интернет-системы, необходимо создавать частное облако на основе услуги PaaS (Platform-as-a Service) для организации информационных процессов с использованием собственного программного обеспечения при обработке собственных массивов данных.

В обоих случаях должны быть использованы возможности трансформации информационных про-

цессов на базе современных цифровых технологий. За счет этого будут совершенствоваться:

- работа с входящим потоком данных с целью исключения недостоверных шумов и выбросов;
- технология информационного процесса обработки больших объемов данных за счет внедрения наиболее совершенных СУБД;
- форм и методов представления статистической информации за счет современных возможностей виртуализации аналитических данных, создавая алгоритмическим путем представление данных в виде, обеспечивающем наиболее эффективную работу человека по их изучению, использования видеоформатов и технологий, создавая, в том числе, системы виртуальной реальности.

ВЫВОДЫ

Современные проблемы статистики как информационной деятельности связаны с наиболее полным учетом требований со стороны процессов принятия управленческих решений. Большинство требований связаны с подходом, где отображению подлжет объект с системной структурой, данный нам как множество разнообразных явлений и процессов в их взаимосвязи и взаимообусловленности.

В отражении экономических объектов одним из наиболее востребованных выступает процессный подход, предполагающий организацию и управление поведением бизнес-системы строить как систему бизнес-процессов, ценности которых создаются в результате комплексов операций-работ. В этих условиях традиционный подход статистики становится неэффективным.

Реализация процессного подхода на примере производительности труда позволяет на основе системы показателей наблюдения выстроить ее адекватную информационную модель в бизнес-системе для решения задачи по измерению эффекта как ценности той функции, которую выполняет бизнес-система, бизнес-процесс, операция. В ней находит отражение объективная реальность: эффективность трудовой деятельности определяется не только характером трудовых процессов на рабочих местах, но и структурой производства.

Использование информационной модели производительности труда в бизнес-системе для анализа управленческой ситуации связано с расчетом аналитических индексов, включающих общий индекс структуры производств и общий индекс производительности труда в структурных элементах бизнес-системы.

Современные требования цифровой трансформации статистики связаны с цифровыми технологиями больших данных, в частности с технологиями Big Data-аналитики. Однако в вопросах их использования важно определить их отношение к традиционному и управленческому подходу в отражении общественных явлений и процессов.

Технологии больших данных в первую очередь востребованы там, где реализуется традиционный подход к явлению; когда рассматривается совокупность фактов его проявления, в отношении которой выполняются процедуры группировки (классификации, кластеризации) с расчетом групповых и общих показателей в их множестве. При этом важно учитывать, чтобы знания о закономерностях поведения были получены с использованием стандартных математических подходов и моделей с оценкой на основе математических критериев.

При управленческом подходе трансформация статистики основана на технологиях информационной платформы как единства собственной информационной техники, технологии, системы приложений, системы данных. Это обеспечит также защиту принятия уникальных управленческих решений в отношении уникального объекта, представленного как уникальная система взаимосвязанных уникальных явлений и процессов в их разнообразии.

Прорывные цифровые технологии, в том числе технологии больших данных, востребованы в работе с потоками входящей информации, организации обработки больших массивов данных, визуализации результатов аналитических данных. Но они будут основой трансформации статистики только в том случае, если их логико-математический инструментарий не приведет к утрате качественной сущности явлений и процессов, отражаемых с позиций их количественных характеристик-параметров.

Указанные процессы необходимо рассматривать во взаимосвязке с процессами трансформации оперативно-технического и бухгалтерского учета. Результаты исследования убеждают, что пришло время для проведения широкой дискуссии как по проблемам, затронутым в статье, так и по другим, связанным с трансформацией информационного обеспечения принятия эффективных управленческих решений в современных условиях. Высказанные предложения и рекомендации могут заинтересовать специалистов органов управления различных уровней, а также научных работников, аспирантов и др., использующих количественные методы статистического анализа социально-экономических явлений и процессов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Михненко О.Е., Подкопаев М.Б., Разумовский К.А. Управление стратегической конкурентоспособностью транспортной компании. *Мир транспорта*. 2014;(5):15–21.
2. Михненко О.Е., Подкопаев М.Б. К вопросу управления стратегической конкурентоспособностью транспортной компании. *Вестник российского научно-исследовательского института железнодорожного транспорта*. 2014;(6):9–17.
3. Михненко О.Е. Управление экономическими явлениями на железнодорожном транспорте: информационный аспект. М.: МИИТ; 2001. 200 с.
4. Михненко О.Е., Салин В.Н. От анализа статистических данных к анализу реальных явлений на основе статистической информации. Материалы международной науч.-практич. конф. «Наука о данных» (Санкт-Петербург, 5–7 февраля 2020 г.). СПб.: СПбГЭУ; 2020:196–199.
5. Михненко О.Е. Информационные модели в управлении экономическими явлениями. М.: МИИТ; 2007. 48 с.
6. Михненко О.Е. Цифровые технологии и эффективность статистических показателей. Материалы II международной науч.-практич. конф. «Цифровая трансформация в экономике транспортного комплекса. Развитие цифровых экосистем: наука, практика, образование» (Москва, 11 октября 2019 г.). М.: РУТ (МИИТ); 2019:207–216.
7. Миллс Ф. Статистические методы. Пер. с англ. Маслов П.П., ред. М.: Госстатиздат; 1958. 799 с.
8. Weske M. *Business Process Management* (2nd edition). Springer-Verlag; 2012. 403 с.
9. Репнин В.В., Елиферов В.Г. Процессный подход в управлении: Моделирование бизнес-процессов. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2013. 544 с.
10. Месерович М., Мако В. Теория иерархических многоуровневых систем. М.: Мир; 1973.
11. Прохоров А., Коник Л. Цифровая трансформация. Анализ, тренды, мировой опыт. М.: Альянс-Принт; 2019. 368 с.
12. Ильин В.В., Михненко О.Е. Принципы использования индексов производительности труда. «Безопасность движения поездов». Труды 13-й научно-практической конференции. М.: МИИТ; 2012.
13. Майер-Шенебергер В., Кукьер К. Большие данные. Революция, которая изменит то, как мы живем, работаем и мыслим. Пер. с англ. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2014. 240 с.
14. Maryika J., Chui M., Brown B. Big data. The next frontier for innovation, competition and productivity. *McKinsey Globe Institute*. URL: https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.pdf (дата обращения: 17.12.2021).
15. Френкс Б. Революция в аналитике. Как в эпоху Big Data улучшить ваш бизнес с помощью операционной аналитики. Пер. с англ. М.: Интеллектуальная литература; 2016. 367 с.
16. Френкс Б. Укрощение больших данных. Как извлекать знания из массивов информации с помощью глубокой аналитики. Пер. с англ. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2014. 343 с.
17. Hassani H., Saporta G., Silva E.S. Data mining and official statistics: The past, the present and the future. *Big Data*. 2014;2(1):34–43. DOI: 10.1089/big.2013.0038
18. Hostie T., Nibshirani R., Friedman J. *The Elements of Statistical Learning: Data Mining, Inference, Prediction*. (2nd edition). Springer-Verlag; 2009. 763 p.

REFERENCES

1. Mikhnenko O.E., Podkopaev M.B., Razumovskiy K.A. Managing strategic competitiveness of a transportation company. *World of transport*. 2014;(5):15–21. (In Russ.).
2. Mikhnenko O.E., Podkopaev M.B. On the issue of managing strategic competitiveness of a transportation company. *Bulletin of the Russian scientific and research institute of railway transport*. 2014;(6):9–17. (In Russ.).
3. Mikhnenko O. Control over economic phenomena at railway transport: information aspect. Moscow: MIIT; 2001. 200 p. (In Russ.).
4. Mikhnenko O.E., Salin V.N. From the analysis of statistical data to the analysis of real phenomena on the basis of statistical information. Proc. of the international scientific and practical conference “Science about data” (Saint Petersburg, February, 5–7, 2020). St. Petersburg: SPbGEU; 2020:196–199. (in Russ.)
5. Mikhnenko O.E. Information models in the control over economic phenomena. Moscow: MIIT; 2007. 48 p. (In Russ.).

6. Mikhnenko O.E. Digital technologies and effectiveness of statistical indicators. Proc. of the II international scientific and practical conference “Digital transformation in the economy of transportation complex. The development of digital ecosystems: science, practice, education” (Moscow, October, 11. 2019). Moscow: RUT (MIIT); 2019:207–216. (In Russ.).
7. Mills F. Statistical methods, Transl. from Engl. Moscow: Gosstatizdat; 1958. 799 p. (In Russ.).
8. Weske M. Business Process Management (2nd edition). Springer-Verlag; 2012. 403 c.
9. Repnin V.V., Eliferov V.G. Process approach in management: modeling of business processes. — Moscow: Mann, Ivanov and Ferbrer; 2013. 544 p. (In Russ.).
10. Meserovitch M., Mako V. The theory of hierarchical multilevel system. Moscow; Myr; 1973. (In Russ.).
11. Prokhorov A., Konic L. Digital transformation. Analysis, trends, global experience. Moscow: Alliance-Print; 2019. 368 p (In Russ.).
12. Iliyn V.V., Mikhnenko O.E. Principles of using the labor productivity indexes. “Train traffic safety”. Proc. of 13th scientific and practical conference”. Moscow, MIIT; 2012.
13. Mayer Sheneberger V., Kukier K. Big Data. Revolution that will change the way we live, work and think. Transl. from Eng. Moscow: Mann, Ivanov and Ferbrer; 2014. 240 p. (In Russ.).
14. Maryika J., Chui M., Brown B. Big data. The next frontier for innovation, competition and productivity. *McKinsey Globe Institute*. URL: https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.pdf (accessed on 17.12.2021).
15. Franks B. The analytics revolution. How to improve your business by making analytics operational in the Big data era. Transl. from Engl., Moscow: Intelligence Literature; 2016. 367 p. (In Russ.).
16. Franks B. Taming the Big Data tidal wave. Finding opportunities in huge data streams with advanced analytics. Transl. from Engl. Moscow: Mann, Ivanov and Ferbrer; 2014. 343 p. (In Russ.).
17. Hassani H., Saporta G., Silva E.S. Data mining and official statistics: Ehe past, the present and the future. *Big Data*. 2014;2(1):34–43. DOI: 10.1089/big.2013.0038
18. Hostie T., Nibshirani R., Friedman J. The Elements of Statistical Learning: Data Mining, Inferens, Prodiction. (2nd edition). Springer-Verlag; 2009. 763 p. (accessed on 17.12.2021).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Олег Евгеньевич Михненко — доктор экономических наук, профессор кафедры «Информационные системы цифровой экономики», Российский университет транспорта (МИИТ), Москва, Россия
stat0243@yandex.ru

Виктор Николаевич Салин — кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия
vsalin@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Oleg E. Mikhnenko — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Digital Economy Information Systems, Russian University of Transport (MIIT), Moscow, Russia
stat0243@yandex.ru

Victor N. Salin — Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analytics, Financial University, Moscow, Russia
vsalin@fa.ru

Статья поступила в редакцию 26.07.2021; после рецензирования 09.08.2021; принята к публикации 19.08.2021. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 26.07.2021; revised on 09.08.2021; and accepted for publication on 19.08.2021.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50
УДК 657(045)
JEL M41, M49, H26, H29

Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями

А.А. Аксентьев

Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>

АННОТАЦИЯ

Отложенные налоги являются важным объектом бухгалтерского наблюдения, позволяющим судить о степени расхождений между финансовым и налоговым учетом, а информация раскрывает пользователям эффекты, возникающие в результате использования инструментов налогового планирования для корпоративного менеджмента и прогнозирования оттока денежных средств, связанных с уплатой налога на прибыль в будущем. В статье формализованы в виде моделей две концепции учета отложенных налогов: временных и временных различий, связанные с бухгалтерскими идеологиями. Структурирована логика отражения отложенных налогов на бухгалтерских счетах с помощью балансового и «затратного» методов. Анализ зарубежного опыта и отечественной практики позволил сделать вывод о наличии дискуссионных вопросов по оценке отложенных налогов в отчетности, в том числе по приведенной стоимости. Выявлены нестыковки ПБУ 18/02, концептуально отличающегося от аналогичного международного стандарта и вступающего с ним в противоречие по ряду теоретико-методологических позиций. Результаты исследования ориентированы на научных и практических работников сферы финансового учета, налогообложения и аудита.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; налоговый учет; инвестиционные решения; отложенные налоги; временные различия; срочные различия

Для цитирования: Аксентьев А.А. Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):34-50. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50

Deferred Tax Accounting Concepts and Their Bond to the Accounting Ideologies

A.A. Aksent'ev

Kuban State University, Krasnodar, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>

ABSTRACT

Deferred taxes are an important object of accounting observation to judge the degree of discrepancies between financial and tax accounting. Meanwhile, the information discloses to users the effects arising from the tax planning tools usage for corporate management and forecasting cash outflows associated with the payment of income tax in the future. The paper formalized two concepts of accounting for deferred taxes in the form of models: temporary and timing differences associated with accounting ideologies. The author has structured the logic of reflecting deferred taxes on accounting accounts using the balance sheet and "cost" methods. Analysis of foreign experience and domestic practice made it possible to conclude that there are controversial issues on the assessment of deferred taxes in reporting, including at present value. Also, the author revealed discrepancies in Russian Accounting Standard (PBU) 18/02 which were conceptually different from a similar international standard and conflicting with it in a number of theoretical and methodological positions. The research results are aimed at scientific and practical workers in the field of financial accounting, taxation and audit.

Keywords: accounting; tax accounting; investment decisions; deferred taxes; temporary differences; timing differences

For citation: Aksent'ev A.A. Deferred tax accounting concepts and their bond to the accounting ideologies. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):34-50. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50

ВВЕДЕНИЕ

Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом есть следствие попыток достижения целей, обусловленных спецификой управления финансами организации и налоговыми потоками по отдельности. Задача максимизации стоимости бизнеса и эффективной оптимизации финансовых потоков находит свое отражение в работе финансового менеджера и регистрации фактов хозяйственной жизни как результата принятых им решений в информационной системе бухгалтерского учета. Вместе с тем итогом легализации конечной прибыли, рассчитанной исходя из разницы между налоговыми доходами и расходами и служащей базой для налогообложения, становится высвобождение налогового потока в интересах государства за право вести деятельность на его территории [1].

Последнее обсуждается в научном сообществе с позиции единого бухгалтерского учета либо организации двух параллельных систем, где отдельно выделяется налоговый учет для расчета обязательств перед бюджетом, что позволяет удовлетворять информационные потребности фискальных структур и иных заинтересованных пользователей. Именно здесь, когда прибыль в налоговых и финансовых целях «разрывается», и возникают расхождения.

Налоговая система является фундаментальным инструментом в области сбора налогов, эффективность использования которого зависит от действующей политики в стране. Функционирование налоговых механизмов закладывает основу для управления экономикой посредством применения макроэкономических инструментов, а сами налоги — источник формирования финансовых средств, необходимых для выполнения общегосударственных программ. Поэтому фискальная составляющая состоит в правовых притязаниях государства на его доход, а то, что под ним понимается и что он из себя представляет, зависит от исторически сложившейся национальной системы права и экономики. Именно законодательство регламентирует порядок сбора налогов, в том числе стимулирующую и дестимулирующую функции налогообложения.

Налог на прибыль, рассчитанный и уплаченный согласно налоговому законодательству, легализует финансовый результат организации, на который у государства не будет никаких претензий. Но финансовая прибыль представляет собой

показатель, отражающий реальное экономическое содержание операций и демонстрирующий факт положительного или отрицательного прироста капитала от полученных доходов и понесенных расходов. Следовательно, государство смотрит на прибыль со стороны ее «легального зарабатывания» налогоплательщиками, в то время как последним важно видеть финансовый результат, экономический по своей природе, от деятельности. В России налоговое законодательство в виде гл. 25 НК РФ регламентирует с помощью норм порядок расчета обязательств, соблюдение которого удовлетворяет «притязания» со стороны фискальных служб.

Финансовая прибыль исчисляется на основе правил бухгалтерского законодательства, которое (при сложившейся тенденции гармонизации отечественных стандартов с международными) позволяет отражать реальное экономическое положение. Такая информация дает возможность принимать обоснованные решения, поскольку к ней предъявляются требования полноты, непротиворечивости, приоритета содержания перед формой и т.д. Отсюда следует, что прибыль, рассчитанная в налоговых и финансовых целях, во-первых, регулируется разными нормативно-правовыми платформами, а во-вторых, отвечает на вопросы между собой неравных субъектов отношений: государства (какой доход получит бюджет с легально заработанной организацией прибыли) и заинтересованных пользователей (о реальном экономическом результате деятельности).

Отклонение финансового результата от налогового является объектом бухгалтерского наблюдения, поскольку позволяет судить о степени расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом и анализировать влияние последнего на текущие и будущие налоговые обязательства. Это происходит путем оценки отложенных налогов, взаимосвязывающих две прибыли, что дает возможность в финансовой отчетности показывать результаты не только хозяйственной деятельности, но и эффекты от менеджмента посредством применения инструментов налогового планирования.

В бухгалтерской практике распространены две концепции учета отложенных налогов: временных¹ и временных² разниц [2]. В рос-

¹ Temporary difference.

² Timing difference.

сийской научной среде им уделено недостаточно внимания, но в бухгалтерской практике остается множество вопросов, связанных с учетом постоянных и временных разниц, причем не просто на счетах, а с формальным пониманием их предназначения в отчете о финансовых результатах и бухгалтерском балансе.

МАТЕРИАЛЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Современная теория бухгалтерского учета выделяет три вида бухгалтерии: статическая, динамическая и актуарная.

Статический бухгалтерский учет ориентирован на удовлетворение информационных потребностей кредиторов посредством исчисления достаточности стоимости имущества для покрытия долговых обязательств [3]. В таком случае финансовый результат есть прирост капитала как разницы между активами и обязательствами на конец и начало года в бухгалтерском учете:

$$\pm \Phi P^{6.y.} = (A_1^{6.y.} - ДO_1^{6.y.}) - (A_0^{6.y.} - ДO_0^{6.y.}), \quad (1)$$

где $\pm \Phi P^{6.y.}$ — финансовый результат;

$A_1^{6.y.}, A_0^{6.y.}$ — активы на конец и начало года;

$ДO_1^{6.y.}, ДO_0^{6.y.}$ — долговые обязательства на конец и начало года.

«Налоговый» баланс предполагает использование инвариантной модели, ввиду чего сохраняются основные методы и правила³ отражения фактов хозяйственной жизни. Причем концептуально статический подход лишь видоизменяется в виде переориентации в сторону удовлетворения фискальных потребностей государства, когда становится важным не просто извлечение прибыли, а ее легальный учет в налоговой информационной системе. При такой логике в налоговом учете выражение (1) формализуется так:

$$\pm \Phi P^{н.у.} = (A_1^{н.у.} - ДO_1^{н.у.}) - (A_0^{н.у.} - ДO_0^{н.у.}), \quad (2)$$

где $\pm \Phi P^{н.у.}$ — финансовый результат;

$A_1^{н.у.}, A_0^{н.у.}$ — активы на конец и начало года;

$ДO_1^{н.у.}, ДO_0^{н.у.}$ — долговые обязательства на конец и начало года.

Возможность учитывать активы и обязательства по налоговым правилам позволяет встроенные инструменты использовать так, как определяет

руководство организации, например минимизируя налоговую прибыль применением разрешенных или запрещенных способов учета доходов и расходов или, наоборот, ее завышением, вводя в заблуждение фискальные органы об итогах хозяйственной деятельности. Налоговые эффекты в таком случае отражаются в отчетности как отложенные налоги и являются для пользователей «красным флагом» [4], информирующим их об адекватности разрыва между бухгалтерской и налоговой прибылью.

Отклонения представляют собой разницу вычислений по формулам (2) и (1):

$$УO_6 = (A_1^{6.y.} - ДO_1^{6.y.}) - (A_0^{6.y.} - ДO_0^{6.y.}) - (A_1^{н.у.} - ДO_1^{н.у.}) - (A_0^{н.у.} - ДO_0^{н.у.}), \quad (3)$$

где $УO_6$ — балансовые учетные отклонения между системами бухгалтерского и налогового учета.

Таким образом, статическая идеология выдвигает на первый план составление баланса и оценку активов и обязательств для удовлетворения информационных потребностей кредиторов (в бухгалтерском учете) и собственников (в налоговом учете с позиции распределения налоговой стоимости активов и обязательств на налогооблагаемую прибыль).

Концепцию временных разниц можно соотносить со статической идеологией бухгалтерского учета и с отдельными элементами актуарной. Здесь отложенные налоги рассчитываются исходя из соотношения балансовой стоимости активов и обязательств, отклонения между которыми по своей природе являются временными.

Приращение финансового результата следует относить к динамической концепции, когда сравнивается бухгалтерская и налоговая прибыль:

$$УO_{офр} = \pm \Phi P^{6.y.} - (\pm \Phi P^{н.у.}), \quad (4)$$

где $УO_{офр}$ — учетные отклонения между бухгалтерским и налоговым результатом.

При этом в налоговый результат не включаются неналогооблагаемые операции, но которые продолжают учитываться в бухгалтерской информационной системе.

Международные стандарты финансовой отчетности требуют учитывать отложенные налоги по той ставке, которая будет действовать в момент погашения разниц в будущем [5], что дает возмож-

³ Например, двойная запись, базовые принципы и др.

ность прогнозировать денежные потоки, а также разумно оценивать налоговые последствия. Актуарная идеология не смогла закрепиться, поскольку дисконтирование отложенных налогов запрещено многими стандартами по нецелесообразности ввиду сложности расчетов и их ненадежности. Однако некоторые исследователи обосновывают важность переоценки отложенных налогов и их учета по приведенной стоимости, что позволяет в отчетности показывать информацию о потенциальной возможности реального снижения или увеличения обязательств по уплате налога на прибыль в последующие периоды [6].

Дисконтирование отложенных налогов можно считать неприемлемым способом оценки, поскольку согласно актуарной идеологии при таком подходе не происходит раскрытия источников роста капитала и стоимости организации [7]. Кроме этого, временные разницы в действительности могут не создавать реальных денежных потоков [8]. Это обусловлено способностью отложенных налогов являться «масками» для сокрытия негативной информации от инвесторов и кредиторов, например отрицательного финансового результата [9, с. 344].

Концепция временных разниц учета отложенных налогов в статической идеологии в основу кладет бухгалтерский и налоговый балансы. Разница между остаточной стоимостью активов (обязательств) позволит бухгалтеру идентифицировать или вычитаемую, или налогооблагаемую разницу. Формально эту концепцию (в том числе для обязательств) можно представить так:

$$\text{ОНП}_6 = (A_{\text{б.у.}} - A_{\text{н.у.}}) \times H, \quad (5)$$

где ОНП_6 — отложенный налог на прибыль в балансе;

$A_{\text{б.у.}}$ — балансовая стоимость активов в бухгалтерском учете;

$A_{\text{н.у.}}$ — балансовая стоимость активов в налоговом учете;

H — ставка налогу на прибыль, в %.

Полученное расчетное значение является агрегированным для баланса и показывает совокупный налоговый эффект, не относящийся к итоговой деятельности, причем эта сумма в российском учете отражается балансовым методом⁴ по дебету

⁴ Asset-liability method, т.е. метод по активам и обязательствам.

счета 09 «Отложенные налоговые активы», если налог получен с вычитаемой временной разницы, и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства», если с налогооблагаемой, в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В отчете о финансовых результатах отложенный налог рассчитывается по данным статических балансов. Бухгалтер на основе разниц может его рассчитать по формуле (5). Сопоставляя эти значения, по формуле (6) можно получить «приращение» отложенного налога в результате текущей деятельности:

$$\text{ОНП}_1^{\text{офр}} = \text{ОНП}_1^6 - \text{ОНП}_0^6, \quad (6)$$

где ОНП_1^6 — отложенный налог на прибыль отчетного периода, показываемый в отчете о финансовых результатах;

ОНП_1^6 , ОНП_0^6 — отложенные налоги на конец и начало учетного периода в балансе (представлены на счетах 09 и 77, но без части, которая раскрывается в составе прочего совокупного дохода).

Бухгалтерские записи, позволяющие получить «приращение» отложенного налога на прибыль отчетного периода с учетом вида временной разницы, обобщены в виде представленной ниже модели его определения в отчете о финансовых результатах в концепции временных разниц на основе [10], где:

ННП — налог на прибыль (он же расход по налогу на прибыль);

ТНП — текущий налог на прибыль;

ОНП — отложенный налог на прибыль;

ОНА — отложенный налоговый актив;

ОНО — отложенное налоговое обязательство;

0 — предыдущий период;

1 — отчетный.

а) $-\text{ННП}_1 = -\text{ТНП}_1 + \text{ОНП}_1^{\text{она}}$;

$-\text{ННП}_0 = -\text{ТНП}_0 + \text{ОНП}_0^{\text{она}}$.

0: начислен ОНА_0 балансовым методом Дт09 — Кт99;

1: начислен ОНА_1 балансовым методом Дт09 — Кт99 и погашен ОНА_0 предыдущего периода Дт99 — Кт09.

$\text{ОНП}_1 = \text{ОНА}$, где $\text{ОНА} = \text{ОНА}_1 - \text{ОНА}_0$;

б) $-\text{ННП}_1 = -\text{ТНП}_1 + (-\text{ОНП}_1^{\text{оно}})$;

$-\text{ННП}_0 = -\text{ТНП}_0 + (-\text{ОНП}_0^{\text{оно}})$.

0: начислено ОНО_0 балансовым методом Дт99 — Кт77;

1: начислено ОНО_1 балансовым методом Дт99 — Кт77 и погашено ОНО_0 предыдущего периода Дт77 — Кт99.

$ОНП_1 = -ОНО$, где $-ОНО = (-ОНО_1 - (-ОНО_1)) = -ОНО_1 + ОНО_0$;

в) $-ННП_1 = -ТНП_1 + ОНП_1^{она}$;

$-ННП_0 = -ТНП_0 + (-ОНП_0^{оно})$.

0: начислено $ОНО_0$ балансовым методом Дт99 — Кт77;

1: начислен $ОНА_1$ балансовым методом Дт09 — Кт99 и погашено $ОНО_0$ предыдущего периода Дт77 — Кт99.

$ОНП_1 = ОНА$, где $ОНА = (ОНА_1 - (-ОНО_0)) = ОНА_1 + ОНО_0$;

г) $-ННП_1 = -ТНП_1 + (-ОНП_1^{оно})$;

$-ННП_0 = -ТНП_0 + ОНП_0^{она}$.

0: начислен $ОНА_0$ балансовым методом Дт09 — Кт99;

1: начислено $ОНО_1$ балансовым методом Дт99 — Кт77 и погашен $ОНА_0$ предыдущего периода Дт99 — Кт09.

$ОНП_1 = -ОНО$, где $-ОНО = -ОНО_1 - ОНА_0$.

Международные стандарты бухгалтерского учета с позиции временной концепции постоянных разниц не выделяют, поскольку сальдо активов и обязательств по формуле (5) даст ту сумму отложенных налогов, которая в будущем при получении налогооблагаемой прибыли будет реализована. В этом и проявляется суть, когда МСФО ставит задачу показать в отчетности отложенные налоги так, чтобы пользователь мог прогнозировать денежные потоки.

Временные разницы свидетельствуют, что из-за отклонений в балансовых оценках будущей налог на прибыль снижается (или увеличивается), хотя фактически у организации есть активы, которые могли бы перенести свою стоимость. Российские стандарты требуют раскрывать информацию о постоянных разницах в качестве постоянного налогового дохода (расхода), включаемого в расход (доход) по налогу на прибыль.

Рассчитать эти значения нетрудно при имеющейся информации об отложенных налогах в балансе на конец и начало года, но, чтобы «приращение» было учтено в составе прибыли, такие отклонения надо зафиксировать в отчете о финансовых результатах. Это определено тем, что постоянные разницы⁵ «вычлняются» из состава условного расхода (дохода) на прибыль с учетом

⁵ Здесь и далее под постоянными разницами в рамках временной концепции понимаются непризнанные отложенные налоги в системе финансового учета.

нескольких аспектов. Во-первых, он представляет собой произведение бухгалтерской прибыли на налоговую ставку; во-вторых, балансовый метод в концепции временных разниц позволяет получить отложенный налог за период по формуле (6); в-третьих, информация по текущему налогу на прибыль, рассчитанному на основе умножения налоговой прибыли на установленную ставку, переносится из налоговой информационной системы в бухгалтерскую.

Суть концепции временных разниц раскрывает модель (7):

$$\begin{aligned} & (-БП \times Н\%) - (-НП \times Н\%) = \\ & = \mp УР(УД) - (-ТНП) = \\ & = -ОНО + ОНА - ПНД + ПНР, \end{aligned} \quad (7)$$

где НП — налоговая (или налогооблагаемая) прибыль;

БП — бухгалтерская прибыль;

УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «-», если УР; с «+», если УД).

ТНП — текущий налог на прибыль;

ОНО — отложенное налоговое обязательство;

ОНА — отложенный налоговый актив;

ПНД — постоянный налоговый доход;

ПНР — постоянный налоговый расход.

Важно понимать, что постоянные разницы возникают потому, что система бухгалтерского учета фиксирует по счетам доходов и расходов все возможные влияния на капитал организации, а налоговая система лишь регламентированные законодательством. Отсюда следует, что финансовая прибыль бухгалтерского учета, умноженная на налоговую ставку, включает в себя две разницы, а именно постоянную и временную, где только последняя является временной (а первая только в тех случаях, которые оговорены стандартами. МСФО не все постоянные разницы разрешают учитывать в качестве отложенных налогов, к примеру можно привести отрицательный гудвилл, который должен создавать налогооблагаемые временные разницы, но признавать их нельзя согласно п. 15, п. 21 МСФО 12 (IAS 12) «Налоги на прибыль»). Поэтому на практике бухгалтер из полученных по формуле (7) сумм отложенных налогов признает только те, которые регламентируются правилами.

Временные разницы, классифицированные как вычитаемые или налогооблагаемые и умножен-

ные на ставку налога, представляют собой отложенные налоги в виде активов либо обязательств, в силу чего формула (7) может быть использована в зависимости от концепции учета.

В рамках временной концепции для выхода на временные разницы необходимо «вычлени» постоянные, т.е. не признаваемые в качестве отложенных налогов, по формуле (7):

$$\pm УР(УД) + ПНД - ПНР = -ТНП - ОНО + ОНА, \quad (8)$$

где УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «-», если УР; с «+», если УД).

Имея информацию по условному расходу, текущему налогу на прибыль и временным разницам, бухгалтер может рассчитать постоянный налоговый расход (доход) [10, с. 1368]:

$$\pm ПР = -ТНП \pm ОНП \pm УР(УД), \quad (9)$$

где ПР — постоянные разницы (если «+», то ПНД; если «-», то ПНР);

ОНП — отложенный налог на прибыль (с «+», если ОНП = ОНА; с «-», если ОНП = ОНО);

УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «+», если УР; с «-», если УД).

Такой подход заложен в российской практике использования балансового метода, и он сочетает в себе сущность сразу двух концепций. В итоге, российская модель учета отложенных налогов в отчете о финансовых результатах трансформируется в вид:

$$-ННП = -ТНП \pm ОНП, \quad (10)$$

где ННП — налог на прибыль, представленный расходом (доходом) по налогу на прибыль [условный расход (доход), скорректированный на постоянные разницы];

ОНП — отложенный налог на прибыль (с «+», если ОНП = ОНА; с «-», если ОНП = ОНО).

Сложность учета по временной концепции в том, что требуется «налоговый» баланс, который дублирует одни и те же факты хозяйственной жизни, но по счетам налогового учета они распределяются согласно требованиям налогового законодательства. Иначе говоря, в основу закладываются принципы сопоставимости данных и двойной записи, и методология используется для достижения целевых установок систем: формирование качественной финансовой информа-

ции и удовлетворение требований фискальных служб.

В последнем случае акцент сводится к идентификации налоговых активов и обязательств при расчете налоговой прибыли, поэтому существенным недостатком организации налогового учета на основе этой концепции является необходимость классификации активов и обязательств, используемых в целях налогообложения.

Методика учета отложенных налогов согласно временной концепции по отечественным правилам обобщена в виде *рис. 1*, на котором показана корреспонденция счетов бухгалтерской и налоговой информационных систем. Для примера определения отложенного налога, в том числе «приращенного», были рассмотрены первые две ситуации из *рис. 1*.

Вторая концепция учета отложенных налогов — временная. В ее основе лежит динамическая идеология выявления финансового результата, предполагающая информирование собственников об эффективности деятельности организации по результатам прибыли — и главенствует не баланс, а отчет о финансовых результатах. Сама же модель имеет вид:

$$\pm \Phi P^{6.y.} = D^{6.y.} - P^{6.y.}, \quad (11)$$

где $D^{6.y.}$ — доходы в системе бухгалтерского учета;
 $P^{6.y.}$ — расходы в системе бухгалтерского учета.

Разница между доходами и расходами представляет собой «приращение» (или «проедание») капитала, т.е. суть динамической идеологии — информирование собственника о его богатстве [3].

Изменение капитала можно представить следующей моделью:

$$СК_1^{6.y.} = СК_0^{6.y.} \pm \Delta \Phi P^{6.y.}, \quad (12)$$

где $СК_1^{6.y.}$, $СК_0^{6.y.}$ — собственный капитал на конец и начало года в бухгалтерском учете;

$\Delta \Phi P^{6.y.}$ — финансовый результат за период в бухгалтерском учете.

Концепция учета временных разниц базируется на сопоставлении бухгалтерского и налогового финансового результата, разница между которыми позволяет судить о влиянии налоговых эффектов на прибыль собственников в текущем периоде.

Финансовый налоговый результат в динамической концепции определяется формулой:

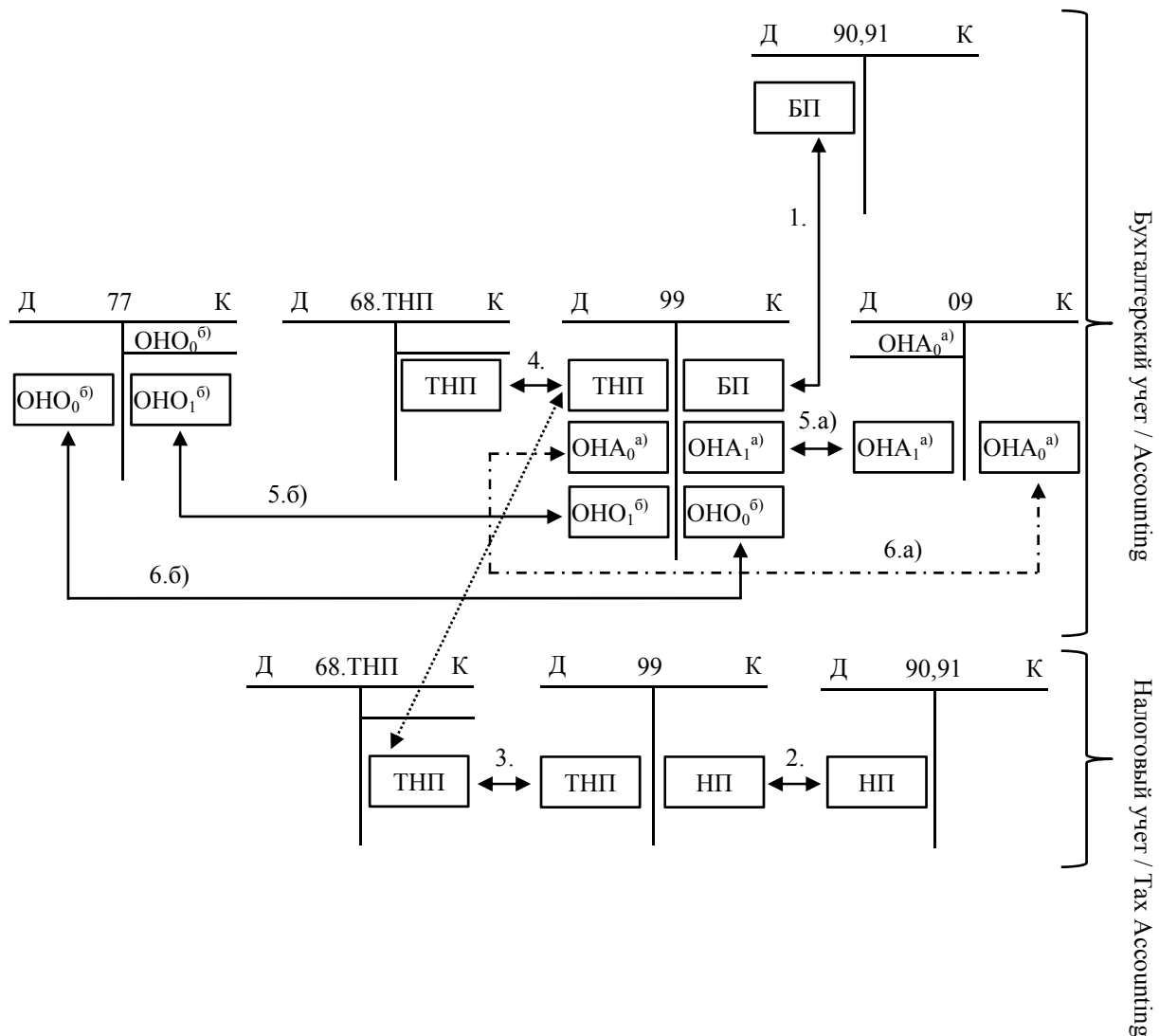


Рис. 1 / Fig. 1. Методика учета отложенных налогов согласно временной концепции на счетах бухгалтерского учета (балансовый метод) / The Accounting method for deferred taxes according to the temporary concept in accounting accounts (asset-liability method)

Примечание / Note: ТНП – текущий налог на прибыль; НП – налогооблагаемая прибыль; БП – бухгалтерская прибыль; $ОНО_1$, $ОНО_0$ – отложенное налоговое обязательства отчетного и предыдущего периода; $ОНА_1$, $ОНА_0$ – отложенный налоговый актив отчетного и предыдущего периода / CIT – current income tax; TP – taxable profit; AP – accounting profit; DTL_1 , DTL_0 – deferred tax liability for the reporting and previous periods; DTA_1 , DTA_0 – deferred tax asset of the reporting and previous periods.

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

$$\pm \Phi P^{н.у.} = D^{н.у.} - P^{н.у.}, \quad (13)$$

где $D^{н.у.}$ – налогооблагаемые доходы в системе налогового учета;

$P^{н.у.}$ – налогооблагаемые расходы в системе налогового учета.

Изменение финансовых результатов позволяет вернуться к модели (4), являющейся основой для расчета отложенных налогов. Если в концепции временных разниц фундаментом была разница

между балансовой стоимостью активов и обязательств бухгалтерского и «налогового» баланса, то во временной концепции ими являются отчет о финансовых результатах и декларация по налогу на прибыль. Отложенный налог за период определяется как разница между бухгалтерской и налоговой прибылью, умноженной на ставку налога (7), что отражает идею временной концепции.

Совокупный отложенный налог в бухгалтерском балансе информирует пользователей о том, сколько

активов и обязательств в налоговом учете, эквивалентных бухгалтерскому, в будущем повлияют на финансовое состояние организации, снижая или увеличивая налог на прибыль, который при равных с бухгалтерским учетом условиях мог быть не уплачен.

Иначе говоря, учет отложенных налогов опирается на идею, что активами или обязательствами признаются разницы, умноженные на ставку налога, отличающиеся величиной и сроками списания в то время, когда первоначальная их стоимость не отличается. Следовательно, если изначально первоначальная стоимость активов или обязательств в бухгалтерском учете не совпадала с налоговой оценкой, то имеет место классификация постоянных разниц в рамках временной концепции.

Полученный в ходе расчета отложенный налог включает в себя постоянные и временные разницы, которые нужно выделить или организовать учет таким образом, чтобы они не возникали совместно. В силу этого выражение (7) принимает следующий вид:

$$\begin{aligned} & -\text{БП} \times \text{Н}\% - (-\text{НП} \times \text{Н}\%) = \\ & = -\text{УР}(\text{УД}) - (-\text{ТНП}) = -\text{ОНО} + \text{ОНА}. \end{aligned} \quad (14)$$

При такой логике сопоставление бухгалтерской и налоговой прибыли создает условия для расчета отложенного налога, оказывающего влияние на текущие налоговые обязательства. Однако на практике его сложно реализовать из-за необходимости в учете обособленно отражать постоянные и временные разницы на бухгалтерских счетах.

Совокупный налоговый эффект согласно временной концепции рассчитывается как сумма отложенного налога на начало периода на его приращение (отложенный налог за период) по итогам деятельности:

$$\text{ОНП}_1^6 = \text{ОНП}_0^6 + \text{ОНП}_1^{\text{оФр}}. \quad (15)$$

Следовательно, сальдо счетов 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства» на начало периода корректируется⁶ с учетом суммы, полученной по формуле (14).

⁶ При этом бухгалтерские записи существенно не отличаются от представленных на рис. 1 и 2, разница состоит в том, что отложенный налог предыдущего периода не погашается одной суммой, поскольку бухгалтер будет корректировать сальдо по счету отложенных налогов на их приращение за период.

Однако у данного способа есть положительные и отрицательные стороны: подход разрешает не создавать налоговый баланс и не вести налоговый учет методом двойной записи. Достаточно иметь в наличии сопоставимую информацию об активах и обязательствах между двумя системами, разницы между которыми и дадут необходимые показатели для расчетов. Отметим, что такую особенность оговаривают как МСФО, так и российские стандарты учета. Последнее связано с тем, что международные стандарты требуют уместную информацию, поэтому отложенные налоги рассчитываются не по валюте баланса, а в сопоставлении стоимостных оценок конкретных активов или обязательств (гудвилл, убытки, переоценка, налоговые кредиты и т.д.), которые в разных условиях могут создавать неэквивалентные экономические выгоды.

Во-вторых, нужно знать сальдо отложенного налога на начало периода, поскольку без него теряется смысл формулы (15). Здесь важную роль играет динамическая идеология, где приращение прибыли является основой движения капитала, поэтому организация должна вести учет непрерывно с момента создания. Следовательно, если компания не учитывала отложенные налоги и решила это сделать на текущую отчетную дату, временная концепция при таких условиях использоваться не может. Выходом из ситуации будет переход на временную концепцию, позволяющую на основе информации бухгалтерского и «налогового» баланса рассчитать совокупный отложенный налог, а затем вернуться к ней с помощью «приращений».

Поскольку учет отложенных налогов во временной концепции находится в неразрывной связи с прибылью, и если факт хозяйственной жизни к ней не относится, то разница в текущем периоде не возникнет, т.е. отложенный налог имеет место на существование тогда и только тогда, когда активы или обязательства попадают в доходы или расходы, формирующие прибыль. Зная, что учет затрудняется наличием постоянных разниц, эту проблему можно решить, например, путем сопоставления первоначальной бухгалтерской стоимости активов и обязательств с их налоговой оценкой. Но в этом случае ситуация усложняется, поскольку балансовые разницы показывают агрегированное значение отложенного налога в то время, когда требуется лишь его «приращенная» часть, которую и следует отразить

в отчете о финансовых результатах. Здесь можно руководствоваться следующей методикой. Сначала бухгалтеру следует выделить хозяйственные операции, корреспондирующие со счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», противопоставленные счетам налогового учета, например 90 «Доходы от реализации» и 91 «Вне-реализационные доходы», и сравнить первоначальную стоимость активов и обязательств по списанным в расходы (доходы) статьям. В случае их расхождения это и будет постоянной разницей. Для расчета можно воспользоваться формулой:

$$\pm \text{ПР} = (\text{ПС}_{\text{б.у.}} - \text{ПС}_{\text{н.у.}}) \times \text{Н}\% \times d_{\text{б.у.}}, \% \quad (16)$$

где ПР — постоянные разницы (если «+», то ПНД; если «-», то ПНР);

$\text{ПС}_{\text{б.у.}}$, $\text{ПС}_{\text{н.у.}}$ — первоначальная стоимость активов (обязательств) в бухгалтерском и налоговом учетах;

Н — ставка налога на прибыль, %;

$d_{\text{б.у.}}$ — доля бухгалтерских расходов (доходов) в первоначальной стоимости активов, (обязательств).

Доля бухгалтерский расходов (доходов) аккумулируется по дебету (кредиту) соответствующих счетов и рассчитывается по формуле:

$$d_{\text{б.у.}}, \% = \frac{\text{Р(Д)}_{\text{б.у.}}}{\text{ПС}_{\text{б.у.}}}, \quad (17)$$

где $\text{Р(Д)}_{\text{б.у.}}$ — расходы (доходы) в бухгалтерском учете;

$\text{ПС}_{\text{б.у.}}$ — первоначальная стоимость активов (обязательств), соотносящихся с расходами (доходами).

Временную разницу можно получить двумя способами. По первому — первоначальная бухгалтерская стоимость приравнивается к налоговой (при этом за базу принимается меньшая), а затем они сопоставляются между собой, умноженные на налоговую ставку:

$$\pm \text{ОНП} = \left(\begin{array}{l} (\text{ПС}_{\text{б.у.}} - \text{ПС}_{\text{б.у.}} \times d_{\text{б.у.}}) - \\ - (\text{ПС}_{\text{н.у.}} - \text{ПС}_{\text{б.у.}} \times d_{\text{н.у.}}) \end{array} \right) \times \text{Н}, \% \quad (18)$$

при $\text{ПС}_{\text{б.у.}} = \text{ПС}_{\text{н.у.}}$

где ОНП — отложенный налог на прибыль (с «+», если ОНП = ОНА; с «-», если ОНП = ОНО);

$d_{\text{н.у.}}$ — доля налоговых расходов (доходов) в первоначальной стоимости активов (обязательств).

Второй способ применяется, если известны постоянные разницы, т.е. известна сумма, полученная при использовании выражения (16). Временные разницы определяются формулой (7):

$$\pm \text{ОНП} = -\text{БП} \times \text{Н}\% - (-\text{НП} \times \text{Н}\%) \mp \text{ПР}, \quad (19)$$

где ПР — постоянные разницы (с «-», если ПНР; с «+», если ПНД).

Если же временные разницы были рассчитаны по формуле (18), то постоянные можно получить по методу (9). Величина полученного отложенного налога тогда переносится в баланс по дебету (кредиту) соответствующего счета в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, временная концепция в динамической идеологии ставит во главу отчет о финансовых результатах и декларацию по налогу на прибыль, итоговые значения, между которыми сопоставляются, а с разницы рассчитывается отложенный налог с учетом перечисленных ранее особенностей. Отметим, что учет на бухгалтерских счетах кардинально не меняется, хотя может зависеть от способа организации учетов. Например, если на счете 99 «Прибыли или убытки» по дебету будет отражен текущий налог, то далее он должен корректироваться на отложенные налоги, в результате чего будет получен налог на прибыль за период, аналогичный выражению (10).

При втором способе вначале отражается условный расход по налогу на прибыль, а далее постоянные и временные разницы, корректирующие обязательства на счете 68 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Причем в отчетности постоянные и временные разницы раскрываются в полном объеме, а на бухгалтерских счетах только последние в качестве отложенного налога. Такой метод закрепился в России и получил название «по отсрочке» («затратный» или «по отклонениям», «deferred method»). Он также относится к временной концепции динамической идеологии, осуществляя расчет текущих обязательств перед бюджетом посредством использования встроенных инструментов бухгалтерской системы [9, с. 356]. Метод отсрочки можно формализовать, видоизменив выражение (8) в следующую модель:

$$\text{ТНП} = \pm \text{УР} (\text{УД}) - \text{ОНО} + \text{ОНА} - \text{ПНД} + \text{ПНР}, \quad (20)$$

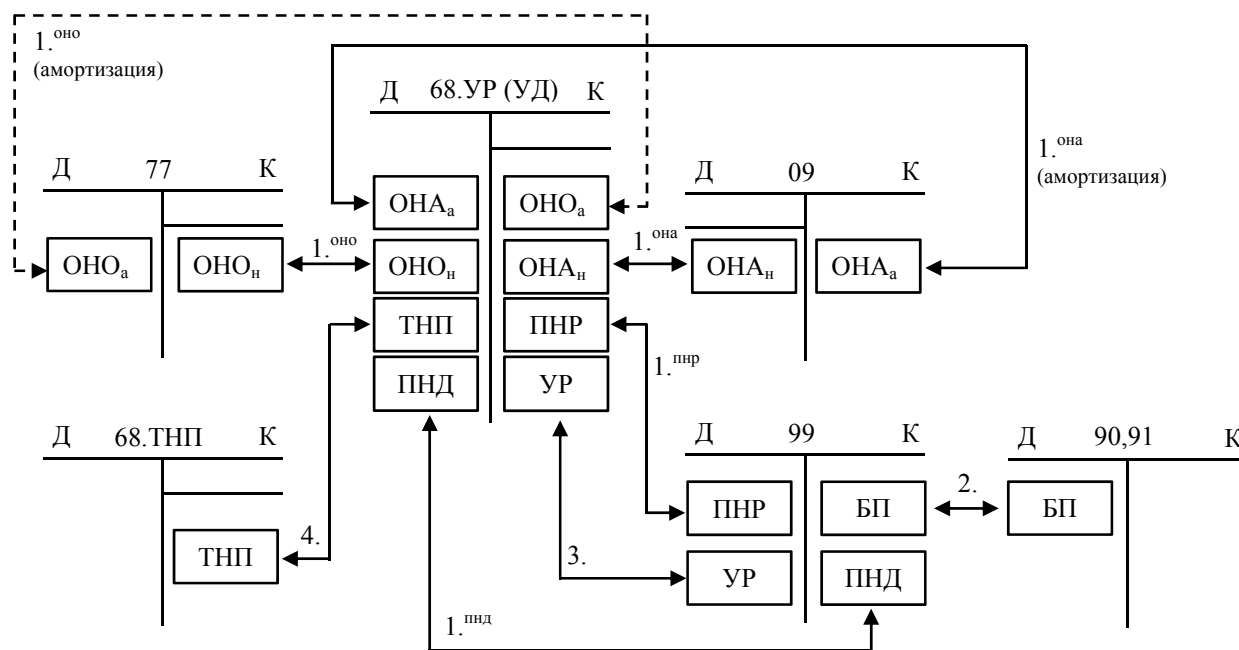


Рис. 2 / Fig. 2. Методика учета отложенных налогов согласно временной концепции на счетах бухгалтерского учета / The accounting method for deferred taxes according to the timing concept in the accounting accounts

Примечание / Note: ТНП – текущий налог на прибыль; УР – условный расход по налогу на прибыль; БП – бухгалтерская прибыль; ОНО_н – отложенное налоговое обязательство начисленное; ОНО_а – отложенное налоговое обязательство амортизируемое; ОНО_а – отложенный налоговый актив начисленный; ОНО_а – отложенный налоговый актив амортизируемый; ПНР – постоянный налоговый расход; ПНД – постоянный налоговый доход / CIT – current income tax; NITE – notional income tax expense; AP – accounting profit; DTL_а – deferred tax liability accrued; DTA_а – deferred tax asset accrued; DTL_е – deferred tax liability extinguished; DTA_е – deferred tax asset extinguished; PTE – permanent tax expense; PTI – permanent tax income.

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

где УР (УД) – условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «+», если УР; с «-», если УД).

Вариант учета по формуле (20) является оптимальным при организации единой системы бухгалтерского учета, когда текущие налоговые обязательства рассчитываются в подсистеме налогового учета [9, с. 354] и тогда нет необходимости в составлении отдельного налогового баланса, поскольку он равен бухгалтерскому, скорректированному на суммы, полученные по правилам налогового законодательства.

Достоинства и недостатки данного способа отмечены в [9, 11, 12] – это дороговизна информационной системы; налогообложение «подчиняет» себе финансовый учет за счет приоритета принципа осторожности⁷, когда доходы будут учитываться преждевременно, а расходы в последующих периодах; «растягивание» прибыли

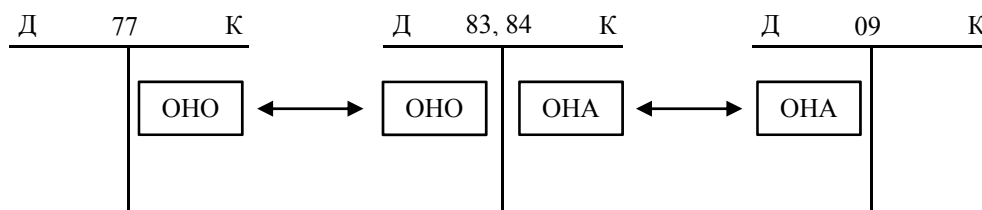
и потеря ею своего экономического содержания; положительная сторона – не нужно создавать отдельную систему налогового учета. Модель учета отложенных налогов методом отсрочки представлена на рис. 2.

Постоянные разницы рассчитываются по формуле (16), однако принимаются к учету тогда и только тогда, когда факт хозяйственной жизни доказан связью со счетами доходов или расходов. В противном случае они могут быть «капитализированы»⁸, поэтому в рамках временной концепции преждевременное признание постоянного налогового расхода (дохода) является ошибкой. Это может привести к тому, что на отчетный (налоговый) период при закрытии на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчета «Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль»

⁷ Здесь можно подчеркнуть «налоговой осторожности», налогового консерватизма.

⁸ Преждевременно учтены на счетах финансового результата в корреспонденции со счетом обязательств перед бюджетом.

1. Концепция временных разниц



2. Концепция временных разниц

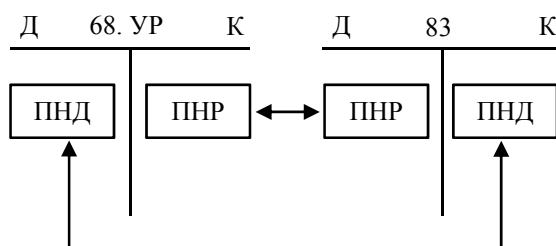


Рис. 3 / Fig. 3. Методика учета отложенных налогов с применением счетов капитала /
Deferred tax accounting methodology using capital accounts

Примечание / Note: ОНО – отложенное налоговое обязательства; ОНА – отложенный налоговый актив; ПНР – постоянный налоговый расход / ПНД – постоянный налоговый доход / DTL – deferred tax liability; DTA – deferred tax asset; PTE – permanent tax expense; PTI – permanent tax income.

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

сумма текущего налога на прибыль фактически не совпадет с реальным своим значением.

МСФО допускает признание отложенных налогов не только в составе прибыли или убытка, но и прочего совокупного дохода; в России такая особенность оговорена в п. 8 ПБУ 18/02.

На основе профессионального суждения бухгалтер некоторые постоянные разницы (например, от дооценки или уценки основных средств) может учитывать как на счете 99 «Прибыли и убытки», так и счетах капитала, в том числе 83 «Добавочный капитал», но, в какой корреспонденции они будут находиться, зависит от концепции учета отложенных налогов.

Порядок учета отложенных налогов с применением счетов капитала обобщен в виде рис. 3.

Временная концепция значительно отличается от временной, что особенно заметно на итоговых показателях отложенных налогов. Последние в МСФО определяются как эффект от налогообложения, способный оказать влияние на будущие денежные потоки, что и должно учитываться пользователями при принятии решений. Отсюда вытекает принцип международных правил – отложенные налоги признаются в отчетности тогда,

когда существует вероятность их реализации за счет полученной налогооблагаемой прибыли. В российских стандартах это не оговорено. Во временной концепции отложенные налоги позволяют оценивать влияние эффекта налогообложения, но во взаимосвязи с прибылью или убытком при объяснении собственникам бизнеса причин отклонений между ними.

Вывод: временная концепция определяет большее количество отложенных налогов в то время, когда временная не учитывает постоянных в их составе.

Существуют два метода⁹ признания отложенных налогов: по отсрочке (deferred method) и балансовый (asset-liability method).

Первый метод относится к временной концепции и предполагает признание отложенных налогов по каждому возникающему факту хозяйственной жизни, если стоимость соответст-

⁹ В мировой практике выделяется и третий метод, согласно которому отложенные налоги не признаются: сквозной метод учета (он же метод текущих обязательств), или flow-through method, однако указанный способ могут применять только малые предприятия в виде упрощения учета в рамках национальных стандартов

вующего актива или обязательства переносится на финансовый результат в качестве дохода или расхода, отличных от их налоговых оценок. В результате происходит корректировка условного расхода по налогу на прибыль в сторону его фактического значения путем отражения отложенного налогового актива (обязательства) и постоянного налогового дохода (расхода) за период, что позволяет связать финансовую и налоговую прибыль и показать в отчетности результат отклонения (аналогия со счетом 97 «Расходы будущих периодов», когда бухгалтер распределяет расходы во времени в увязке с отчетным периодом). С позиции отложенных налогов суть не меняется: используется счет 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства», где отражаются корректировки расхода налога на прибыль по ставке, действовавшей на момент возникновения разницы с налоговым учетом. При изменении налоговой ставки сальдо отложенных налогов не корректируется, а со счетов суммы списываются по мере восстановления временных разниц в будущем. Данный метод логично применять, когда система налогового учета не выделяется, а является подсистемой единого бухгалтерского учета.

Балансовый метод увязывает разницу между финансовыми и налоговыми активами и обязательствами по балансу и в случае признания отложенного налога показывает пользователям их совокупное влияние на возможные оттоки денежных средств, связанные с уплатой налога на прибыль в будущем.

Особенность метода обязательств по отчету о прибылях и убытках (*income statement liability method*) заключается в том, что временные разницы представляют собой отклонения между финансовой и налоговой прибылью, возникающие в одном периоде и восстанавливающиеся в последующих. Его имеет смысл использовать, когда система налогового учета обособлена от бухгалтерского. В таком случае налог на прибыль рассчитывается «параллельно» и затем переносится в информационную систему бухгалтерского учета с отражением текущих обязательств и отложенных налогов.

ОБСУЖДЕНИЕ

Отложенные налоги обладают информативной ценностью, поэтому многие эксперты изучают такой аспект с позиции принятия инвестицион-

ных и финансовых решений — агрессивная политика отражения разниц между бухгалтерским и налоговым учетами в финансовой отчетности отрицательно влияет на оценку риска банкротства рейтинговыми агентствами [13], позволяя выявлять практику манипулирования прибылью, т.е. убыточные компании специально показывают высокие значения отложенных налоговых активов, увеличивая финансовый результат от деятельности [14].

Для корпораций с существенными остатками отложенных налогов их переоценка может привести как к увеличению прибыли, так и к значительному ее снижению, в результате у фирм появляются стимулы для переноса своих доходов и расходов на будущее или к преждевременному их признанию [15]. Например, уменьшение ставки налога при наличии у организации преобладающей доли отложенных налоговых активов приведет к потере части финансового результата, что невыгодно фирме; и в ответ она будет признавать больше расходов и меньше доходов, чтобы нивелировать последствия.

Сейчас дисконтирование отложенных налогов активно обсуждается: ряд исследователей аргументируют его использование как «экономическую реальность» для инвесторов, которым важна временная стоимость денег [16]; по мнению других, оно должно быть «реалистично спрогнозировано, чтобы не получилась ситуация, когда после дисконтирования отложенные налоги «бесполезны», поскольку отсутствует реальная налогооблагаемая прибыль, за счет которой можно было бы их списать [17]. Заметим, что п. 53 МСФО 12 (IAS 12) «Налоги на прибыль» международного стандарта дисконтирование отложенных налогов запрещено; в Великобритании стандарт FRS 19 «Deferred Tax»¹⁰ разрешает, но не требует использования такой оценки в балансе. В России ПБУ 18/02 не регламентирует порядок дисконтирования отложенных налогов. В США особенности учета временных разниц изложены в US GAAP (ASC 740) «Income Taxes», который также запрещает их оценку по приведенной стоимости. По утверждению [18], использование инструментов налогового планирования с «положительным эффектом» отрицательно сказывается на управлении прибылью. В таком случае

¹⁰ Croner-i. URL: <https://library.croneri.co.uk/frs19> (дата обращения: 20.05.2021).

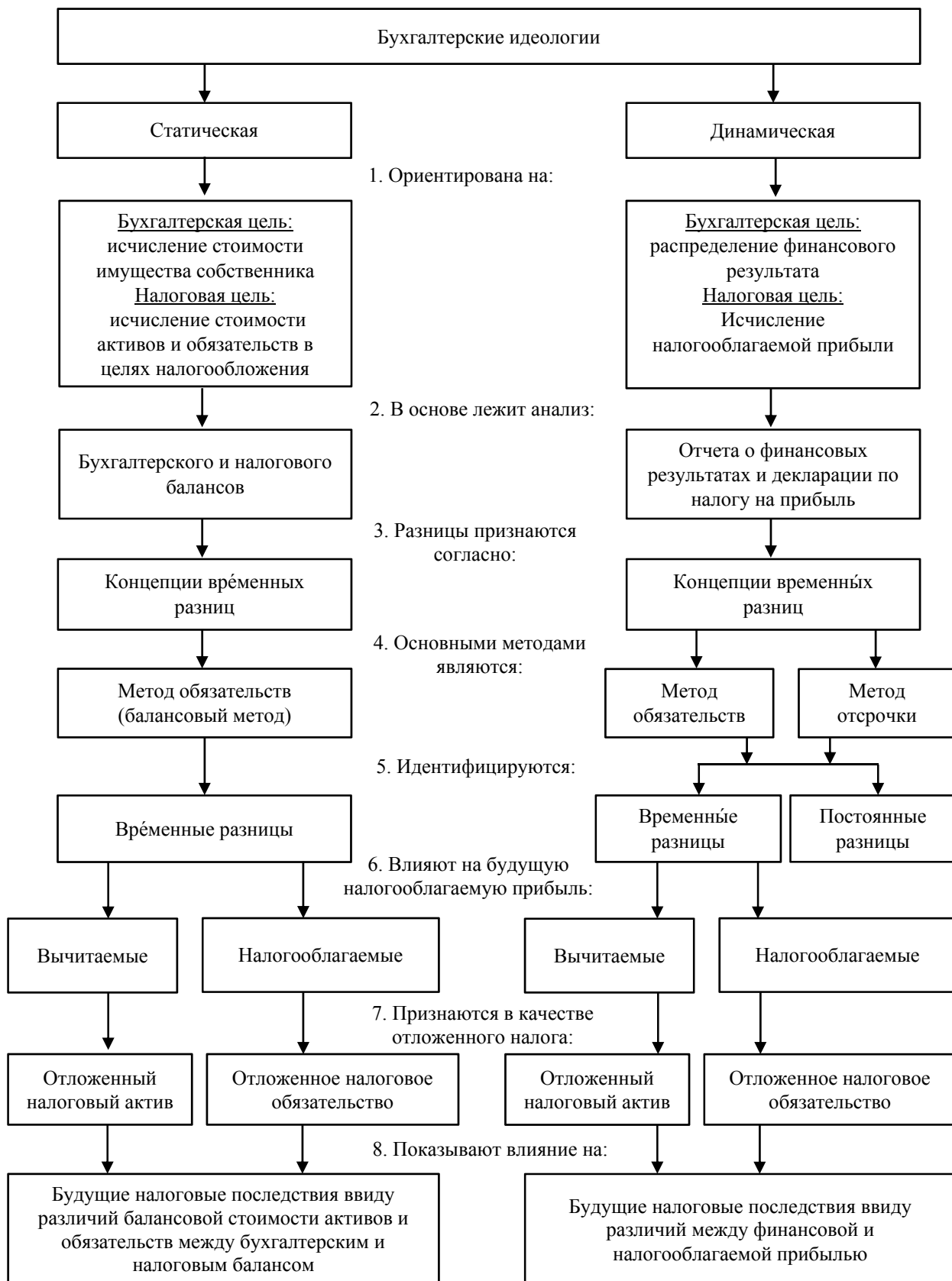


Рис. 4. Связь концепций временных и временных разниц с бухгалтерскими идеологиями

Источник: разработано автором.

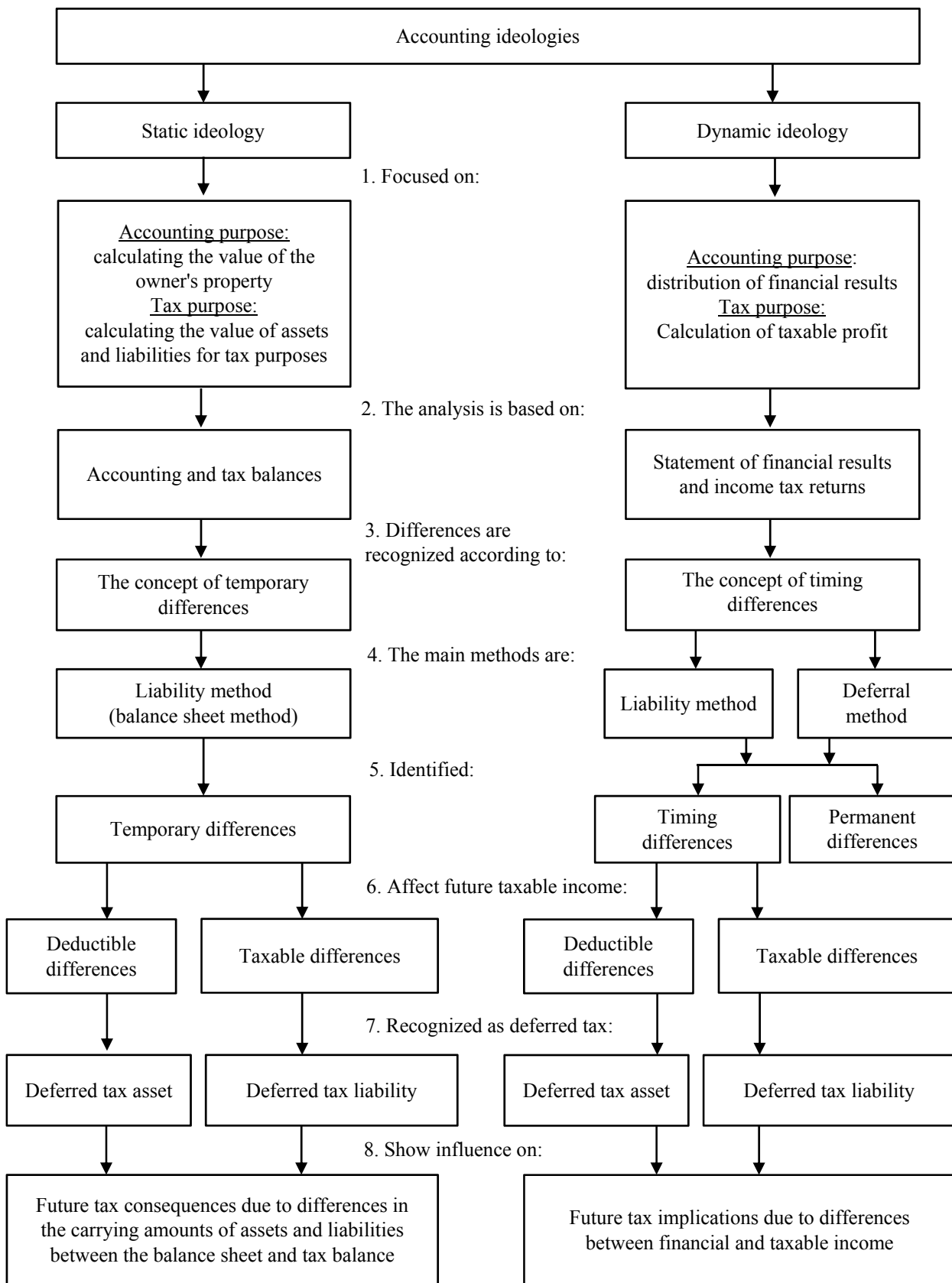


Fig. 4a. The relationship of the concepts of temporary and timing differences with accounting ideologies

Source: developed by the author.

отложенные налоги могут ее маскировать с целью достижения необходимых управленческих задач, например снижение или увеличение выплат дивидендов [19], однако, являясь следствием достижения целей корпоративного налогового менеджмента, отложенные налоги позволяют компаниям отслеживать такие эффекты и принимать целесообразные инвестиционные и финансовые решения.

ВЫВОДЫ

Особенности концепций временных и временных разниц учета отложенных налогов с их связью с бухгалтерскими идеологиями обобщены в виде рис. 4.

Выделив три типа бухгалтерии: статическую, динамическую и актуарную, автор утверждает, что в основе статического учета лежит ориентация на исчисление стоимости имущества в интересах кредиторов путем оценки образующих капитал организации активов и обязательств. Сопоставление их балансовой и налоговой стоимостей базируется на концепции временных разниц, позволяющей рассчитывать отложенные налоги в совокупном виде как эффект от влияния особенностей налогообложения. При этом став-

ка, действующая на момент погашения разниц, позволит в балансе отразить фактическую величину будущих налоговых последствий без учета дисконтирования.

Кредом динамической идеологии является выявление финансового результата, показ собственникам бизнеса — за счет каких постоянных и временных отклонений отличаются текущий корпоративный налог и расход по налогу на прибыль.

Основа актуарной идеологии вытекает из идеи, что целью бухгалтерского учета является предоставление инвесторам объективной информации о реальной стоимости имущества предприятия для принятия решений, т.е. необходима оценка активов и обязательств, в том числе отложенных налогов, по приведенной стоимости.

Хотя концепции временных и временных разниц отличаются как методологически, так и с позиции классификации и идентификации отложенных налогов, у них одна общая задача: нивелирование расхождений между финансовым и налоговым учетом посредством раскрытия информации о «разрывах» в отчетности, обеспечивая в учете предоставление пользователям качественной экономической информации.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred taxes revisited. *Journal of Business & Economics Research*. 2004;8(2):13–24.
2. Панков В.В., Лаврушина В.Б. Методы учета отложенных налогов. *Международный бухгалтерский учет*. 2008;119(11):42–46.
3. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;174(9):8–16.
4. Ahmeti S., Aliu M., Elshani A., Ahmeti Y. Financial accounting versus tax accounting — tax rules' impact on investment decisions. *ILIRIA International Review*. 2014;1(1):9–24. DOI: 10.21113/iir.v4i1.50
5. Граница Ю.В. Отложенные налоги и их роль в прогнозировании показателей результатов деятельности предприятий на основе индивидуальной финансовой отчетности. *Экономика, предпринимательство и право*. 2018;(4):189–201. DOI: 10.18334/erpp.8.4.39516
6. Покровская Н.В., Антонец Е.А. Оценка отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;353(11):43–54.
7. Шигаев А.И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;155(5):20–30.
8. Kim J.B., Zhang L., Li Y. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*. 2011;(100):639–662. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1649679 (дата обращения: 12.03.2021).
9. Оломская Е.В., Аксентьев А.А. Устранение «пробелов» в бухгалтерском и налоговом учете: сравнительный анализ зарубежного опыта и российской практики. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;447(3):338–368. DOI: 10.24891/ia.24.3.338
10. Оломская Е.В., Аксентьев А.А. ПБУ 18/02: Основы применения балансового метода. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;474(12):1356–1382. DOI: 10.24891/ia.23.12.1356

11. Whitaker C. Bridging the book-tax accounting gap. *The Yale Law Journal*. 2005;(115):680–726. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/157778844.pdf> (дата обращения: 12.03.2021).
12. Kirsch H., Olsson S. Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples. *Skattenytt*. 2008:746–757. URL: <https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-12-2008-Kirsch-och-Olsson.pdf> (дата обращения: 12.03.2021).
13. Chytis E. The informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting. *Journal of Accounting and Taxation*. 2019;8(11):130–138. DOI: 10.5897/JAT2019.0350
14. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antônio R.M., Moraes M.B.C. Last chance for a big bath: Managing deferred taxes under IAS 12 in Brazilian listed firms. *Revista Contabilidade & Finanças*. 2019;80(30):268–281. DOI: 10.1590/1808-057x201806340
15. Poterba J., Rao N., Seidman J.K. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*. 2011;1(64):27–57. DOI: 10.17310/ntj.2011.1.02
16. Brouwer A., Naarding E. Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*. 2018;2(15):200–230. DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903
17. Silva J.M., Souto N., Pereira J.A., McMillan D. Valuation of compounded deferred tax assets for the banking sector, using the binomial CRR algorithm. *Cogent Business & Management*. 2019;1(6). DOI: 10.1080/23311975.2019.1653543
18. Mudjiyanti R. The effect of tax planning, ownership structure, and deferred tax expense on earning management. In: Proc. of the 5th Intern. Conf. on Community Development (AMCA 2018). 2018;(231):379–381. DOI: 10.2991/amca-18.2018.104
19. Karjalainen J., Kasanen E., Kinnunen J., Niskanen J. Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland. *Journal of Small Business Management*. 2020. DOI: 10.1080/00472778.2020.1824526

REFERENCES

1. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred taxes revisited. *Journal of Business & Economics Research*. 2004;8(2):13–24.
2. Pankov V.V., Lavrushina V.B. Deferred tax accounting methods. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International accounting*. 2008;119(11):42–46. (In Russ.).
3. Kuter M.I., Gurskaja M.M. Analysis of static and dynamic accounting models. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2010;174(9):8–16. (In Russ.).
4. Ahmeti S., Aliu M., Elshani A., Ahmeti Y. Financial accounting versus tax accounting — tax rules' impact on investment decisions. *ILIRIA International Review*. 2014;1(1):9–24. DOI: 10.21113/iir.v4i1.50
5. Granica Yu.V. Deferred taxes and their role in predicting business performance indicators based on individual financial statements. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo = Economics, Entrepreneurship and Law*. 2018;(4):189–201. (In Russ.). DOI: 10.18334/epp.8.4.39516
6. Pokrovskaya N.V., Antonec E.A. Measurement of deferred tax assets and deferred tax liabilities. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;353(11):43–54. (In Russ.).
7. Shigaev A.I. The origins of the methodology and the modern concept of actuarial accounting abroad and in Russia. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;155(5):20–30. (In Russ.).
8. Kim J.B., Zhang L., Li Y. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*. 2011;(100):639–662. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1649679 (accessed on 12.03.2021).
9. Olomskaya E.V., Aksent'ev A.A. Eliminating “gaps” in accounting and tax accounting: A comparative analysis of foreign experience and Russian practice. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;447(3):338–368. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.24.3.338
10. Olomskaya E.V., Aksent'ev A.A. Russian Accounting Standard (PBU) 18/02: the basics of applying the balance sheet method. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;474(12):1356–1382. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.12.1356
11. Whitaker C. Bridging the book-tax accounting gap. *The Yale Law Journal*. 2005;(115):680–726. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/157778844.pdf> (accessed on 12.03.2021).

12. Kirsch H., Olsson S. Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples. *Skattenytt*. 2008:746–757. URL: <https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-12-2008-Kirsch-och-Olsson.pdf> (accessed on 12.03.2021).
13. Chytis E. The informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting. *Journal of Accounting and Taxation*. 2019;8(11):130–138. DOI: 10.5897/JAT2019.0350
14. Rathke A.A.T., Rezende A. J., Antônio R. M., Moraes M.B.C. Last chance for a big bath: Managing deferred taxes under IAS 12 in Brazilian listed firms. *Revista Contabilidade & Finanças*. 2019;80(30):268–281. DOI: 10.1590/1808-057x201806340
15. Poterba J., Rao N., Seidman J.K. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*. 2011;1(64):27–57. DOI: 10.17310/ntj.2011.1.02
16. Brouwer A., Naarding E. Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*. 2018;2(15):200–230. DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903
17. Silva J. M., Souto N., Pereira J. A., McMillan D. Valuation of compounded deferred tax assets for the banking sector, using the binomial CRR algorithm. *Cogent Business & Management*. 2019;1(6). DOI: 10.1080/23311975.2019.1653543
18. Mudjiyanti R. The effect of tax planning, ownership structure, and deferred tax expense on earning management. In: Proc. of the 5th Intern. Conf. on Community Development (AMCA 2018). 2018;(231):379–381. DOI: 10.2991/amca-18.2018.104
19. Karjalainen J., Kasanen E., Kinnunen J., Niskanen J. Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland. *Journal of Small Business Management*. 2020. DOI: 10.1080/00472778.2020.1824526

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Андрей Андреевич Аксентьев — студент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия
anacondaz7@rambler.ru

ABOUT THE AUTHOR

Andrei A. Aksent'ev — student of the Accounting Department, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia
anacondaz7@rambler.ru

Статья поступила в редакцию 01.04.2021; после рецензирования 17.05.2021; принята к публикации 29.06.2021.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 01.04.2021; revised on 17.05.2021; and accepted for publication on 29.06.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-51-68
УДК 657.631(045)
JEL M42

Статистические методы исследования при планировании заданий во внутреннем аудите и подборе аналитических процедур

М.Ф. Сафонова^а, А.Ю. Алексеенко^б

Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина, Краснодар, Россия

^а <http://orcid.org/0000-0002-5825-4316>; ^б <http://orcid.org/0000-0002-8218-272X>

АННОТАЦИЯ

Планирование аудиторского задания является важнейшей составляющей, определяющей результативность услуг внутреннего аудита как с позиции повышения эффективности деятельности компании, так и пользователей результатов его работы, а статистический инструментарий на этом этапе может быть рассмотрен как компонента риск-ориентированного подхода к внутреннему аудиту. В статье в качестве статистического инструментария используются нормальное распределение, критерий Колмогорова-Смирнова и регрессионный анализ. Применение указанных способов анализа данных — одно из направлений процесса совершенствования методического обеспечения внутреннего аудита для повышения качества предоставляемых специально создаваемым подразделением гарантий и консультаций, минимизации трудозатрат на этапе планирования проверки и определения объема аудита. В процессе исследования применялись и другие методы научного познания: наблюдение и сравнение данных, анализ и синтез, научная абстракция. Предлагаемая риск-ориентированная методика определения объема и целей заданий внутреннего аудита с использованием статистического инструментария разработана в соответствии с Международными основами профессиональной практики внутреннего аудита. Формируемый в процессе планирования аудиторского задания объем аналитических процедур позволяет охватить области процесса, в наибольшей степени подверженные риску возникновения отклонений. Практическое значение проведенного исследования заключается в возможности применения методики, исходя из цели задания, подбора наиболее эффективных аналитических процедур, минимизации трудозатрат. Она может быть использована для организации работы подразделений внутреннего аудита хозяйствующих субъектов, а ее отдельные положения — при проведении самооценки эффективности функции внутреннего аудита. Использование статистических инструментов анализа данных и общедоступных средств обработки информации позволяет повысить эффективность функции внутреннего аудита путем концентрации внимания на наиболее рискованных областях проверяемого процесса. Разработанное методическое обеспечение основано на риск-ориентированном подходе. **Ключевые слова:** внутренний аудит; критерий Колмогорова-Смирнова; нормальное распределение; риск-ориентированный подход; аналитические процедуры, большие данные

Для цитирования: Сафонова М.Ф., Алексеенко А.Ю. Статистические методы исследования при планировании заданий во внутреннем аудите и подборе аналитических процедур. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(4):51-68. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-51-68

ORIGINAL PAPER

Statistical Techniques for Planning Internal Audit Engagements and Analytical Procedures Selection

M.F. Safonova^а, A. Yu. Alekseenko^б

Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilina, Krasnodar, Russia

^а <http://orcid.org/0000-0002-5825-4316>; ^б <http://orcid.org/0000-0002-8218-272X>

ABSTRACT

The planning an audit engagement is the most important component that determines the effectiveness of internal audit services, both from the standpoint of improving the efficiency of the company and users

© Сафонова М.Ф., Алексеенко А.Ю., 2021

of the results of the internal audit work. The use of statistical tools during the planning phase of the audit engagement can be considered as a component of a risk-based approach to internal audit. This research applies such statistical instruments as the normal distribution, the Kolmogorov–Smirnov test and regression analysis. The methodological support improvement of the internal audit process is one of the ways to perfect a guarantees quality and advice provided by the internal audit unit, as well as to minimize labor costs at the stage of planning an audit and determining the scope of the audit. There had being used such general methods of scientific knowledge as observation and comparison of data, analysis and synthesis, scientific abstraction during the research course. The proposed risk-based methodology for defining the scope and objectives of internal audit engagements using statistical tools was developed in conformity with the International Framework for the Professional Practice of Internal Auditing (Supplementary Guide “Planning an Audit Engagement: Defining Objectives and Scope”). The scope of analytical procedures formed in the process of planning the audit engagement allowed to cover the areas of the process that are most at risk of deviations. The practical significance of the study is considered by the possibility of applying the proposed methodology to define the audit assignment scope and its purpose, select the most effective analytical procedures, and minimize the labor costs of the working group. The developed methodology can be used for the work process organization in internal audit departments of business entities; some of its provisions can be applied in order to conduct a self-assessment of the effectiveness of the internal audit function. The use of statistical data analysis tools and publicly available information processing tools can improve the effectiveness of the internal audit function by the way of focusing on the most risky areas of the audited process. The developed methodological support is based on a risk-oriented approach.

Keywords: internal audit; Kolmogorov–Smirnov test; risk-based approach; risk assessment; analytical procedures; big data

For citation: Safonova M.F., Alekseenko A. Yu. Statistical techniques for planning internal audit engagements and analytical procedures selection. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):51-68. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-51-68

ВВЕДЕНИЕ

Важную роль в совершенствовании системы корпоративного управления акционерных обществ и государственных корпораций играет функция внутреннего аудита¹, а наличие отдельного структурного подразделения, самостоятельно или с привлечением сторонней независимой компании осуществляющего эту функцию, является основанием для допуска ценных бумаг эмитента к организованным торгам². Отлаженная работа внутреннего аудита хозяйствующего субъекта способствует сохранению и повышению стоимости организации посредством проведения объективных внутренних проверок на основе риск-ориентированного подхода, предоставления рекомендаций и обмена знаниями³.

Важный вклад в развитие внутреннего аудита и процесса оценки рисков внесли отечественные

исследователи: И. Н. Богатая, Р. П. Булыга, А. Е. Глазырин, С. И. Жминько, О. В. Крышкин, М. В. Мельник, М. Ф. Сафонова, П. Ю. Сериков, Л. В. Сотникова [1–6]. Комплексное раскрытие проблем внутреннего аудита и процессного управления отражено в работах зарубежных ученых: С. Берча, Б. Хока, Т. Демарко, М. Кери, Ф. Биндла, Д. Пэйгада, К. Спенсера [7–11] и др.

Последствия экономического кризиса, вызванного влиянием пандемии, ставят компании в условия, когда любое сокращение издержек, повышение эффективности использования ресурсов, оптимизация бизнес-процессов становятся важнейшей предпосылкой сохранения непрерывности финансово-хозяйственной деятельности. Сложившаяся ситуация бросает вызов подразделениям внутреннего аудита, требуя качественно-го исполнения возложенных на него задач при достаточно ограниченных трудовых ресурсах. Согласно совместному исследованию текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России, проведенному Институтом внутренних аудиторов и компанией «Делойт», «несмотря на то, что у 63% опрошенных компаний штат сотрудников превышает 5 тыс. человек., 54% компаний обладают небольшими службами внутреннего аудита с численностью сотрудников

¹ Кодекс корпоративного управления (п. 5.2., гл. V, часть А), одобрен Советом директоров Банка России.

² Приложения 1 к Правилами листинга ПАО «Московская Биржа» (пп. 7, п. 2.18), утв. решением Наблюдательного совета ПАО «Московская Биржа».

³ Миссия внутреннего аудита. Институт внутренних аудиторов. URL: www.iaa-ru.ru/inner_auditor/professional (дата обращения: 18.06.2021).

менее пяти человек»⁴. В этом случае эффективность проверки во многом зависит от качества планирования аудиторского задания: определения его целей и объемов, подбора аналитических процедур [4], а также декомпозиции целостного бизнеса организации на отдельные компоненты — бизнес-процессы — для выявления существенных рисков в целях планирования проверки [2]. Ошибки и недочеты, допущенные на этом этапе, приводят к снижению общей эффективности внутреннего аудита, росту трудозатрат рабочей группы, отсутствию значимого воздействия на риски организации.

Зарубежные авторы видят риск-ориентированный процесс планирования весьма трудоемким и советуют отводить на него не менее 50 человеко-дней [12], что на авторский взгляд, с учетом существующих реалий отечественной практики, может не соответствовать цели процесса — балансу между выявленными рисками и их детализацией с потенциальным результатом проверки и предполагаемыми трудозатратами. С точки зрения формирования тепловой карты рисков организации выполненная работа по идентификации, ранжированию и оценке рисков будет являться обоснованной и полезной, но уже выйдет за пределы функции внутреннего аудита [13].

Сейчас в научно-практической среде накопилось много способов и рекомендаций по планированию внутренних аудиторских заданий, определению их объема и целей с учетом специфики различных отраслей экономики. При этом федеральные профессиональные стандарты хоть и требуют от внутреннего аудитора знания принципов организации и порядка функционирования бизнес-модели, процессов и процедур организации, но на первое место ставят умение системно мыслить, анализировать и оценивать информацию, выявлять причинно-следственные связи. Следовательно, с этих позиций для аудитора наиболее полезным может стать потенциально универсальный инструментарий, применение которого не потребует значительных изменений и пересмотра в зависимости от направления деятельности хозяйствующего субъекта, что сделает его функционал более гибким и универсальным.

Основываясь на требованиях, предъявляемых к подразделениям внутреннего аудита в современных условиях хозяйствования и важности функции планирования аудиторского задания, авторы статьи формулируют ее основную цель как попытку представить методiku планирования аудиторского задания, учитывающую потенциальные риски и не имеющую явной «привязки» к отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта.

СУЩЕСТВУЮЩИЕ ПОДХОДЫ К ПЛАНИРОВАНИЮ АУДИТОРСКОГО ЗАДАНИЯ

Детально процесс планирования аудиторского задания в соответствии с Международными основами профессиональной практики внутреннего аудита представлен на *рис. 1*. Многие исследователи считают, что для качественного управления рисками, включая их анализ и оценку, необходимо глубокое понимание операционных процессов хозяйствующего субъекта. Разделяя эту точку зрения, авторы статьи (с позиции концепции «Модели трех линий защиты» [14]), все же признают, что глубоким уровнем квалификации в области идентификации, оценки и разработки мероприятий по управлению операционными рисками должен обладать менеджмент хозяйствующего субъекта, тогда как основной задачей внутреннего аудита является оценка эффективности системы управления рисками.

В соответствии с Международным стандартом внутреннего аудита 2210.A2 его задача состоит в том, чтобы провести предварительную оценку рисков, относящихся к объекту внутреннего аудита, а в случае исполнения задания по консультированию — рассмотреть процесс управления ими в контексте целей, оговоренных с клиентом⁵. Таким образом, существующие подходы к планированию аудиторского задания так или иначе рассматриваются через призму предварительной оценки рисков. Данная тенденция наглядно прослеживается на *рис. 1*, где на каждом из 7 этапов планирования аудиторского задания так или иначе присутствует элемент оценки рисков:

- проанализировать приоритеты задания с точки зрения риска, — согласование целей и условий аудиторского задания;

⁴ Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/risk/russian/issledovanie-tekushchego-sostoyaniya-vnutrennego-audita-rossii-2019.pdf> (дата обращения: 02.06.2021).

⁵ Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные стандарты внутреннего аудита. Цели аудиторского задания. URL: <https://www.iaa-ru.ru/contact/Standards-rus%202016%20IIA%2027122016.pdf> (дата обращения 17.06.2021).

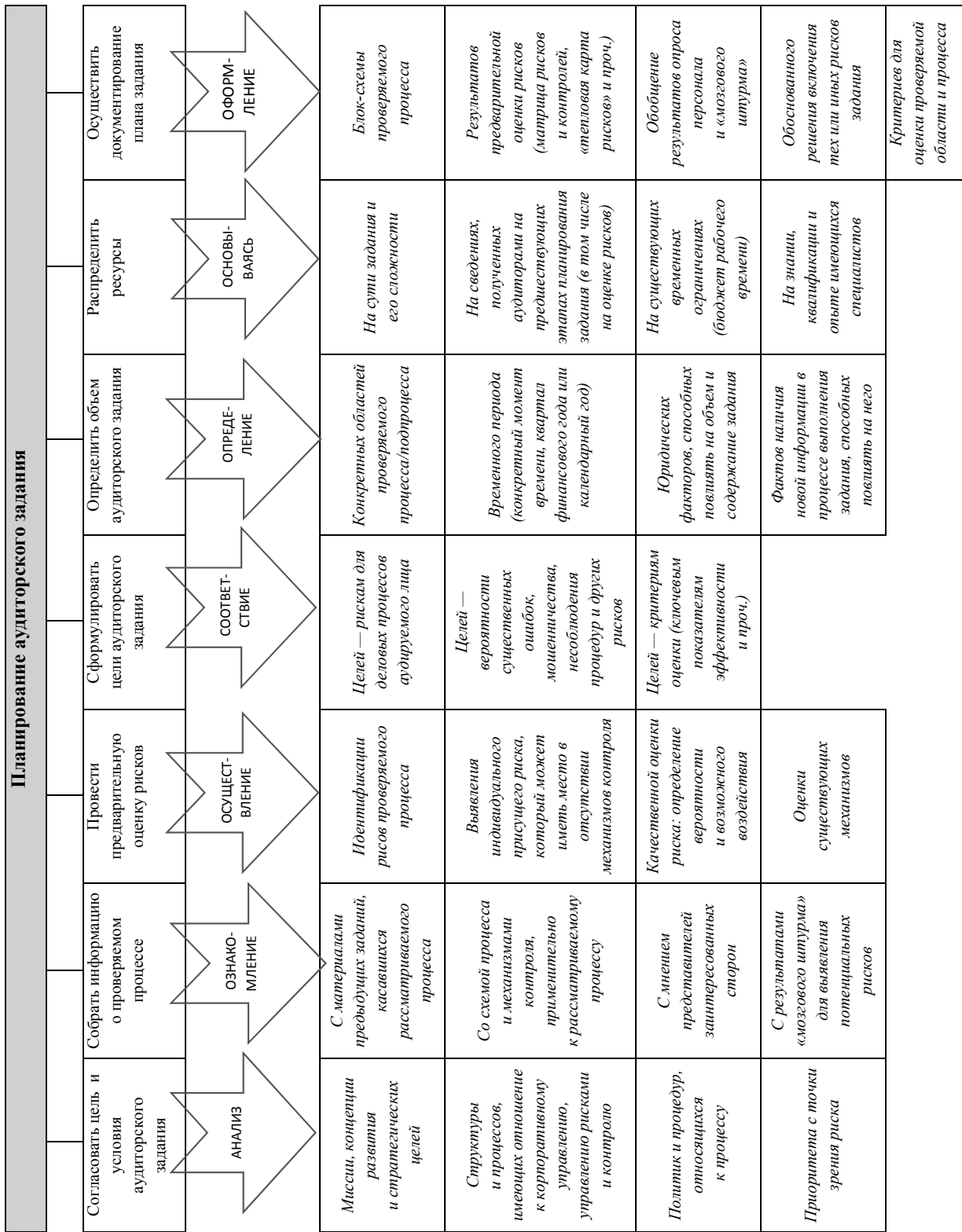


Рис. 1. Блок-схема процесса «Планирование аудиторского задания»

Источник: разработано авторами.

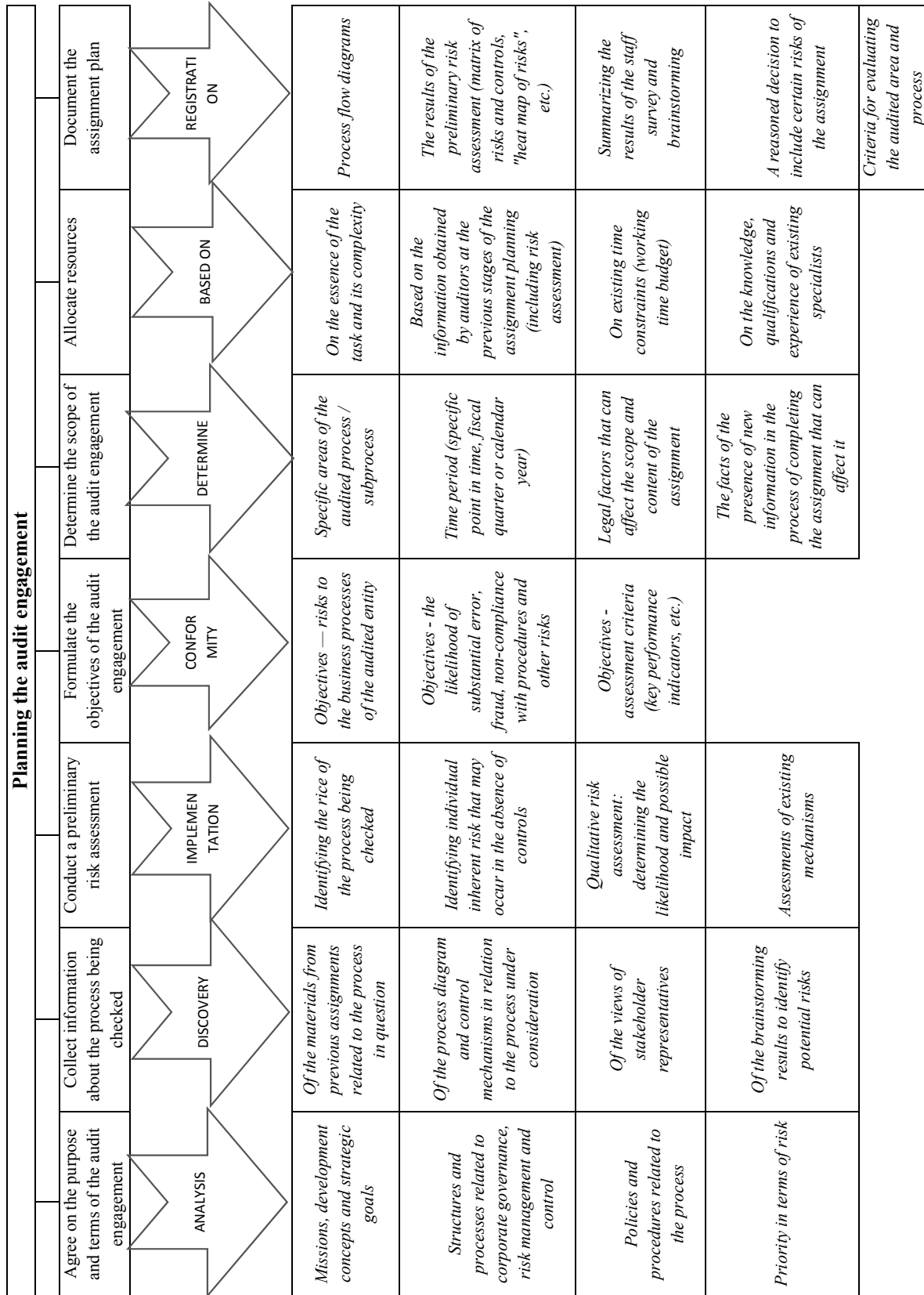


Fig. 1a. Block-scheme of the process "Planning of the auditing engagement"

Source: developed by the authors.

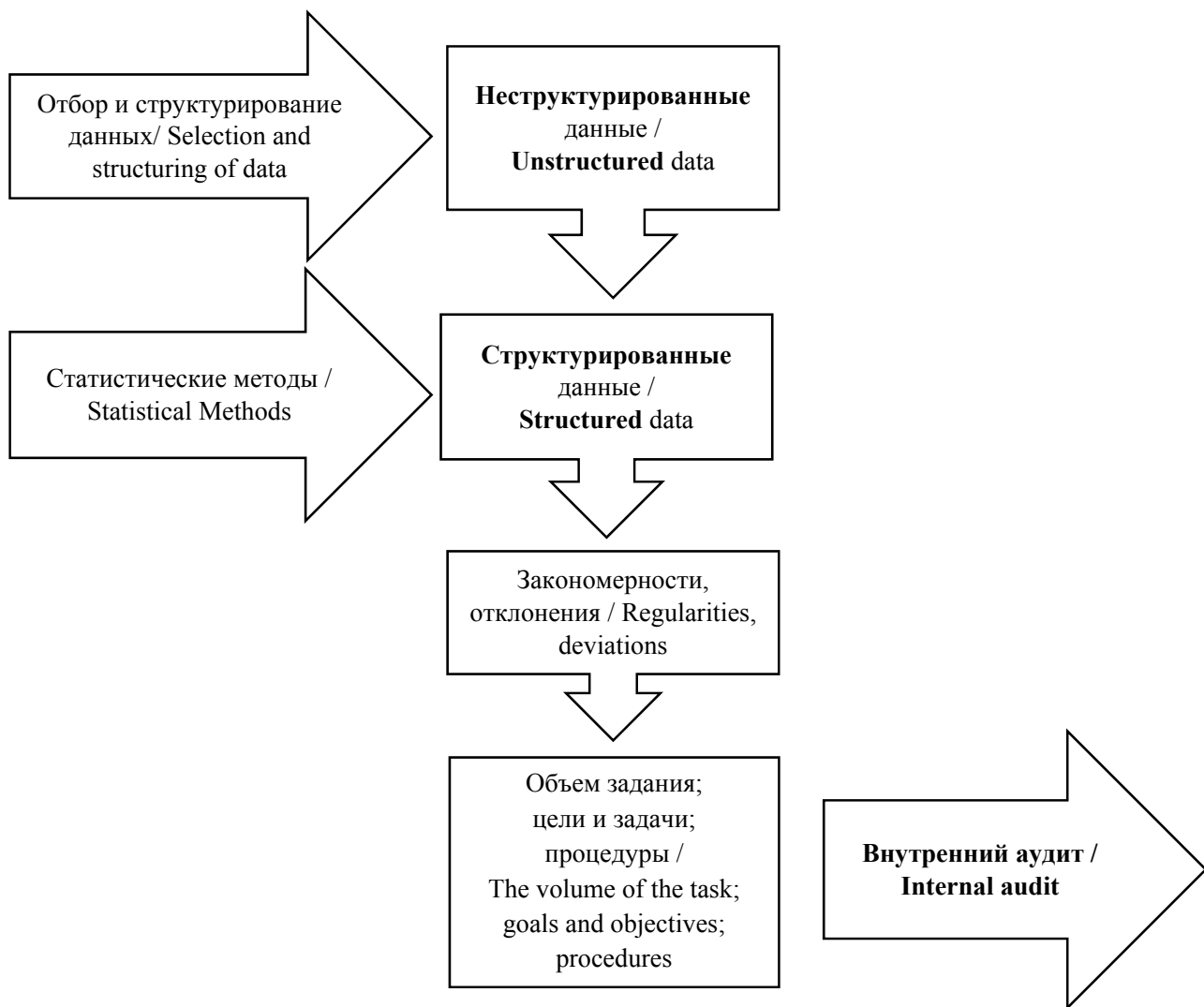


Рис. 2 / Fig. 2. Аналитический метод планирования аудиторского задания /
The analytical method of the planning an audit engagement

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

- выявить потенциальные риски — сбор информации о проверяемом процессе;
 - выявить индивидуальный присущий риск, осуществить его качественную оценку с проведением анализа оценки существующих механизмов контроля, способных не допустить наступление риска — предварительная оценка рисков;
 - определить соответствие рисков аудируемого процесса — формулирование целей задания;
 - выявить наиболее критичные области проверяемого процесса — определение объема аудиторского задания;
 - распределить ресурсы рабочей группы, исходя из результатов произведенной оценки рисков организации — распределение ресурсов;
 - оформить результаты предварительной оценки рисков — документирование плана аудиторского задания.
- Исходя из общепринятых мировых практик планирования аудиторских заданий, основывающихся на необходимости оценки рисков проверяемого процесса, можно сформулировать два основных подхода, выделяемых исследователями в части построения программы дальнейших действий внутренних аудиторов и направленных на определение объема аудиторского задания, его целей и наиболее подходящих аналитических процедур [15]:
- провести анализ особенностей финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица с учетом присущих отраслевых рисков. Установить

место и роль проверяемого процесса в системе корпоративного управления, оценить его критичность с точки зрения миссии и стратегии хозяйствующего субъекта, выявить входы и выходы процесса (взаимосвязи с другими процессами). На основе полученной информации определить объем аудиторского задания, его цели и эффективные аналитические процедуры;

- использовать аналитический инструментарий для формирования больших данных, основываясь на которых путем применения статистических методов обработки информации выявить закономерности в данных, отклонения от «нормальных» значений и пр. Далее полученные сведения использовать как критерии определения объема аудиторского задания, корректировки его целей и выбора аналитических процедур.

Более наглядно этот процесс представлен на *рис. 2*.

Оба рассмотренных подхода являются достаточно эффективными, имеют свои преимущества и недостатки, могут быть использованы аудиторами как обособленно, так и совместно с выделением из каждого наиболее подходящих процедур в каждом конкретном случае.

Однако подчеркнем следующее. Современными исследователями предложено как множество методических подходов к построению функции внутреннего аудита в отношении отдельных бизнес-процессов (закупочная деятельность, основное производство, использование материально-производственных запасов, основных средств, иных активов и обязательств организации), так и типовых рекомендаций для отдельных отраслей экономики (сельское хозяйство, строительство, информационные технологии, транспорт и т.д.) [16–18]. Однако немаловажными факторами использования первого подхода к планированию аудиторского задания является необходимость обладания аудиторами специфическими знаниями в соответствующей области, наличие у подразделения достаточного бюджета для привлечения стороннего эксперта либо установление высокого уровня доверия к информации, полученной от работников аудируемого лица, что само по себе является предпосылкой к увеличению аудиторского риска. Авторы статьи неоднократно сталкивались с такой проблемой при проверке бизнес-процессов, затрагивающих деятельность нескольких подразделений, имеющих различную функциональную и административную подотчетность, когда представители структурных

единиц в рамках опросов и интервью снимали ответственность за выявленные отклонения с одновременным ее отнесением к компетенции иных субъектов проверки [19].

Второй способ, основанный на применении статистического инструментария и больших данных, является наиболее универсальным и перспективным ввиду следующих обстоятельств:

- отсутствия необходимости в глубоких знаниях функциональных областей деятельности проверяемого хозяйствующего субъекта;
- потенциальной экономии ресурсов подразделения внутреннего аудита из-за непривлечения сторонних экспертов;
- возможности создания шаблонов подбора аудиторских процедур при выявлении определенных статистически значимых связей.

К сожалению, недостатками такого способа считается признание наличия статистически значимых связей между явлениями при фактическом отсутствии таковых. Но, по нашему мнению, предлагаемая методика с учетом потенциальных рисков проверяемого процесса сможет стать вкладом в развитие теоретико-методического обеспечения процесса внутреннего аудита, основанного на применении статистического инструментария и использовании больших данных.

Большие данные играют важную роль в развитии современного информационного общества, представляя собой как структурированные, так и неструктурированные массивы различных сведений. Структурированные данные, по утверждению Дж. Келлехера [20], характеризуются возможностью отражения и хранения в виде таблицы, в которой каждый объект имеет идентичную структуру (набор атрибутов), например демографические данные населения, где каждая строка в таблице описывает одного человека и состоит из одинаковых атрибутов (имя, возраст, дата рождения и пр.). Неструктурированной признается информация, когда каждый объект в наборе данных может иметь свою собственную структуру, и она необязательно будет аналогичной для всех объектов, например естественные текстовые массивы (электронные письма и короткие текстовые сообщения и т.д.), различные коллекции звуковых, графических и видеофайлов. Структурированные данные более подходят для проведения аналитической работы, чем неструктурированные, и обычно являются их производной.

Таблица 1 / Table 1

Тест принадлежности выборки значений переменных нормальному закону с использованием критерия согласия Колмогорова-Смирнова / Test for a sample of values of variables to belong to the normal law using the Kolmogorov–Smirnov goodness-of-fit test

| № п/п | Наименование переменной / Variable name | Асимптотическая значимость / Asymptotic significance | Возможность параметрических тестов / Parametric test capability |
|-------|--|--|---|
| 1 | Среднесуточный объем перевалки груза бригадой в морском порту, т / Average daily volume of cargo transshipment by a brigade in the seaport, tons | 0,639 | Да / True |
| 2 | Стоимость закупок дизельного топлива*, руб./т / The cost of purchasing diesel fuel, rub./tons | 0,764 | Да / True |
| 3 | Длительность обработки судов типа PANAMAX, час / Duration of transshipment of PANAMAX type vessels, per hour | 0,816 | Да / True |
| 4 | Длительность доставки груза ж/д транспортом, час / Duration of cargo delivery by rail, per hour | 0,681 | Да / True |

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

* Использовались данные из единой информационной системы закупок, скорректированные на уровень индекса потребительских цен за соответствующий период. URL: www.zakupki.gov.ru (дата обращения: 21.06.2021).

Корпоративная информационная система организации крупного бизнеса часто представляется сложным многокомпонентным механизмом, основанным на различных программных продуктах. Например, системы бухгалтерского учета, управления взаимоотношениями с клиентами, складского учета и многое другое могут быть связаны в единую ERP-систему управления предприятием на базе продукта MS Dynamics, которая, в свою очередь, может генерировать огромное количество структурированной информации: типовые данные финансового учета и различные информационно-аналитические реестры: о производительности труда бригад и механизмов, количестве принятых и отклоненных заявок клиентов, просроченной дебиторской задолженности, производственных инцидентах и пр.

Исходя из разнообразия данных, генерируемых в корпоративной информационной среде и доступных внутреннему аудитору, при разработке методики планирования аудиторского задания были сформулированы следующие условия:

- использование методики не должно требовать от аудитора дополнительных специфических знаний за пределами компетенций, утвержденных профессиональным стандартом «Внутренний аудитор»;
- возможность применения методики при выполнении аудиторского задания в рамках любого

хозяйствующего субъекта, т.е. не должно использоваться дополнительное дорогостоящее программное обеспечение;

- увеличение объема входящей информации не должно приводить к росту времени на ее обработку;
- обрабатываемые в рамках методики структурированные данные должны обеспечить эффективный процесс определения объема аудиторского задания, его целей, а также выбора аналитических процедур.

При этом под эффективным процессом определения объема и целей аудиторского задания понимается применение разработанного типового шаблона, выбор которого зависит от ключевых показателей, полученных в результате использования методики.

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАДАНИЯ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СТАТИСТИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ

Учитывая, что корпоративные информационные системы крупных предприятий генерируют структурированные большие данные, аудитор, анализируя их, имеет возможность построить риск-ориентированный план выполнения задания, определив его объемы и цели.

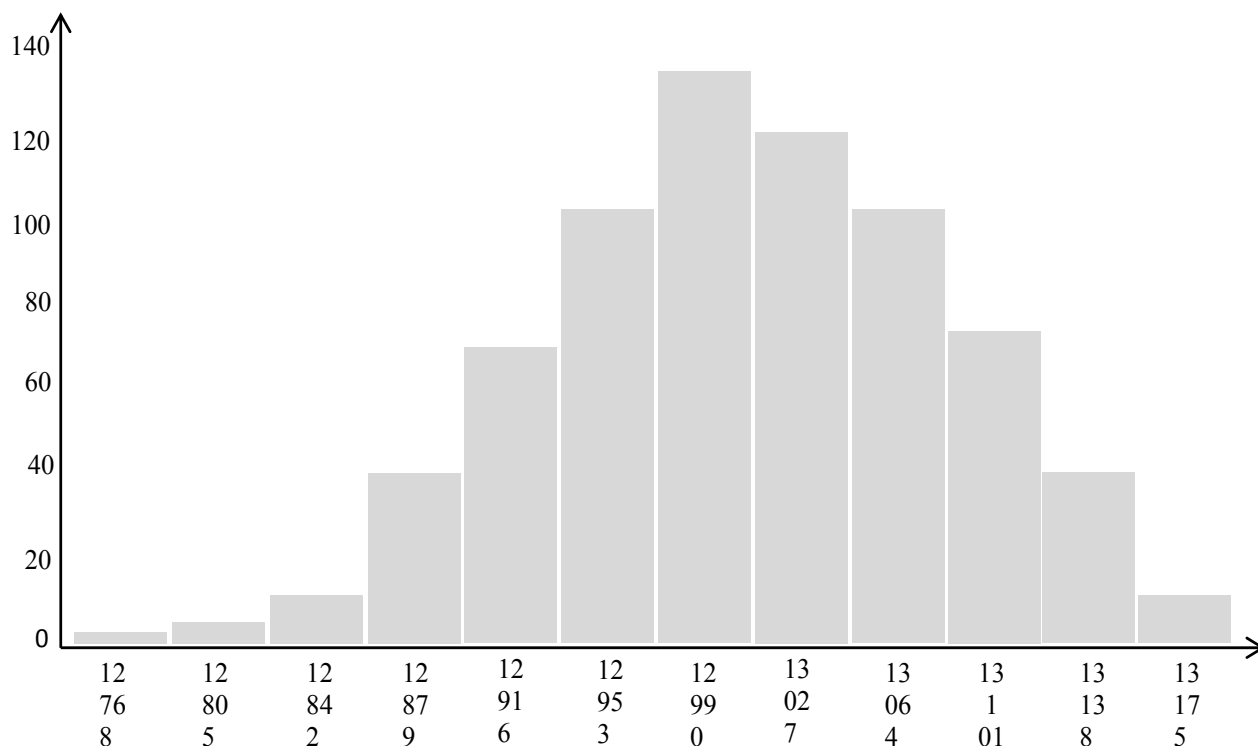


Рис. 3 / Fig. 3. График распределения среднесуточной перевалки грузов в порту / Graph of the distribution of the average daily transshipment of goods in the port

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

В [21] Н. Сергеев рекомендует любые переменные перед анализом проверить на «нормальность» распределения, чтобы в результате определить, какие критерии: параметрические или непараметрические — использовать.

При этом исследователь утверждает, что к интервальным шкалам с нормальным распределением и количеством объектов наблюдения более 100 должны применяться параметрические критерии.

Заметим, что нормальный закон распределения вероятностей играет важную роль в математической статистике, так как многие случайные величины формируются под влиянием неограниченного количества слабо зависимых случайных факторов, распределения которых могут являться приближенными к нормальным. Кроме того, отклонения контролируемого показателя от номинального значения для некоторого отлаженного производственно-технологического процесса можно с определенным допущением описывать нормальным законом распределения [22]. Результаты нашего исследования доказывают, что такой инструмент может эффективно использоваться во внутреннем аудите для выявления вероятности возникновения потенциальных рисков отклонения основных

параметров проверяемого процесса от заданных значений, например отклонение в стоимости закупаемых материально-производственных запасов от утвержденного в плане закупок, невыполнение производственных планов, сроки погашения дебиторской задолженности, суммы ущерба имуществу компании или третьих лиц в результате производственных инцидентов.

Функция нормального распределения имеет вид:

$$f(x) = \frac{1}{\sqrt{2\pi}} e^{-\frac{(x-m)^2}{2\delta^2}}, \quad (1)$$

где: π — число Пи = 3,142;

e — основание натурального логарифма = 2,718;

m — математическое ожидание;

δ^2 — дисперсия.

Но, как отмечено выше, перед использованием закона нормального распределения исходные данные необходимо проверить на принадлежность ему. Для проверки простых гипотез о принадлежности выборки полностью известному закону распределения вероятностей, по утверждению

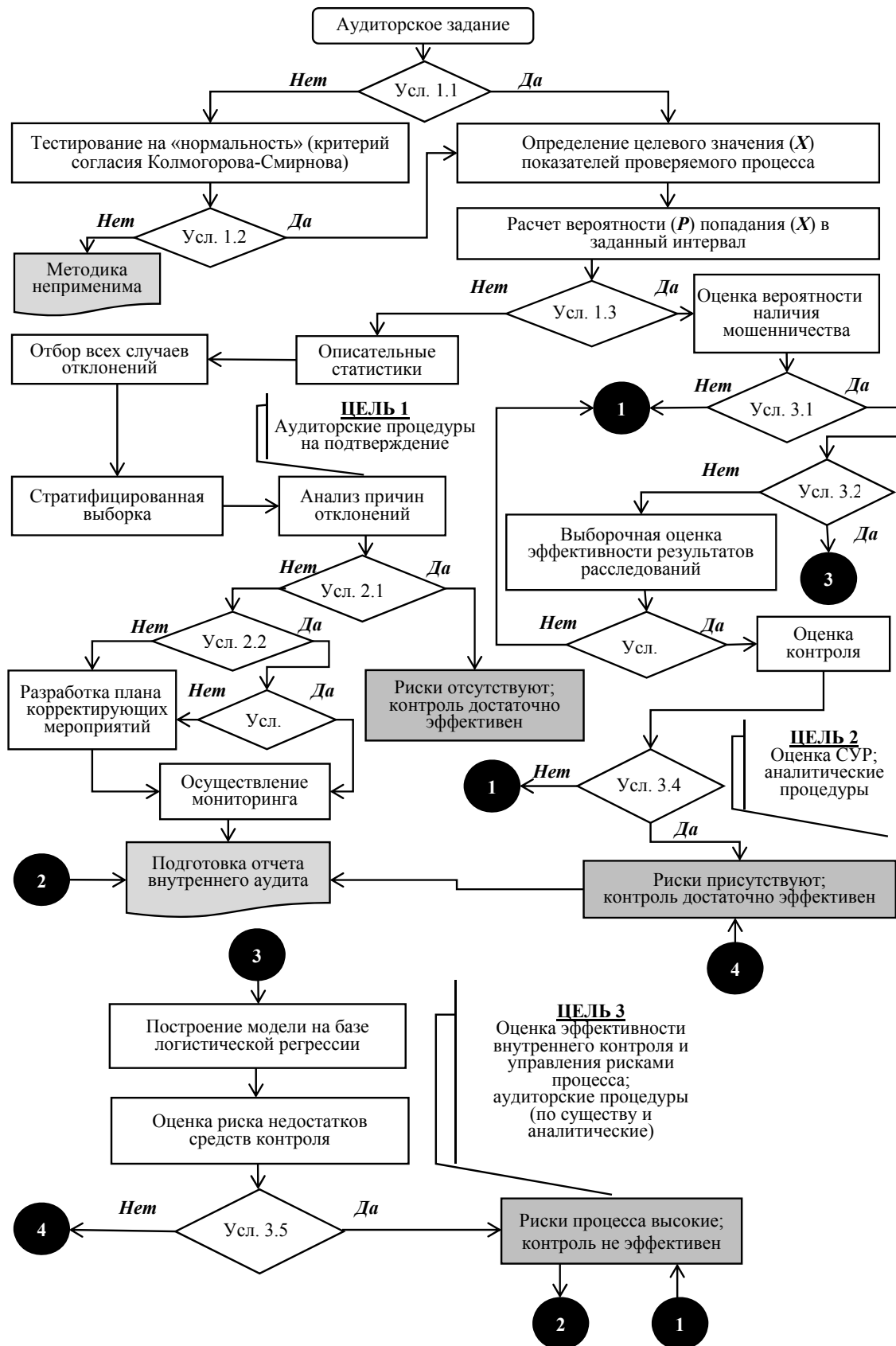


Рис. 4 / Fig. 4. Блок-схема методики планирования аудиторского задания

Источник / разработано авторами.

Таблица 2 / Table 2

Расшифровка сокращений, приведенных на рис. 4 / Explanation of abbreviations given in Fig. 4

| № п/п | Сокращение / Abbreviation | Значение / Value | Расшифровка условия / Explanation of conditions |
|-------|---------------------------|------------------------------|---|
| 1 | Усл 1.1 / Con 1.1 | Условие 1.1. / Condition 1.1 | Число наблюдений более 100 / The number of observations is more than 100 |
| 2 | Усл 1.2 / Con 1.2 | Условие 1.2. / Condition 1.2 | Распределение соответствует «нормальному» / Distribution corresponds to "normal" |
| 3 | Усл 1.3 / Con 1.3 | Условие 1.3. / Condition 1.3 | Вероятность более 5% / Probability more than 5% |
| 4 | Усл 2.1 / Con 2.1 | Условие 2.1. / Condition 2.1 | Причины объективны / The reasons are objective |
| 5 | Усл 2.2 / Con 2.2 | Условие 2.2. / Condition 2.2 | Руководством приняты меры / Management took action |
| 6 | Усл 2.3 / Con 2.3 | Условие 2.3. / Condition 2.3 | Меры эффективны / Measures are effective |
| 7 | Усл 3.1 / Con 3.1 | Условие 3.1. / Condition 3.1 | Проводились расследования отклонения / Investigations of the deviation were carried out |
| 8 | Усл 3.2 / Con 3.2 | Условие 3.2. / Condition 3.2 | Установлены факты нарушений / Veils of violations set |
| 9 | Усл 3.3 / Con 3.3 | Условие 3.3. / Condition 3.3 | Уровень проведения расследований достаточный / The level of investigation is sufficient |
| 10 | Усл 3.4 / Con 3.4 | Условие 3.4. / Condition 3.4 | Контроль эффективен / The controls are effective |
| 11 | Усл 3.5 / Con 3.5 | Условие 3.5. / Condition 3.5 | Риск существенный / The risk is significant |

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

Б. Ю. Лемешко [22], следует использовать классические непараметрические критерии согласия Колмогорова, Крамера-Мизеса-Смирнова, Андерсена-Дарлингга, Купера, Ватсона.

Обзорное исследование наиболее распространенных средств проведения проверки принадлежности выборки нормальному закону показало, что такими инструментами могут быть:

язык программирования Python [23] с подключенным модулем `scipy.stats` библиотеки SciPy. В то же время существенным недостатком данного инструмента является необходимость владения аудитором профессиональными навыками программирования для решения сложных задач и отсутствия пользовательского интерфейса [24];

приложение PSPP — свободное программное обеспечение для статистического анализа данных, имеющее графический пользовательский интерфейс. Недостатком данного инструмента является ограниченный функционал статистического анализа, но в то же время достаточный для возможности проверки выборки на принадлежность нормальному закону распределения с использованием критерия согласия Колмогорова-Смирнова, проведения регрессионного анализа. При

этом приложение PSPP достаточно эффективно в процессе разработки методики планирования аудиторского задания.

Для подтверждения гипотезы о целесообразности применения параметрических критериев оценки к переменным с количеством объектов наблюдения более 100 были исследованы выборки по четырем показателям (по 1000 наблюдений) предприятий из различных отраслей экономики на предмет их принадлежности нормальному закону распределения (здесь и далее для выполнения аналогичных исследований используется приложение PSPP). Причем базовым был принят показатель асимптотической значимости (двухсторонней). При значении данного показателя более 0,05 предполагается отсутствие значимых отличий ряда (выборки) от нормального распределения, и к нему могут быть применены параметрические тесты. Источником данных для анализа служили сведения информационно-аналитических агентств, единой информационной системы в сфере закупок и иных информационных сервисов из сети Интернет.

Как видно из *табл. 1*, все выборки по четырем переменным могут быть отнесены к нормальному

распределению, что допускает применение параметрических тестов к таким выборкам. Также важно отметить, что увеличение количества наблюдений не влияет на скорость производимых расчетов, а также на их результаты.

Распределение переменной 1 из *табл. 1* иллюстрирует график (*рис. 3*).

На *рис. 4* в виде блок-схемы представлена Методика планирования аудиторского задания.

Как видно из блок-схемы, на первом этапе планирования аудиторского задания аудитор выясняет, какое количество наблюдений проверяемого процесса попало в аудиторскую выборку. Если менее 100, то ему следует воспользоваться встроенной функцией программного обеспечения PSPP для расчета критерия согласия Колмогорова-Смирнова с целью определения принадлежности распределения изучаемой величины нормальному закону. В случае подтверждения нулевой гипотезы (значимость асимптотическая двухсторонняя, менее 0,05), предполагающей, что распределение изучаемой величины не является нормальным, аудитор делает вывод о невозможности использования параметрических критериев оценки и использования предлагаемого инструментария, и тогда планирование аудиторского задания осуществляется с использованием иных методов.

Рисунок 3 свидетельствует, что распределение среднесуточной перевалки грузов в морском порту подчиняется нормальному закону распределения с незначительным отклонением.

В случае подтверждения подчинения распределения величины, характеризующей проверяемый процесс, нормальному закону с учетом соответствующего значения критерия Колмогорова-Смирнова или наличия более чем 100 наблюдений (центральная предельная теорема) аудитор переходит к следующему этапу планирования задания — определению вероятности отклонения процесса от заданной (эталонной) величины для оценки присущих процессу рисков, определения объема задания, его целей и аудиторских процедур.

В практике управления рисками принято считать, что вероятность реализации рисков (не связанных с наступлением аварий, производственными инцидентами, причинением вреда жизни и здоровью и пр.), превышающая 5%, считается высокой⁶. Для определения вероятности возникновения отклонений нормально распределенной

величины аудитор может использовать функцию Лапласа, а в качестве эталонного значения — согласованную с заказчиком аудита числовую метрику процесса и допустимую вероятность ее снижения/превышения. Например, для среднесуточного объема перевалки грузов в морском порту предельные минимальные значения могут быть установлены как в соответствии с принятыми в нем обычаями, так и с договором на оказание услуг по транспортному обслуживанию грузов. В частности, минимальные нормы обработки коммерческих судов, содержащиеся в Положении об организации обработки судов в ПАО «Новороссийский морской торговый порт», предусматривают предельно допустимую производительность перегрузки слябов — не менее 7000 т в сутки, тогда как договором на перевалку грузов данный показатель может быть кратно увеличен.

Если вероятность отклонения от установленной метрики составляет менее 5%, аудитор, используя методы дескриптивной статистики, выявляет все подобные случаи, а затем формирует стратифицированную выборку⁷, применяя к каждому элементу аудиторские процедуры, направленные на подтверждение объективного характера возникновения отклонений (погодные условия, форс-мажор и иные факторы, находящиеся вне компетенции аудируемого лица), т.е. исключает влияние ошибки и/или преднамеренных действий работников.

При установлении объективного характера отклонений аудитором делается вывод об отсутствии рисков проверяемого процесса и высоком уровне внутреннего контроля; в противном случае (отклонения содержат признаки ошибки и/или преднамеренных действий работников) ему следует проанализировать меры, принятые руководством соответствующего уровня, и оценить их эффективность. При отсутствии или признании неэффективными таких мер он разрабатывает рекомендации по устранению выявленных нару-

⁷ Целесообразность формирования стратифицированной выборки объясняется возможностью существенного влияния на проверяемый процесс таких факторов, как — сезонность (например, в осенне-зимний период вероятность простоя морского порта из-за погодных условий гораздо выше), технология выполнения работ, техническое оснащение производственных цепочек и пр. Применение метода случайного отбора не позволит учесть всех факторов, влияющих на генеральную совокупность, что может обусловить возникновение искажений еще на этапе формирования выборки.

⁶ Вяткин В.Н. Риск-менеджмент. М.: ЮРАЙТ; 2017. 365 с.

шений и осуществляет последующий мониторинг исполнения корректирующих мероприятий.

Применение рассмотренных статистических способов исследования позволяет выявить следующие установки, зафиксированные на рис. 1:

- цель задания — подтвердить объективный характер выявленных отклонений;
- объем задания — стратифицированная выборка из совокупности зафиксированных случаев отклонений;
- рекомендованные процедуры — процедуры на соответствие.

В том случае, когда вероятность отклонения от установленной метрики составляет более 5%, аудитору необходимо выявить наличие преднамеренных (мошеннических) действий со стороны работников аудируемого лица и/или третьих лиц, явившихся причиной их появления. Для этого следует установить, проводились ли расследования выявленных отклонений, и, если таковые осуществлялись, но факты злоупотреблений установлены не были и процесс непосредственно расследования внутренним аудитором оценен как достаточно эффективный, то дальнейшей оценке подлежат все имеющиеся способы контроля, направленные на минимизацию вероятности рисков отклонений аудируемого процесса. В случае признания системы контрольных мероприятий достаточно эффективной аудитор делает вывод о наличии рисков отклонений проверяемого процесса и эффективной системы внутреннего контроля, компенсирующей негативное влияние неопределенности на достижение целей аудируемого лица.

Дальнейшее применение рассмотренных статистических способов исследования может выявить зафиксированные на рис. 1 целевые задачи:

- цель аудиторского задания — оценка эффективности системы управления рисками;
- объем аудиторского задания — анализ актов служебных расследований и иной внутренней документации аудируемого лица;
- рекомендованные аудиторские процедуры — аналитические процедуры, направленные на подтверждение эффективности системы управления рисками.

При низкой оценке эффективности контрольных мероприятий (точек) или непринятия должных мер со стороны руководства в отношении выявленных в проверяемом периоде отклонений процесса, равно как и в случае установления служебными

расследованиями фактов недобросовестных действий, аудитор выполняет количественную оценку риска, используя метод логистической регрессии, уравнение которой имеет вид:

$$y = \frac{1}{1 + e^{-(a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n + b)}}, \quad (2)$$

где y — зависимая переменная, интерпретируемое значение вероятности (отклик);

a_1, a_2, \dots, a_n — коэффициенты регрессии;

x_1, x_2, \dots, x_n — объясняющие переменные;

b — константа;

e — число Эйлера.

Процесс построения модели логистической регрессии можно представить как последовательность следующих этапов [25]:

- проверка целесообразности применения логистической регрессии с помощью точечных графиков всех объясняющих переменных и отклика;
- вывод уравнения логистической регрессии;
- проверка точности логистической регрессии;
- проведение проверки значимости коэффициентов регрессии;
- построение прогноза.

Все расчеты, связанные с выводом уравнения логистической регрессии и проверкой его точности, могут быть выполнены аудитором с использованием программного обеспечения PSPP. Отметим, что важной особенностью модели логистической регрессии является возможность использования как измеряемых, так и не измеряемых данных (например, «да» или «нет», «произойдет» или «не произойдет» и пр.).

Достойным отдельного исследования является вопрос подбора объясняющих переменных, применение которых позволит наиболее точно спрогнозировать вероятность возникновения рисков недобросовестных действий для последующего построения системы предварительного контроля, под которой понимается совокупность контрольных процедур, осуществляемых работниками аудируемого лица на всех уровнях корпоративного управления и направленных на недопущение реализации риска.

В данном качестве модель логистической регрессии следует применять во взаимосвязи с операционными целями аудируемого лица, корреспондирующими через один или несколько измеряемых показателей с выбранными аудитором объясняющими переменными, а для этого он должен опросить руководство организации на предмет

операционных целей, связанных с проверяемым процессом.

При проведении аудитором проверки операций по выполнению погрузо-разгрузочных работ в морском порту операционными целями можно считать увеличение среднесменных объемов перевалки, снижение времени простоя механизмов и спецтехники, минимизацию производственного травматизма, усиление контроля техники безопасности при производстве работ и пр.

Такие цели могут иметь взаимосвязь с объясняющими переменными, выраженными измеряемыми показателями. В качестве переменных, представленных неизмеряемыми данными, можно рассматривать неблагоприятные погодные условия (высокая температура окружающей среды, скорость ветра и пр.), где 1 — наличие неблагоприятных условий, 0 — отсутствие неблагоприятных условий.

В этом случае для работы модели логистической регрессии необходимы следующие исходные данные:

- зависимая переменная (y) — принимает два значения: 1 — в случае установления злоупотреблений при невыполнения суточного плана погрузочных работ, 0 — при отсутствии признаков преднамеренных действий;

- независимая переменная X_1 , представленная измеряемыми данными, — целевое значение среднесуточного объема обработки грузов, установленное руководством организации в качестве ключевого показателя эффективности;

- независимая переменная X_2 , представленная измеряемыми данными, — целевое значение простоя механизмов и спецтехники, установленное руководством организации в качестве ключевого показателя эффективности;

- независимая переменная X_3 , представленная неизмеряемыми данными, — выполнение грузо-вых работ при неблагоприятных погодных условиях, где 1 — наличие неблагоприятных условий, 0 — отсутствие таковых.

Решив с помощью программного продукта PSPP уравнение логистической регрессии, проведя проверку его точности и значимости коэффициентов регрессии, аудитор переходит к построению прогноза реализации риска мошенничества при заданных руководством параметрах (переменные X_1 и X_2).

В случае неблагоприятного прогноза (высокий риск наличия мошеннических действий) он осуществляет всеобъемлющую оценку системы вну-

тренного контроля и управления рисками с учетом каждого фактора отклонения процесса, используя для этих целей как аналитические аудиторские процедуры, так и процедуры по существу.

Применив рассмотренные статистические способы исследования, можно выйти на целевые задачи, зафиксированные на рис. 1:

- цель задания — оценка эффективности системы управления рисками, оценка существующих контрольных процедур, разработка рекомендаций по устранению нарушений;

- объем задания — анализ актов служебных расследований, иной внутренней документации аудируемого лица, всех выявленных отклонений проверяемого процесса от эталонной метрики;

- рекомендованные процедуры — аналитические процедуры, процедуры по существу.

ВЫВОДЫ

Применение статистического инструментария является неотъемлемой частью повышения эффективности процесса внутреннего аудита на стадии планирования аудиторского задания. Возрастающие требования собственников бизнеса к результатам деятельности подразделений внутреннего аудита при сохранении их численности, ориентация на цифровые методы проведения проверок (в условиях удаленной работы аудиторов) являются дополнительным импульсом к расширению сферы применения регрессионного анализа при построении модели проверки.

Действующие профессиональные стандарты, с одной стороны, не обязывают внутреннего аудитора уметь определять уравнение логистической регрессии или использовать непараметрические критерии оценки, но, с другой стороны, доступность специализированного программного обеспечения позволяет применять эти методы при проведении проверок.

Проведенное исследование доказало уместность использования статистического инструментария при осуществлении внутренних аудиторских проверок для:

- определения вероятности возникновения отклонения аудируемого процесса от эталонной метрики;

- конкретизации целей аудиторского задания, его объема и перечня аудиторских процедур;

- построения модели вероятности рисков отклонений в результате преднамеренных действий

с учетом операционных планов развития аудируемого лица.

Интеграция данных процедур в процесс внутреннего аудита организации позволяет унифицировать и оптимизировать планирование аудиторского задания. Дальнейшее исследование данной проблемы

нацелено на разработку типовых регрессионных моделей количественной оценки рисков для планирования аудиторских заданий. Авторы считают, что результаты исследования будут способствовать развитию теоретической базы внутреннего аудита и найдут отражение в нормативных документах.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Богатая И. Н., Естафьева Е. М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации. *Учет. Анализ. Аудит.* 2020;7(6):64–74. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–6–64–74
2. Булыга Р. П., Мельник М. В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2013. 263 с.
3. Жминько С. И., Швырева О. И., Сафонова М. Ф. Внутренний аудит. Ростов-на-Дону: Феникс; 2008. 316 с.
4. Крышкин О. Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес-процессы. М.: Альпина Паблишер; 2017. 478 с.
5. Сафонова М. Ф., Резниченко С. М. Анализ и оценка налоговых рисков в организации. *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета.* 2014;101:1655–1665.
6. Сериков П. Ю., Юдин И. Е., Глазырин А. Е. Управление валютными рисками. *Наука и технологии трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов.* 2012;3(7):34–39.
7. Hock B., Burch C. CIA Preparatory Program Part. 1. URL: <https://silo.tips/download/fourth-edition-cia-preparatory-program-part-1-sample-internal-audit-basics-brian> (дата обращения: 17.06.2021).
8. De Marco T. *The Deadline: A Novel About Project Management.* New York: Dorset House Publishing; 1997. 310 с.
9. Patchin Curtis Dr., Carey M. Risk Assessment in Practice. URL: <https://www2.deloitte.com/za/en/pages/governance-risk-and-compliance/articles/risk-assessment-in-practice.html> (дата обращения: 17.06.2021)
10. Bindelle F., Pageaud D., Rocard P. Keysto Understanding the Diversity of Risk Management in a Risker World. *Benchmarking Survey of the FERMA Risk Management in partnership with Ernst&Youngand AXA Corporate Solutions.* 2014;16:12–18.
11. Spencer Pickett K. H. *The Essential Hand book of Internal Auditing.* New York: John Wiley & Sons; 2005:301 с.
12. Сойер Л. Внутренний аудит по Сойеру: сохранение и повышение стоимости организации. М.: ИВА; 2019. 380 с.
13. Эверсон М., Чесли Д., Мартенс Ф. Управление рисками организации. Интеграция со стратегией и эффективностью деятельности. Т. 1 (COSO). М.: ДЕЛОЙТ; 2017. 110 с.
14. Андерсон Р. Эффективное применение COSO в модели трех линий защиты. URL: https://iia-ru.ru/upload/documents/professional_practice/position_papers/%D0%AD%D1%84%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B5%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20COSO%20%D0%B2%20%D0%BC%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BB%D0%B5%20%D1%82%D1%80%D0%B5%D1%85%20%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B0%D1%89%D0%B8%D1%82%D1%8B.pdf (дата обращения: 17.06.2021).
15. Серебрякова Т. Ю. Управление рисками организации: методический аспект. *Международный бухгалтерский учет.* 2017;2(5):294–306.
16. Сафонова М. Ф., Коровина К. Г. Определение уровня существенности и объема аудиторских процедур: отраслевой подход. *Международный бухгалтерский учет.* 2020;23(6):683–700.
17. Макаренко С. А., Грабовец О. В. Методика внутреннего контроля дебиторской и кредиторской задолженности. *Аудит и финансовый анализ.* 2017;3(4):169–173.
18. Мельник М. В. Обеспечение экономической безопасности корпоративных структур. *Инновационное развитие экономики.* 2020;60(6):310–318.
19. Сафонова М. Ф., Кузин Т. А., Ручинская Ю. С. Обоснование предметной области контроля субъектов малого бизнеса. *Вестник Академии знаний.* 2019;31(2):386–392.

20. Келлехер Д. Наука о данных. М.: Альпина Паблшер; 2020. 261 с.
21. Сергеев Н. Аналитика и DataScience. Для не-аналитиков и даже 100% гуманитариев. М.: Издательские решения; 2020. 357 с.
22. Лемешко Б.Ю. Критерии проверки отклонения распределения от нормального закона. Руководство по применению. М.: ИНФРА-М; 2018. 160 с.
23. Мэтис Э. Изучаем Python: программирование игр, визуализация данных, веб-приложения. СПб.: Питер; 2020. 512 с.
24. Плас Дж. Вандер. Python для сложных задач: наука о данных и машинное обучение. СПб.: Питер; 2020. 576 с.
25. Такахаси С. Занимательная статистика. Регрессионный анализ. М.: ДМК Пресс; 2014. 222 с.

REFERENCES

1. Bogataya I. N., Estafieva E. M. Study of the methodological evolution approaches to accounting and auditing of estimated values in the context of digitalization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2020;7(6):64–74. (In Russ.). DOI: 10.26794 / 2408–9303–2020–7–6–64–74
2. Bulyga R. P., Melnik M. V. Business audit. Practice and development problems. М.: UNITY-DANA; 2013. 263 p. (In Russ.).
3. Zhminko S. I., Shvyreva O. I., Safonova M. F. Internal audit. Rostov-on-Don: Phoenix; 2008. 316 p. (In Russ.).
4. Kryshkin O. Handbook on internal audit. Risks and business processes. М.: Alpina Publisher; 2017. 478 p. (In Russ.).
5. Safonova M. F., Reznichenko S. M. Analysis and assessment of tax risks in the organization. *Polythematic online scientific journal of the Kuban State Agrarian University.* 2014;(101):1655–1665. (In Russ.).
6. Serikov P. Yu., Yudin I. E., Glazyrin A. E. Currency risk management. *Science and technology of pipeline transportation of oil and oil products.* 2012;3(7):34–39. (In Russ.).
7. Hock B., Burch C. CIA Preparatory Program Part. URL: <https://silو.tips/download/fourth-edition-cia-preparatory-program-part-1-sample-internal-audit-basics-brian> (accessed on 17.06.2021).
8. De Marco T. The Deadline: A Novel about project management. New York: Dorset House Publishing; 1997. 310 p.
9. Dr. Patchin Curtis, Carey M. Risk assessment in practice. URL: <https://www2.deloitte.com/za/en/pages/governance-risk-and-compliance/articles/risk-assessment-in-practice.html> (accessed on 17.06.2021).
10. Bindelle F., Pageaud D., Rocard P. Keys to understanding the diversity of risk management in a riskier world. *Benchmarking Survey of the FERMA Risk Management in partnership with Ernst & Young and AXA Corporate Solutions.* 2014;(16):12–18.
11. Spencer Pickett K. H. The essential handbook of internal auditing. New York: John Wiley & Sons; 2005. 301 p.
12. Sawyer L. Internal audit according to Sawyer: Maintaining and increasing the value of the organization. Moscow: IVA; 2019. 380 p. (In Russ.).
13. Everson M., Chesley D., Martens F. Organization risk management. Integration with strategy and performance. Vol/ 1 (COSO). Moscow: DELOIT; 2017. 110 p. (In Russ.).
14. Anderson R. Effective application of COSO in the model of three lines of defense. URL: https://iia-ru.ru/upload/documents/professional_practice/position_papers/%D0%AD%D1%84%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B5%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20COSO%20%D0%B2%20%D0%BC%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BB%D0%B5%20%D1%82%D1%80%D0%B5%D1%85%20%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B0%D1%89%D0%B8%D1%82%D1%8B.pdf (accessed on 17.06.2021). (In Russ.).
15. Serebryakova T. Yu. Organization risk management: Methodological aspect. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International accounting.* 2017;2(5):294–306. (In Russ.).
16. Safonova M. F., Korovina K. G. Determining the level of materiality and scope of audit procedures: An industry approach. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International accounting.* 2020;23(6):683–700. (In Russ.).
17. Makarenko S. A., Grabovets O. V. Methodology for internal control of receivables and payables. *Audit and financial analysis.* 2017;3(4):169–173. (In Russ.).

18. Melnik M.V. Ensuring the economic security of corporate structures. *Innovative development of the economy*. 2020;60(6):310–318. (In Russ.).
19. Safonova M.F., Kuzin T.A., Ruchinskaya Yu.S. Substantiation of the subject area of small business entities control. *Bulletin of the Academy of knowledge*. 2019;31(2):386–392. (In Russ.).
20. Kelleher D. Data science. Moscow: Alpina Publisher; 2020. 261 p. (In Russ.).
21. Sergeev N. Analytics and data science. For non-analysts and even 100% humanities. Moscow: Publishing solutions; 2020. 357 p. (In Russ.).
22. Lemeshko B. Yu. Criteria for checking the deviation of the distribution from the normal law. Application guide. Moscow: INFRA-M; 2018. 160 p. (In Russ.).
23. Mathese E. Learning Python: Game programming, data visualization, Web Applications. St. Petersburg: Peter; 2020. 512 p. (In Russ.).
24. Plas J. Wonder. Python for complex problems: Data science and machine learning. St. Petersburg: Peter; 2020. 576 p. (In Russ.).
25. Takahashi S. Entertaining statistics. Regression analysis. Moscow: DMK Press; 2014. 222 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Мargarita Фридриховна Сафонова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой аудита, Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

safsf@yandex.ru

Алексей Юрьевич Алексеенко — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита, Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

alekseenkoaleks@gmail.com

ABOUT THE AUTHORS

Margarita F. Safonova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Audit Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilina, Krasnodar, Russia

safsf@yandex.ru

Aleksei Yu. Alekseenko — Cand. Sci. (Econ.), Senior Lecturer of the Audit Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilina, Krasnodar, Russia

alekseenkoaleks@gmail.com

Статья поступила в редакцию 29.06.2021; после рецензирования 10.07.2021; принята к публикации 23.07.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 29.06.2021; revised on 10.07.2021 and accepted for publication on 23.07.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-69-79

УДК 657.01(045)

JEL M41

Совершенствование формирования отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений

Т.Ю. Дружиловская^а, Э.С. Дружиловская^б^{а, б} Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

АННОТАЦИЯ

В статье представлены результаты исследования возможностей совершенствования подходов к составлению отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия решений стратегического типа; осуществлен критический анализ значимости изменений в отчете, предусмотренных проектом федерального стандарта бухгалтерского учета негосударственного сектора «Бухгалтерская отчетность организации» (ФСБУ БО), который должен вступить в силу с 2021 г. Выявлены и систематизированы основные изменения, запланированные проектом ФСБУ БО по формированию отчета о финансовых результатах, включающие не только внесение коррективов в отдельные его статьи, но и совершенствование подходов к представлению целого ряда показателей. Определены важность каждого из указанных изменений; их положительное и отрицательное значение для лиц, принимающих стратегические решения; выявлены основные проблемные и дискуссионные вопросы по совершенствованию формирования отчета о финансовых результатах с позиций пользователей отчетности. В результате исследований разработан пример формы отчета о финансовых результатах, нацеленный на представление необходимой достоверной и понятной информации ее пользователям, принимающим решения. Результаты исследования могут быть полезны широкому кругу читателей, интересующихся проблемами формирования отчета о финансовых результатах, а также могут применяться в практической работе бухгалтерий организаций, в учебном процессе высших учебных заведений и при создании и совершенствовании нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Ключевые слова: отчет о финансовых результатах; стратегические решения; пользователи финансовой отчетности; проект федерального стандарта

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Совершенствование формирования отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(3):69-79. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-69-79

ORIGINAL PAPER

Improvement of the Statement of Financial Results as an Information Base for Strategic Decision Making

T. Yu. Druzhilovskaya^а, E. S. Druzhilovskaya^б^{а, б} Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

ABSTRACT

The article presents the results of a study of the possibilities to improve approaches to generating a report on financial results as an information base for making strategic decisions. It critically analyses the significance of the changes in this report, stipulated by the draft federal accounting standard for the non-state sector "Financial statements of the organization" (FAS FS), which should come into force from 2021. The authors identify and systematize the main changes planned by the FAS FS draft in report on financial results formation, including not only adjusting certain articles, but also

© Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., 2021

improving the approaches to the presentation of a number of indicators. The importance of each of these changes, their positive and negative significance for the persons making strategic decisions is determined; the main problematic and debatable issues to improve the formation of the report on financial results from the perspective of users of the reporting are identified. An example of the form of the report on financial results is provided, aimed at presenting the reliable and understandable information necessary for decision-making users. The results of the study can be useful to a wide range of readers interested in the problems of forming a report on financial results, and can also be applied in the practical work of the accounting departments of organizations, in the educational process of higher educational institutions and in the creation and improvement of relevant regulatory documents on accounting.

Keywords: statement of financial results; strategic decisions; users of financial statements; federal standard draft

For citation: Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Improvement of the statement of financial results as an information base for strategic decision making. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):69-79. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-69-79

ВВЕДЕНИЕ

Поскольку современный бизнес предполагает достаточно широкое активное взаимодействие организации с различными юридическими и физическими лицами, то ее развитие во многом зависит от принятия стратегических решений этими лицами в отношении данного экономического субъекта. Отметим, что к указанным лицам относятся как внутренние пользователи (т.е. администрация), принимающие решения относительно развития организации, так и внешние пользователи данных (реальные и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели и т.д.), формирующие свою стратегию взаимодействия с организацией на основании анализа ее финансовой отчетности. Обычно основным источником информации, по которому внешние пользователи принимают решения относительно взаимодействия с любой организацией, является финансовая отчетность. Следует отметить, что вопросы формирования и совершенствования этого вида отчетности активно обсуждаются в последние годы как российскими [1–11], так и зарубежными [12–21] учеными. Обратим внимание на то, что в настоящее время на сайте Минфина РФ представлен проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации» (далее — ФСБУ БО)¹, которым рекомендовано существенно изменить правила формирования отчета о финансовых результатах, поэтому следует критически проанализировать указанные изменения с точки зрения их значимости для принятия стратегических решений пользователями такой отчетности.

¹ Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации». URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/project> (дата обращения: 01.04.2020).

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Учитывая, что уже в самом начале исследования авторами было решено начать его с рассмотрения проблемных аспектов реформирования правил составления отчета о финансовых результатах, то отправной точкой стал критический анализ регламентаций проекта федерального стандарта ФСБУ БО с точки зрения их восприятия лицами, имеющими возможность принимать стратегические решения. В качестве методов исследования использовались такие, как анализ и синтез, сравнение, методы группировки и аналогий, системный и логический подходы.

Результаты детального изучения и анализа регламентаций проекта ФСБУ БО позволили следующим образом систематизировать основные изменения, предусмотренные относительно составления отчета о финансовых результатах (см. рисунок).

Отметим, что предлагаемые и текстуально отраженные на рисунке изменения в целом должны способствовать совершенствованию формирования отчета о финансовых результатах, однако не все из них можно однозначно оценить с позиции значимости решений стратегического уровня.

В первую очередь обратимся к введению в указанный отчет отдельного показателя «Курсовые разницы». Полагаем, что представление такой информации является ценным для принятия стратегических решений пользователями финансовой отчетности организации, ибо реальные данные курсовых разниц позволяют определить их действительное влияние на финансовый результат организации, спрогнозировать его в будущем на основе ожидаемых изменений курсов соответствующих иностранных валют. К тому же, выявление зависимости чистой прибыли (убытка) организации от изменения курса особенно актуально в условиях постоянно меняющихся курсов валют. Подчеркнем также, что проведенное изучение прак-

| Основные изменения, запланированные проектом ФСБУ БО в отношении формирования отчета о финансовых результатах / The main changes planned by the FAS FS draft with regard to the formation of a report on financial results |
|--|
| 1. Введение в отчет отдельного показателя «Курсовые разницы» / Introduction to the report for a separate indicator "Exchange differences" |
| 2. Переименование статьи «Проценты к получению» в статью «Процентные доходы» / Renaming of the item "Interest receivable" to the item "Interest income" |
| 3. Исключение из отчета статьи «Проценты к уплате» и введение статьи «Долговые расходы» / Exclusion from the report of the item "Interest payable" and the introduction of the item "Debt expenses" |
| 4. Включение в отчет самостоятельной статьи «Результат от выбытия внеоборотных активов» / Inclusion in the report of an independent article "Result from disposal of non-current assets" |
| 5. Исключение из отчета о финансовых результатах статьи «Прибыль (убыток) до налогообложения» и введение статей «Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения» и «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль)» / Exclusion from the income statement of the item "Profit (loss) before tax" and the introduction of items "Profit (loss) from continuing operations before tax" and "Profit (loss) from discontinued operations (net of income tax)" |
| 6. Переименование статьи «Прибыль (убыток) от продаж» в статью «Прибыль (убыток) от обычной деятельности» / Renaming of the item "Profit (loss) from sales" to the item "Profit (loss) from ordinary activities" |
| 7. Исключение из отчета статьями «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и включение групп статей «Нереализованные переоценки, которые впоследствии не будут включаться в прибыль (убыток) (по видам)» и «Нереализованные переоценки, которые впоследствии будут включаться в прибыль (убыток) (по видам)» / Exclusion from the report of the article "Result from revaluation of non-current assets not included in the net profit (loss) of the period" and "Result from other operations not included in the net profit (loss) of the period" and inclusion of groups of articles "Unrealized revaluations that will not subsequently be included in profit (loss) (by type) and unrealized revaluations that will subsequently be included in profit (loss) (by type)" |
| 8. Использование в отчете двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности / Introduction in the report of two methods of classifying expenses according to ordinary activities |

Рис. / Fig. Основные изменения, предусмотренные проектом ФСБУ БО в отношении составления отчета о финансовых результатах / The Main Changes Stipulated by the FAS FS Draft in Relation to the Statement of Financial Results

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

тики российских организаций позволяет сделать вывод о том, что величины курсовых разниц являются для многих из них существенными и составляют для некоторых из них 35 и более процентов от величин прочих доходов и прочих расходов.

Анализируя значимость информации о курсовых разницах для принятия стратегических решений, обратим внимание на следующее. В проекте ФСБУ БО говорится о включении в отчет показателя «Курсовые разницы», но и не уточняется, должен ли это быть один единый показатель, либо организации могут представить отдельными строками доходы от курсовых разниц и расходы от них. В результате на практике могут возникать разночтения при рассмотрении данного вопроса, что приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций и отрицательно скажется на принятии решений пользователями. Выскажем собственное мнение по указанной проблеме.

Для принятия важных стратегических решений пользователи финансовой отчетности организации должны располагать конкретной информацией о полученных ею доходах и расходах от курсовых разниц, а вот этого и не позволяет делать представление ее о них на основе взаимозачета доходов и расходов. Таким образом, включение в отчет о финансовых результатах не единого показателя «Курсовые разницы», а отдельных статей «Доходы от курсовых разниц» и «Расходы от курсовых разниц» может стать действительно экономически целесообразным.

Перейдем ко второму, сформулированному на рисунке, изменению. Полагаем, что переименование статьи «Проценты к получению» в статью «Процентные доходы» сделает документ более информативным для пользователей финансовой отчетности. К тому же, название «Процентные доходы» в большей степени отражает экономическое содержание указанной статьи, поскольку традиционно отражаемые

по ней доходы в виде процентов могут уже быть получены организацией, а не ожидать к получению. Поэтому применение названия «Проценты к получению» к ранее указанной статье может вводить в заблуждение лиц, принимающих стратегические решения.

Обратимся к третьему изменению, представленному на *рисунке*. Чтобы оценить данное изменение с точки зрения принятия стратегических решений, соответствующим лицам необходимо четко понимать содержание такого изменения, но в проекте ФСБУ БО определение долговых расходов просто отсутствует. В результате при введении в действие нового федерального стандарта на практике могут возникать вопросы: какие расходы относятся к долговым? как соотносятся такие расходы с категорией процентов к уплате: являются ли составы долговых расходов и процентов к уплате тождественными или один из этих составов шире другого? Все это также приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности (прежде всего отчете о финансовых результатах) разных организаций и, как следствие, может вводить в заблуждение пользователей при принятии ими важных решений.

Полагаем, что категории «долговые расходы» и «проценты к уплате» не являются тождественными. Отметим, что в противном случае в проекте ФСБУ БО наряду со статьей «Процентные доходы» должна бы быть статья «Процентные расходы». Кроме того, обратим внимание на то, что согласно ПБУ 15/2008 к расходам по займам и кредитам относятся не только проценты по займам и кредитам, но и иные расходы, включающие суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа или кредитного договора, и другие расходы, непосредственно связанные с получением займов и кредитов. Таким образом, термин «долговые расходы» является гораздо более широким по сравнению с термином «процентные расходы».

Полагаем, что для принимающих решения лиц гораздо более информативным и удобным является отражение в отчете данных об аналогичных статьях доходов и расходов. То есть, если в нем представляется информация о процентных доходах, то пользователям отчетности предпочтительнее соотносить ее с информацией об идентичных расходах. Таким образом, более ценным для пользователей отчетности станет наличие в отчете статьи с названием «Процентные расходы», а не «Долговые расходы».

Перейдем к четвертому изменению, указанному на *рисунке*, относительно рекомендации по введению

в данный отчет отдельной статьи «Результат от выбытия внеоборотных активов». Для принимающих важные в экономическом плане решения лиц оно станет очень востребованным. Поскольку капитальные вложения в активы характеризуют намерения организации действовать в обозримом будущем, показатель динамики внеоборотных активов и результат от их выбытия становятся крайне важными.

Обратимся к пятому изменению, представленному на *рисунке*. Полагаем, что исключение из отчета о финансовых результатах статьи «Прибыль (убыток) до налогообложения» и введение статей «Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения» и «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль)» является одним из самых важных изменений, поскольку для принятия стратегических решений любым лицам необходима раздельная информация о прекращаемой и продолжающейся деятельности организации. Данное изменение будет являться, безусловно, положительным.

Шестое изменение касается переименования в отчете о финансовых результатах статьи «Прибыль (убыток) от продаж» в статью «Прибыль (убыток) от обычной деятельности», и оно будет способствовать повышению степени понятности информации (в смысле ее раскрытия) для пользователей отчетности. Действительно, термин «прибыль (убыток) от обычной деятельности» в большей степени по сравнению с термином «прибыль (убыток) от продаж» отражает экономическое содержание ранее указанной статьи, так как в ней традиционно отражается именно прибыль (убыток) от обычной деятельности, а она (он) далеко не для всех организаций возникает от операций продажи. В развитие данной идеи отметим, что целесообразнее использовать в отчете о финансовых результатах название статьи «Себестоимость», а не «Себестоимость продаж», поскольку обычная деятельность организации не обязательно и не всегда связана именно с продажами.

Перейдем к седьмому изменению, фиксируемому на *рисунке*. Оно призвано способствовать представлению более подробной информации для анализа деятельности организации с позиций пользователей ее финансовой отчетности, поскольку в этом случае вместо двух статей по результатам от переоценки внеоборотных активов и от прочих операций в отчете должна будет представляться гораздо более детальная информация обо всех существенных статьях доходов и расходов, не включенных в чистую прибыль (убыток) периода (названных в проекте

ФСБУ БО нереализованными переоценками). Кроме того, такая информация будет сгруппирована в два подраздела, отражающих суммы указанных доходов и расходов, которые впоследствии будут или нет реклассифицированы в состав чистой прибыли (убытка). Предлагаемое деление позволит определить суммы, которые в будущем повлияют на величину чистой прибыли (убытка) организации, что, несомненно, важно при стратегии принятия решений.

Отмечая безусловную ценность предлагаемых нововведений, обратим внимание и на некоторые дискуссионные вопросы. Проведенные исследования регламентаций проекта ФСБУ БО показывают, что в этом документе не представлено определение нереализованных переоценок, и, кроме того, отсутствуют примеры составляющих таких переоценок. И только знание регламентаций международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), послуживших основой для названных изменений в российском отчете, позволяет сделать вывод о том, что к нереализованным переоценкам, очевидно, должны быть отнесены доходы и расходы, не включенные в чистую прибыль (убыток) периода. Вместе с тем не все бухгалтеры и пользователи финансовой отчетности, принимающие стратегические решения, в достаточной степени хорошо знакомы с регламентациями МСФО. В результате на практике могут возникать разночтения при трактовке нереализованных переоценок, что также может отрицательно сказаться на правильности принимаемых решений. Считаем, что в ФСБУ БО, который предлагается к введению в действие, целесообразно дать более четкое определение нереализованных переоценок как доходов и расходов, не включенных в чистую прибыль (убыток) периода. Подчеркнем, что поскольку эта категория была введена в проект ФСБУ БО с целью сближения с регламентациями МСФО, для упрощения понимания на практике термин «нереализованные переоценки» можно было бы заменить на иной, аналогичный применяющемуся для указанных целей в международных стандартах. Учитывая, что в МСФО используется термин «прочий совокупный доход», а организация может получать не только прочий совокупный доход, но и иметь и расход, предлагаем скорректировать указанный термин, введя его в будущий ФСБУ БО как «прочий совокупный доход (расход)».

Обратимся к восьмому, представленному на рисунке изменению. Введение двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности в отчете о финансовых результатах, с одной стороны, позволяет представить принимающим стратегические решения пользователям финансовой отчетности

разный «разрез» данных расходов: по их функциям или по характеру используемых ресурсов (элементам расходов). С другой стороны, пользователям может быть привычен какой-то определенный метод классификации указанных расходов, отличный от выбранного организацией при формировании такого отчета. Кроме того, обратим внимание на трудность сопоставимости показателей расходов организаций, ранее использовавших разные методы классификации

Анализируя представление в отчете информации об указанных расходах, укажем на следующее. Проект ФСБУ БО не содержит четкого перечня статей расходов по обычным видам деятельности, подлежащих раскрытию в указанном отчете при выборе двух ранее названных методов классификации. В результате на практике могут возникнуть разночтения по этому вопросу, а их последствия негативно повлияют на сопоставимость информации в отчетах о финансовых результатах различных организаций. Это приведет к существенному снижению и информационной ценности этих отчетов для лиц, принимающих стратегические решения.

В качестве примера возможных значительных отличий в показателях расходов от обычных видов деятельности приведем те из них, которые отражены в отчетах о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (расходе), сформированных различными организациями по МСФО (табл. 1). Ввиду отсутствия практики применения ФСБУ БО на сегодняшний день пока нет данных об отличиях в показателях расходов от обычных видов деятельности, представленных различными организациями в своих отчетах о финансовых результатах. Вместе с тем некоторые выводы о таких отличиях можно сделать на основе изучения отчетов о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (расходе) различных компаний, сформированных по МСФО, поскольку международные стандарты, как и проект ФСБУ БО, не устанавливают четких перечней расходов по обычным видам деятельности, подлежащих раскрытию в данном отчете. Учтем, что в табл. 1 названия реально существующих организаций заменены нами на условные обозначения «Альфа», «Бета», «Гамма» и «Сигма».

Данные табл. 1 со всей очевидностью свидетельствуют о существенности различий показателей расходов от аналогичных, но обычных видов деятельности, отражаемых различными организациями в своих отчетах, а потому наличие таких отличий значительно усложняет принятие верных стратегических решений пользователями финансовой отчетности.

Таблица 1 / Table 1
Примеры отличий в показателях расходов от обычных видов деятельности, представляемых различными организациями в своих отчетах прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (расходе) / Examples of Differences in Expenses from Ordinary Activities Presented by Various Organizations in Their Statements of Profit or Loss and Other Comprehensive Income (Expense)

| «Альфа» / "Alpha" | «Бета» / "Beta" | «Гамма» / "Gamma" | «Сигма» / "Sigma" |
|---|--|---|---|
| Операционные расходы, в том числе: / Operating expenses, including: | Операционные расходы / Operating expenses | Производственные и операционные расходы / Production and operating expenses | — |
| — | — | — | Расходы на обработку и переработку / Production and manufacturing expenses |
| — | — | — | Закупки / Purchases |
| Покупные газ и нефть / Purchased gas and oil | Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки / Cost of purchased oil, gas and products of their processing | Стоимость приобретенной нефти, газа, нефтепродуктов и услуг по переработке / Cost of purchased oil, gas, petroleum products and refining services | — |
| Транзит газа, нефти и продуктов нефтегазопереработки / Transit of gas, oil and oil and gas processing products | — | — | — |
| Транспортные расходы / Transportation costs | Транспортные расходы / Transportation costs | Тарифы за пользование нефтепроводом и расходы на транспортировку / Tariffs for the use of the oil pipeline and transportation costs | — |
| — | Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы / Selling, general and administrative expenses | Общехозяйственные и административные расходы / General and administrative expenses | Расходы на продажу и административные расходы / Selling and administrative expenses |
| Амортизация / Amortisation | Износ и амортизация / Depreciation and amortisation | Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortisation | Обесценение, истощение и амортизация / Impairment, depletion and amortisation |
| Убыток от обесценения (восстановление убытка от обесценения) нефинансовых активов / Impairment loss (reversal of impairment loss) of non-financial assets | — | — | — |
| Материалы / Materials | — | — | — |
| Товары для перепродажи, в том числе продукты нефтегазопереработки / Goods for resale, including refined products | — | — | — |
| Расходы на оплату труда / Labor costs | — | — | — |

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

| «Альфа» / "Alpha" | «Бета» / "Beta" | «Гамма» / "Gamma" | «Сигма» / "Sigma" |
|---|--|---|--|
| Расходы на ремонт, эксплуатацию и техническое обслуживание / Repair, operation and maintenance costs | – | – | – |
| Расходы на электроэнергию и теплоэнергию / Electricity and heat costs | – | – | – |
| Социальные расходы / Social expenses | – | – | – |
| Расходы по аренде / Rental expenses | – | – | – |
| Расходы на страхование / Insurance costs | – | – | – |
| Налоги, кроме налога на прибыль / Taxes other than income tax | Налоги (кроме налога на прибыль) / Taxes (other than income tax) | Налоги, кроме налога на прибыль / Taxes other than income tax | – |
| – | Затраты на геологоразведочные работы / Exploration costs | Затраты, связанные с разведкой запасов нефти и газа / Oil and gas exploration costs | Разведка / Exploration |
| Расходы на исследования и разработки / Research and development costs | – | – | Исследования и разработки / Research and development |
| – | Акцизы и экспортные пошлины / Excise and export duties | Экспортная пошлина / Export duty | – |
| – | – | – | – |
| Услуги по переработке / Processing services | – | – | – |
| Убыток (прибыль) от производных финансовых инструментов / Loss (gain) from derivative financial instruments | – | – | – |
| Курсовые разницы по операционным статьям / Exchange rate differences by operating items | – | – | – |
| Прочие / Others | – | – | – |
| Изменение остатков готовой продукции, незавершенного производства и прочие эффекты / Change in balances of finished goods, work in progress and other effects | – | – | – |
| (Убыток от обесценения) восстановление убытка от обесценения финансовых активов / (Impairment loss) reversal of impairment loss on financial assets | – | – | – |

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

Таблица 2 / Table 2

**Предлагаемый пример формы отчета о финансовых результатах /
Proposed Example of a Statement of Financial Results**

| Пояснения / Explanations | Показатель / Indicator | За 20X2 / For 20X2 | За 20X1 / For 20X1 |
|-----------------------------|--|--|--------------------------|
| | Выручка / Revenue | | |
| | В зависимости от выбранного метода классификации расходов по обычным видам деятельности: / Depending on the chosen method of classifying expenses by ordinary activities: | | |
| | Себестоимость / Cost | Материальные расходы / Material costs | |
| | Валовая прибыль / Gross profit | Расходы на оплату труда / Labor costs | |
| | Общехозяйственные расходы / General business costs | Отчисления на социальные нужды / Social contributions | |
| | Расходы на продажу / Selling expenses | Амортизация / Amortisation | |
| | Прочие расходы по обычным видам деятельности / Other expenses for ordinary activities | Прочие расходы по обычным видам деятельности / Other expenses for ordinary activities | |
| | Прибыль (убыток) от обычной деятельности / Profit (loss) from ordinary activities | | |
| | Доходы от участия в других организациях / Income from participation in other organizations | | |
| | Процентные доходы / Interest income | | |
| | Процентные расходы / Interest expenses | | |
| | Доходы от курсовых разниц / Income from exchange rate differences | | |
| | Расходы от курсовых разниц / Expenses from exchange rate differences | | |
| | Результат от выбытия внеоборотных активов / Result from disposal of non-current assets | | |
| | Прочие доходы / Other income | | |
| | Прочие расходы / Other expenses | | |
| | Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения / Profit (loss) from continuing operations before tax | | |
| | Налог на прибыль / Income tax | | |
| | Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль) / Profit (loss) from discontinued operations (net of income tax) | | |
| | Чистая прибыль (убыток) / Net profit (loss) | | |
| | Прочий совокупный доход (расход): / Other comprehensive income (expense): | | |
| | Статьи прочего совокупного дохода (расхода), которые впоследствии могут быть реклассифицированы в состав чистой прибыли (убытка): / Items of other comprehensive income (expense) that can subsequently be reclassified to net profit (loss): | | |
| | ... | | |
| | Итого прочий совокупный доход (расход), который впоследствии может быть реклассифицирован в состав чистой прибыли (убытка) / Total other comprehensive income (loss) that can subsequently be reclassified to net profit (loss) | | |
| | Статьи прочего совокупного дохода (расхода), которые впоследствии не будут реклассифицированы в состав чистой прибыли (убытка) / Items of other comprehensive income (expense) that will not subsequently be reclassified to net profit (loss) | | |
| | ... | | |
| | Итого прочий совокупный доход (расход), который впоследствии не будет реклассифицирован в состав чистой прибыли (убытка) / Total other comprehensive income (loss) that will not subsequently be reclassified to net profit (loss) | | |
| | Итого прочий совокупный доход (расход) / Total other comprehensive income (expense) | | |
| | Совокупный финансовый результат / Aggregate financial result | | |

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

Итак, рекомендуемый пример формы отчета о финансовых результатах, нацеленный на представление необходимой достоверной и понятной информации пользователям, имеет вид, изображенный как табл. 2.

Для повышения степени информативности разработанной авторской формы отчета (см. табл. 2) достаточно важным является наличие в пояснениях к финансовой отчетности дополнительной информации о его статьях, которая должна включать как ту, которая требуется нормативными документами по бухгалтерскому учету, так и другую, данными документами не требуемую, но представляемую организациями как необходимую для лиц, принимающих стратегические решения.

ВЫВОДЫ

Все предполагаемые проектом ФСБУ БО изменения в отношении формирования отчета о финансовых результатах, безусловно, важны. При этом самыми важными изменениями в данной области для них являются следующие:

- отдельное отражение курсовых разниц;
- выделение показателей прибылей (убытков) от продолжающейся и от прекращаемой деятельности;

- расширение показателей доходов и расходов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода;
- разрешение применения одного из двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности в отчете.

Отметим, что для принимающих стратегические решения пользователей, хорошо знакомых с регламентациями МСФО и привыкших к ним, востребованными могут стать также изменения в отношении формирования отчета, сближающие российские требования с положениями международных стандартов. К последним можно отнести три:

- введение двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности;
- более детальное представление показателей доходов и расходов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода;
- отдельное отражение сумм прибылей (убытков) от продолжающейся и от прекращаемой деятельности.

Считаем, что высказанные рекомендации позволят улучшить содержание отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Демина И.Д. Основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности организаций как информационной базы для внешних пользователей в соответствии с международной практикой. *Аудит*. 2020;(1):18–22.
2. Домбровская Е.Н. Обеспечение существенности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Аудит*. 2019;(5):4–7.
3. Дружиловская Т.Ю. Гармонизация финансовой отчетности: теория и российская практика. Монография. М.: Бухгалтерский учет; 2007. 278 с.
4. Дружиловская Э.С. Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;15(399):2–13.
5. Мельник М.В. Актуальные задачи бухгалтерско-аналитической науки. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2012;4(28):104–122.
6. Мельник М.В. Новые направления развития учета, анализа и аудита как функций управления. I Всероссийской науч.-практич. конф. «Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях цифровой экономики» (Самара, 25–26 апреля 2018 г.). Самара: Самарский государственный экономический университет; 2018:3–16.
7. Мельник М.В. Роль учетно-контрольных и аналитических процессов в развитии системы управления экономических субъектов. *Вопросы региональной экономики*. 2016;1(26):122–132.
8. Петрова В.Ю. Отчет о финансовых результатах: на что обратить внимание. *Бухгалтерский учет*. 2018;(1):48–52.
9. Рожнова О.В. Актуальные проблемы формирования финансовой отчетности российскими предприятиями. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;(2):45–52.
10. Рожнова О.В. Новые показатели результатов деятельности предприятия. Междунар. экономический форум «Бакановские чтения». «Стратегия развития учетно-аналитических и контрольных систем в механизме управления современными бизнес-процессами коммерческих организаций» (Орел, 26 ноября 2014 г.). Орел: Картуш; 2014.

11. Рожнова О. В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
12. Būmane I. The methodology of the statement of comprehensive income and its impact on profitability: The case of Latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2018;6(1):77–86.
13. Du N., Stevens K., McEnroe J. The effects of comprehensive income on investors' judgments: An investigation of one-statement vs. two-statement presentation formats. *Accounting Research Journal*. 2015;28(3):284–299.
14. Hodgson A., Russell M. Comprehending comprehensive income. *Australian Accounting Review*. 2014;24(2):100–110.
15. Jones D.A., Smith K.J. Comparing the value relevance, predictive value, and persistence of other comprehensive income and special items. *Accounting Review*. 2011;86(6):2047–2073.
16. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014. DOI: 10.1109/ICSSSM.2014.6874141
17. Linsmeier T.J. Revised model for presentation in statement(s) of financial performance: Potential implications for measurement in the conceptual framework. *Accounting Horizons*. 2016;30(4):485–498.
18. Marshall R., Lennard A. The reporting of income and expense and the choice of measurement bases. *Accounting Horizons*. 2019;30(4):499–510.
19. Palea V., Scagnelli S.D. Earnings reported under IFRS improve the prediction of future cash flows? Evidence from European banks. *Australian Accounting Review*. 2017;27(2):129–145.
20. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2 Special Issue 9):810–816.
21. Wang X., Jiang H., Lu M. Does the reporting location of other comprehensive income matter? The investor's perspective. *Australian Accounting Review*. 2019;29(3):546–555.

REFERENCES

1. Demina I.D. The main directions of development of accounting and reporting of organizations as information base for external users in accordance with international practice. *Audit = Auditing*. 2020;(1):18–22. (In Russ.).
2. Dombrovskaya E.N. Ensuring the materiality of indicators of accounting (financial) statements. *Audit = Auditing*. 2019;(5):4–7. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu. Harmonization of financial statements: Theory and Russian Practice. Monograph. Moscow: Accounting; 2007. 278 p. (In Russ.).
4. Druzhilovskaya E.S. The principles of financial reporting in Russia and in IFRS. *Buhgalterskii uchet v byudzhethnyh i nekommercheskih organizatsiyah = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2016;15(399):2–13. (In Russ.).
5. Mel'nik M.V. Topical problems of accounting and analytical science. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economy: Problems and Solutions*. 2012;4(28):104–122. (In Russ.).
6. Mel'nik M.V. New directions in the development of accounting, analysis and audit as management functions. In: I All-Russian sci.-pract. conf. "Modernization of accounting, control and analytical processes in the digital economy" (Samara, April 25–26, 2018). Samara: Samara State University of Economics; 2018:3–16. (In Russ.).
7. Mel'nik M.V. The role of accounting and control and analytical processes in the development of the management system of economic entities. *Voprosy regional'noi ekonomiki = Questions of the Regional Economy*. 2016;1(26):122–132. (In Russ.).
8. Petrova V. Yu. Report on financial results: what to look for. *Buhgalterskii uchet = Accounting*. 2018;(1):48–52. (In Russ.).
9. Rozhnova O.V. Topical problems of the formation of financial statements by Russian enterprises. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit*. 2015;(2):45–52. (In Russ.).
10. Rozhnova O.V. New performance indicators of the enterprise. International Economic Forum "Bakanovo Readings". "Development strategy for accounting, analytical and control systems in the mechanism of management of modern business processes of commercial organizations" (Orel, November 26, 2014). Orel: Cartouche; 2014:74–76. (In Russ.).

11. Rozhnova O.V. Current trends in financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit.* 2018;5(2):26–35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
12. Būmane I. The methodology of the statement of comprehensive income and its impact on profitability: The case of Latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues.* 2018;6(1):77–86.
13. Du N., Stevens K., McEnroe J. The effects of comprehensive income on investors' judgments: An investigation of one-statement vs. two-statement presentation formats. *Accounting Research Journal.* 2015;28(3):284–299.
14. Hodgson A., Russell M. Comprehending comprehensive income. *Australian Accounting Review.* 2014;24(2):100–110.
15. Jones D.A., Smith K.J. Comparing the value relevance, predictive value, and persistence of other comprehensive income and special items. *Accounting Review.* 2011;86(6):2047–2073.
16. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014. DOI: 10.1109/ICSSSM.2014.6874141
17. Linsmeier T.J. Revised model for presentation in statement(s) of financial performance: Potential implications for measurement in the conceptual framework. *Accounting Horizons.* 2016;30(4):485–498.
18. Marshall R., Lennard A. The reporting of income and expense and the choice of measurement bases. *Accounting Horizons.* 2019;30(4):499–510.
19. Palea V., Scagnelli S.D. Earnings reported under IFRS improve the prediction of future cash flows? Evidence from European banks. *Australian Accounting Review.* 2017;27(2):129–145.
20. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering.* 2019;8(2 Special Issue 9):810–816.
21. Wang X., Jiang H., Lu M. Does the reporting location of other comprehensive income matter? The investor's perspective. *Australian Accounting Review.* 2019;29(3):546–555.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

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

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

ABOUT THE AUTHORS

Tat'yana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Accounting Department of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Emiliya S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting Department of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
druzhilovskaya@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 09.02.2020; после рецензирования 05.04.2020; принята к публикации 29.06.2021. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 09.02.2020; revised on 05.04.2020 and accepted for publication on 29.06.2021.

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

Памяти Анатолия Даниловича Шеремета – основоположника комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности /

To the memory of Anatoly Sheremet – the Founder of a Comprehensive Economic Analysis of Economic Activity

Анатолий Данилович Шеремет – крупнейший ученый, один из основоположников аналитической школы Советского Союза и современной России. Его имя и работы известны тысячам представителей самой массовой экономической профессии – бухгалтерам. Именно его учебники и методика в течение десятилетий были настольными книгами не только работников бухгалтерско-аналитических подразделений крупнейших российских предприятий, но и руководителей отраслевых министерств и ведомств, ответственных работников государственных органов управления. Многие его научные статьи и монографии затрагивают широкий круг проблем развития экономики в разные периоды жизни нашей страны: в период быстрого развития производства, усиленного внимания к ускорению научно-технического прогресса и инновационному развитию, построению системы управления в рамках производственных, научно-производственных и промышленных объединений, активно создаваемых в СССР в 70–80 гг. прошлого века, в период освоения методов управления рыночной экономикой и в наши дни, когда возникали новые задачи в связи с изменениями внешнеполитической обстановки.

С уверенностью можно утверждать, что не было в стране события, на которое не отозвался бы в своих работах Анатолий Данилович и не предложил бы конкретные пути и способы решения задач в области совершенствования учетно-аналитической работы, цель которой – своевременное информационное обеспечение системы управления, необходимое и достаточное для обоснования оперативных и стратегических решений, достоверного и транспарантного отражения фактов хозяйственной деятельности и выявления устойчивых связей между основными характе-



ристиками финансовых результатов и факторами, их формирующими. По своим статьям и книгам А.Д. Шеремет был хорошо знаком широкой аудитории экономистов – от академических ученых до экономистов-практиков, контакта с которыми он никогда не терял.

Его знали не только как ученого, но и как блестящего преподавателя. Тысячам студентов посчастливилось слушать его лекции, читать написанные им и его учениками учебники, участвовать в дискуссиях на конференциях и семинарах, где он выступал с докладами. Аудитория могла быть самой разной – студенты, руководители организаций, а в последние годы – аудиторы, консультанты, имеющие большой практический бухгалтерский опыт, а на международных конференциях – ведущие зарубежные ученые.

Научные работы Анатолия Даниловича всегда касались самых актуальных проблем, поскольку руководителям была необходима самая свежая информация по совершенствованию учетного процесса: ищем резервы по повышению эффективности производства — развиваем новые направления анализа; необходимо обеспечить надежность и прозрачность данных — расширяем контроль и формируем новое его направление — аудит. Широкий круг рассматриваемых вопросов, умение выделить главное, показать единство теоретической глубины изучаемых проблем и их практического значения сближало Шеремета с самыми разными группами специалистов — учеными и практиками, молодыми работниками и опытными профессионалами, российскими и зарубежными учеными.

Вся его жизнь — это путь к поставленной цели, поиск возможностей ее успешного достижения, открытие нового, приобщение к своей любимой профессии сотен соратников, для которых его имя было критерием качества и залогом победы.

Цель этой статьи — дать портрет этого известнейшего ученого тем, кто не работал с ним или просто был тогда еще слишком молод, поделиться воспоминаниями с его коллегами и соратниками о главных победах и множестве трудностей, которые ему пришлось преодолеть.

Анатолий Данилович Шеремет родился 2 сентября 1939 г. в деревне Головинка Тульской области. Рос как обычный парнишка из трудовой семьи. Однако с детства любил учиться и добиваться поставленной цели. После окончания школы с золотой медалью он мог поступить в любой вуз, и он выбрал первый и лучший — Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова. Были, конечно, сомнения, на какой факультет идти. Все направления интересны, знания приобретены надежные, учеба дается легко. Что выбрать? А хотелось сделать что-то нужное и полезное, чтобы жить стало лучше, радостнее.

Так и остановился Анатолий на экономике, предвидя, что эта область знаний всегда будет востребована, от успехов в ее развитии в значительной степени зависит жизнь всех людей в стране. И ни разу не изменил своей привязанности. Вся его жизнь неразрывно связана с Университетом — там и друзья, и семья, все трудности и радости побед. Он двигался к вершинам науки вперед и вверх, ступень за ступенью. Правда, этот путь был нелегким и не таким уж коротким. Но именно успех, полученный нелегким трудом, позволил ему

сохранить стойкость духа, обрести умение держать собственную линию в науке и объединить вокруг себя огромное число последователей.

Он всегда был самым молодым: аспирантом, преподавателем, доцентом и профессором на факультете. С 1972 г. возглавил кафедру учета, анализа и аудита хозяйственной деятельности, с 1963 по 1965 г. был заместителем декана экономического факультета, а в 1991 г. по его инициативе был создан один из первых в России учебно-методических центров обучения и переподготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов, через который прошли тысячи слушателей.

Заслуги Шеремета были высоко оценены Университетом и страной: он был лауреатом Ломоносовской премии II степени (1978 г.), Ломоносовской премии за научную и педагогическую деятельность (1994 г.), удостоен грамоты Ломоносовских чтений МГУ, удостоился званий «Заслуженный профессор Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова», «Заслуженный деятель науки РСФСР», «Заслуженный экономист Российской Федерации».

До последних дней своей жизни он читал курсы лекций по бухгалтерскому учету, анализу хозяйственной деятельности, развитию аудита, работал с магистрами и аспирантами.

Сила Анатолия Даниловича состояла в том, что всю жизнь он активно изучал практический опыт — сначала учился, потом консультировал, готовил методические материалы, позволяющие улучшить практику учетно-аналитической и контрольной деятельности. Он принимал активное участие в общественной деятельности, объясняя значимость учетно-аналитической работы и помогая ее утверждению в системе экономического управления. Так кто же он — педагог, ученый, общественный деятель? В этом его загадка и, может быть, доказательство реальной системности развития личности, умения держать баланс и равновесие по жизни. Это пример для всех нас — ориентир для молодежи, эталон оценки своей деятельности для сложившихся ученых.

Следует отметить, что в своих работах Шеремет утверждал, что экономический анализ — это не только самостоятельная область знаний, но и наука, в то время как мировая практика не выделяла его как самостоятельное научное направление. Россия же настойчиво развивала его, добиваясь признания теоретической и практической значимости этой области знаний.

За годы своей научной работы выдающийся экономист подготовил и опубликовал свыше 350 работ общим объемом около 1500 печатных листов, стал автором и соавтором в 23 научных монографиях, нескольких десятках учебников и учебных пособий под грифом Минобрнауки России, большинство из которых выдержали 3–6 изданий. Под его руководством подготовлено около двух десятков методик и практических пособий, часть из которых рекомендованы Минфином России в качестве типовых. Широкой популярностью пользуются такие его учебники и монографии, как «Теория экономического анализа», «Финансы предприятий: менеджмент и анализ», «Управленческий учет», «Аудит», «Методика финансового анализа деятельности в коммерческих организациях», «Комплексный анализ хозяйственной деятельности», «Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия», «Малый бизнес».

Будучи профессором кафедры, он несколько десятилетий возглавлял диссертационный совет по защите докторских и кандидатских диссертаций по специальности «Бухгалтерский учет, статистика» и был награжден почетными грамотами ВАК СССР «За особые заслуги в работе по аттестации научных и научно-педагогических кадров» (1978–1982 гг.). Он был руководителем 60 кандидатских диссертаций и консультантом 27 докторских — все эти работы были успешно защищены.

На основе своих исследований Шеремет сформулировал и обосновал научные положения, которые можно назвать новым перспективным направлением в развитии бухгалтерского учета, анализа и аудита, разработал методологию и систему комплексного микроэкономического анализа, предложил классификацию показателей и факторов хозяйственной деятельности и методику их учета и контроля, разработал новые методы экономического анализа, получившие апробацию на практике (интегральный метод факторного анализа, метод расстояний для сравнительной комплексной оценки предприятий и для интенсификации и эффективности деятельности предприятий, рейтинговые анализы и др.). Им создана научная школа комплексного экономического анализа и его информационного обеспечения.

Среди множества работ ученого очень трудно выбрать лучшие, главные. Все они интересны, всегда свежи и оригинальны, написаны с глубоким

уважением к опыту предшественников. И все-таки попробуем выделить то, что позволило считать профессора Шеремета одним из основателей российской аналитической школы.

Прежде всего нужно отметить его вклад в развитие теории экономического анализа. Будучи еще начинающим ученым, он включился вместе с ведущими аналитиками страны профессорами С. К. Татуром и М. И. Бакановым в подготовку очередного издания уже известной книги «Теория экономического издания», которая издавалась как учебное пособие для вузов. По сути, это был не только учебник, но и основополагающий материал по утверждению экономического анализа как самостоятельной области знаний и самостоятельной науки. Участие в этой работе молодого ученого существенно обогатило и расширило данное направление исследований. Шеремет, во-первых, четко выделил значимость развития экономического мышления на всех стадиях подготовки и формирования экономического механизма управления. В центр был поставлен вопрос о причинно-следственных связях между различными характеристиками деятельности экономических субъектов, что явилось базой для обоснования управленческих решений с учетом поставленных целей, реальных возможностей организаций и состояния окружающей среды. Именно этот подход был толчком к формированию нового направления аналитической работы — комплексного экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В главах учебников и монографий, написанных А. Д. Шереметом, стал часто использоваться термин «финансово-хозяйственная деятельность предприятия». Эта тема в определенной мере была развернута еще в его кандидатской диссертации, предмет которой был связан с оборачиваемостью оборотных средств, что предполагало изучение финансовых аспектов деятельности организации с упором на анализ движения денежных потоков. Это — второй новый аспект теории экономического анализа.

Третий аспект — изучение форм взаимодействия предприятий с другими экономическими субъектами — особо полно был развит в работах, которые увидели свет во второй половине 60–70 гг. прошлого века. В тот период возврата к отраслевому управлению после кратковременного действия совнархозов (территориального

управления) встал вопрос анализа и применения положительного эффекта последнего в современных условиях.

Значимость этой проблемы осознается только сейчас, в период повышенного внимания к роли региональной организации экономики, оценки действующих положений о необходимости разумного сочетания отраслевых вопросов с территориальной организацией производительных сил, сформулированных в теории экономического анализа. Именно такой подход позволяет избежать неоправданных логистических затрат, избыточности трудовых ресурсов в одном регионе и массового притока населения в места новыхстроек. Кроме того, именно территориальный аспект управления опирается на анализ производственной и социальной инфраструктуры, выбор приоритетных направлений их развития, максимально соответствующих эффективному формированию предприятий и повышению качества жизни.

Четвертый аспект — четкое и детальное раскрытие проблемы связи макро- и микроэкономического анализа, что, бесспорно, оказалось решающим для открытия в университете специальности «аналитика-статистика» (специальность по диплому).

Ученый как специалист в этой области стремился привести аналитические разработки к количественным параметрам, определив систему показателей, характеризующих направления финансово-хозяйственной деятельности, методы их измерения и темпы изменения по периодам, а также отклонений от нормативных или средних величин. Это также было новым словом в развитии экономического анализа.

Рассматривая экономический анализ с этой точки зрения, можно утверждать, что именно эта область познания хозяйственной жизни позволяет выстроить мостик от логических и хронологических методов обоснования устойчивых закономерностей к количественным оценкам происходящих изменений, их темпов и разброса данных, характеризующих однотипные явления и процессы. На основании этого выстраиваются модели, позволяющие прогнозировать возможные угрозы и риски, реальные достижения, что становится основой риск-ориентированной системы управления. В этом случае появление в работах по теории экономического анализа разделов об использовании методов моделирования

на основе математической статистики, методов оптимизации, теории игр, а в настоящее время — использование универсального языка XBRL, Big Data, Blockchain и других информационных систем представляется весьма естественным.

Расширяя границы экономического анализа, Шеремет всегда подчеркивал, что необходимо развивать экономический анализ на микроуровне, т.е. в рамках конкретных предприятий как первичных звеньев экономики, помня, что именно в таких условиях создается добавленная стоимость, производятся новые виды продукции и услуг, прежде всего научно-технических и информационных, т.е. удовлетворяется потребность развития экономики и повышения качества жизни населения. Признаки богатой страны — это успешно развивающиеся предприятия и организации, рациональное использование имеющихся ресурсов, формирование новых производств, создание новых научных и культурных ценностей.

Учебное пособие «Теория экономического анализа», выпущенное впервые в 50-е гг. прошлого века, легло в основу нескольких базовых учебников, которые используются практически во всех экономических вузах, а также в тех, где готовят специалистов по управлению экономическими субъектами разных уровней. Эти книги востребованы в системе повышения квалификации государственных служащих, руководителей министерств и ведомств. И понятно почему — ведь они способствуют выстраиванию аналитического мышления, необходимого любому специалисту, независимо от его деятельности и занимаемой должности.

Имя Шеремета неразрывно связано с комплексным экономическим анализом хозяйственной деятельности предприятий. Этому вопросу посвящена его докторская диссертация «Теория и практика комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятий», которую он защитил в 1971 г. В нее он вложил свой обширный, накопленный на экономических объектах, опыт работы.

Еще в кандидатской диссертации им было обосновано, систематизировано и сформулировано аналитическое обеспечение управления оборачиваемостью оборотных средств в станкостроении на основе скрупулезного изучения особенностей технологии организации производства в весьма важной отрасли промышленности. За 16 лет работы после защиты им были проработаны многие

новые вопросы, сформировано собственное стойкое отношение к изменениям экономики страны, развитию ряда появившихся за это время видов производств, приобретен практический опыт, изучена практика других стран.

Все это позволило поставить вопрос о создании комплексного экономического анализа (КЭА), цель которого состояла в формировании системы информационно-аналитического обеспечения непрерывного социального, экономического, организационно-технологического процесса управления с использованием аналитических методов и технических средств для формулировки стратегических и оперативных задач и путей их достижения.

Анатолий Данилович относился к своему научному детищу как к живому существу, которое растет, развивается, приобретает новые качества, т.е. живет вместе с предприятиями, являясь важнейшим инструментом, необходимым для обоснования развития и обеспечения роста экономики страны.

На работах Шеремета выросло целое поколение бухгалтеров. Сейчас кажется, что основные позиции КЭА существовали всегда, а ведь прошло всего полвека с момента его формирования. Но эта новая теория так активно развивалась, зачастую опережая время, что воспринимается как нечто неоспоримое, что всегда было, есть и будет. Многие ее понятия стали настолько привычными, что, когда наши специалисты встречают новые и неизвестные термины, они часто не задумываются, что в России аналогичные методы и инструменты используются уже достаточно давно, хотя и под другим названием.

Наиболее важно отметить следующие постулаты этой теории:

- базой КЭА является кругооборот капитала в цикле расширенного воспроизводства, поскольку он рассматривает движение основных элементов производства в течение полного цикла изготовления продукции и формирования ресурсов развития на основе приращения активов производства;

- в КЭА рассмотрено единство и сбалансированность круговорота и движения материально-вещественных средств производства и денежных ресурсов, выявление их соответствия и, как следствие, оценка реального покрытия денежными средствами потребностей производного процесса;

- в системе КЭА четко показано формирование активов производства, в том числе формирование основных средств и материально-производственных запасов. Отталкиваясь от расширения использования открытых организационных структур, когда для формирования готового продукта привлекаются сторонние предприятия, выполняющие часть работ по производству узлов и отдельных деталей, Шеремет подчеркивал необходимость разумной детализации материально-производственных запасов, выделяя кооперированные поставки, а в ряде случаев при длительном производственном цикле — незавершенное производство, при этом всегда отмечая необходимость аргументированного обоснования детализированной информации;

- в КЭА четко показана система формирования доходов и финансовых результатов деятельности организации — от получения выручки, от корпоративной деятельности до формирования прибыли; при этом с развитием системы кредитования производства и налоговой системы были вмонтированы блоки формирования чистой прибыли;

- в КЭА четко определен порядок формирования расходов, включая прямые и косвенные. В предложенной схеме движения средств не был полно показан механизм формирования прямых затрат и полной себестоимости, хотя Шеремет в своих работах существенно больше внимания уделял комплексному учету, тесно связывая этот подход с дальнейшим совершенствованием учета затрат;

- важное место в структуре КЭА занимает характеристика источников финансирования производства с увеличением основных форм заимствования (кредитов). По мере изменения механизма управления экономикой в КЭА вносились соответствующие изменения и дополнения по этому направлению;

- одним из главных достоинств разработанной системы КЭА была сформулированная система показателей, характеризующих основные этапы процесса производства, включая затраты на содержание основных ресурсов, активов и обязательств предприятия. Практически суть системы показателей, предложенной профессором Шереметом, реализует тот же методический подход, что и сбалансированная система показателей Нортон и Каплана, так как в ней выделе-

ны те же группы факторов, определяющих финансовые результаты деятельности предприятия, характеристики основных бизнес-процессов производства и задействованных в них ресурсов, обоснованы перспективы развития производства с учетом востребованности обществом и реальных возможностей финансирования его дальнейшего развития, т.е. в этой системе дана основа внутреннего механизма управления экономическими субъектами. Поставив во главу схемы показатели выпуска продукции (выручку), Анатолий Данилович подчеркнул необходимость признания (реализации) выпущенной продукции, т.е. признание обществом полезности деятельности организации. По мере перехода к рыночной экономике он в своих работах более полно представил и маркетинговую концепцию анализа, уделив серьезное внимание формированию оптимальной доходности ассортиментной цепочки, анализу маржинального дохода, полученного конкретной организацией и ее звеньями (валовой прибыли).

Развитие методов кредитования в России привели к тому, что КЭА был дополнен расширенной схемой развернутого анализа платежеспособности и кредитоспособности предприятия, что нашло широкое применение в банковской сфере как рейтинговый метод анализа кредитоспособности заемщиков. В условиях рыночной экономики наиболее полно проявлялись вопросы анализа кругооборота капитала. А. Д. Шеремет активно поддерживал позицию своего коллеги д.э.н., проф. В. Ф. Апаля о том, что именно круговорот капитала должен стать основным предметом изучения не только в экономическом анализе, но и в бухгалтерском учете.

Становление рыночной экономики также привело к пониманию необходимости уделять больше внимания маржинальной концепции анализа при обосновании оптимальных ассортиментных линий производства, обеспечивающих, с одной стороны, получение максимального маржинального дохода (валовой прибыли) и учитывающих, с другой стороны, изменение спроса на определенные виды продукции и возможности собственных производственных мощностей каждого предприятия. Это в конечном счете привело к необходимости предоставления более полных данных о формах кооперируемых связей, в частности о приобретении акций организаций, в услугах которых постоянно нуждалось

предприятие, выпускающее финальный продукт. Так, новой частью КЭА стал анализ финансовых вложений в долевые ценные бумаги как неотъемлемый элемент системы аналитической работы в новых условиях, что обеспечило плавный переход к системе анализа в рамках акционерных обществ.

По мере усложнения структуры активов организации, включая увеличение доли долгосрочных финансовых вложений, дебиторской задолженности, финансовых эквивалентов, повышение требований к уровню инновационности, производство расширило понятие нематериальных активов, в состав которых вошли затраты на первые цифровые активы (программное обеспечение), приобретение и создание собственных информационных продуктов и т.д. Эти вопросы также нашли отражение в Комплексном экономическом анализе. Его инструменты легко адаптировались к новым условиям и успешно встраивались в систему экономического механизма управления современными субъектами хозяйствования.

Шеремет всегда активно поддерживал развитие и использование новых направлений анализа, более полно раскрывающих отдельные виды деятельности экономических субъектов — инвестиционно-инновационного, функционально-стоимостного, управленческого, динамического и стратегического и др. Он не менял основного курса своих исследований, ибо КЭА охватывал и включал все эти направления, но каждое из них требовало углубленной специфической проработки и обогащало анализ, поэтому любые новые предложения всегда поддерживались научной школой КЭА.

Огромный вклад ученого в развитие аудита и новых форм организации контрольной деятельности нашел широкое отражение во многих его работах, и прежде всего связанных с созданием научно-методического центра по подготовке бухгалтеров и аудиторов, разработкой новых программ, ориентированных на специфику работы в рыночной экономике, для подготовки и повышения квалификации бухгалтеров, а также организацией аттестации специалистов новой профессии — аудиторов, выдачей им соответствующих документов, с контролем за организацией аудиторских фирм и созданием саморегулируемых аудиторских организаций. Эта работа осуществлялась в тесном сотрудничестве с Министерством финансов России — органом, ответственным за

формирование аудиторского сообщества, и со многими вузами, в которых создавались специализированные учебно-методические центры.

Предвидение дальнейшего развития методов и процедур учетно-контрольной деятельности помогло Шеремету и его соратникам возглавить сложную работу по адаптации учетно-аналитической деятельности к новым экономическим отношениям, складывающимся в рыночной экономике. Именно в МГУ имени М. В. Ломоносова началась активная работа по повышению квалификации бухгалтеров и ориентированию их на адаптацию к требованиям международных стандартов отчетности, постановки бухгалтерского учета и развития контрольной работы в корпоративных структурах. По инициативе Анатолия Даниловича Ассоциация бухгалтеров «Содружество», созданная в период перестройки экономики СССР, активно подключилась к подготовке аудиторов и развитию аудиторской инфраструктуры — нового для России профиля учетно-контрольной профессии. После распада СССР именно эта Ассоциация продолжила тесное сотрудничество с коллегами, включая подготовку специалистов новых профессий — аудиторов и консультантов — в Белоруссии, Украине, Казахстане. Все годы постсоциалистического развития в научных мероприятиях, организуемых МГУ, активное участие принимали представители общественных организаций бухгалтеров и аудиторов стран ближнего зарубежья, продолжая единую линию развития учетно-аналитической контрольной профессии.

Специалисты экономического факультета Университета, и прежде всего кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, возглавляемая Шереметом, первыми разработали программы подготовки и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров и начали вручать соответствующие аттестаты, помогли сделать первые решительные шаги по обучению российских специалистов международным стандартам финансовой отчетности и аудита. Конечно, эта работа проводилась в тесном контакте с Министерством финансов России, Центральным банком России, другими министерствами и ведомствами, высшими учебными заведениями.

После создания Института профессиональных бухгалтеров России Центр подготовки бухгалтеров и аудиторов МГУ в большой мере стал ориентироваться на подготовку и повышение квалификации аудиторов. Профессор Шеремет,

являясь членом методологического совета Минфина России, был ответственным за разработку программ подготовки специалистов этого профиля и организацию ежегодного повышения их квалификации. Требование ежегодно проходить повышение квалификации, осваивая все новые достижения в области учета, анализа и аудита, порождало необходимость постоянной актуализации существующих программ и составление специальных курсов для профессионального роста с учетом изменения законодательных и нормативных актов России и зарубежного опыта. Это дало возможность существенно расширить направления исследований ученого и возглавляемой им кафедры и осуществлять подготовку кадров по новой специальности — «аудит». В центре подготовки бухгалтеров и аудиторов МГУ прошли обучение многие представители крупнейших аудиторских фирм России. С их помощью практически сформировались первые профессиональные кадры, и было организовано их участие в работе международных аудиторских организаций. Методологическую помощь аудиторам-практикам со стороны Университета трудно переоценить, поскольку именно ученым-экономистам приходилось организовывать методические семинары, готовить новые программы и качественные задания для экзаменов на получение аттестата по специальности «аудит». В это время был подготовлен первый учебник по аудиту под редакцией А. Д. Шеремета и В. П. Суйца, который активно использовался как в вузах, так и в учебно-методических центрах специальной подготовки и выдержал шесть изданий, своевременно обновляясь с учетом новых требований к новой профессии. Одновременно активно развивались и научные исследования в этой новой для России области.

Отдавая много сил организации научных исследований в рамках своей кафедры, профессор принимал деятельное участие в организации совместных с другими вузами и крупными российскими предприятиями исследований. В частности, участвовал в проведении совместных научных исследований в области формирования информационного обеспечения управления и автоматизации учетно-контрольных процессов, работая со специалистами Московского финансового института (в настоящее время Финансовый университет) В. С. Рожновым, В. Б. Либерманом, О. В. Голосовым, плодотворно содействовал развитию сравнительного экономического анализа, поддерживая веду-

щих специалистов Свердловска (Екатеринбурга), вел непосредственную работу по совершенствованию учетно-аналитических и контрольных процессов на крупных предприятиях России; уделяя большое внимание функционально-стоимостному анализу. Следует подчеркнуть, что все работы в области бухгалтерского учета, анализа и контроля проводились силами вузов под руководством Министерства финансов СССР (а потом России) и отраслевых министерств и ведомств. Поскольку академические институты в этом направлении работали очень ограниченно, в задачу вузов входила разработка методологических позиций, отраслевых особенностей и формирование конкретных проектно-методических документов. Это была сложная, но очень почетная работа. В результате проведенных исследований складывались гармоничные концепции учетно-аналитической работы в экономических субъектах огромной страны — СССР, в которой отдельные республики дополнительно работали над собственными задачами в области развития учета и анализа, связанными с особенностями их отраслевой структуры, менталитета населения, уровня развития. Создавались новые предприятия, появлялись новые вызовы, выдвигались новые требования к бухгалтерско-аналитической работе, и вузы как весьма подвижные и активные участники подготовки кадров часто первыми реагировали на запросы практики. Все это способствовало развитию учетно-аналитической и контрольной работы и отражалось в материалах научных исследований, проводимых в вузах страны. Результаты активно обсуждались на конференциях и семинарах. А. Д. Шеремет всегда принимал в этом активное участие, в частности именно в рамках межвузовского сотрудничества МГУ, Московского финансового института и Московского экономико-статистического института были сформированы первые методологические подходы к автоматизации учетно-аналитических работ, обоснованы предложения по практическому использованию экономико-математических моделей, прогнозных моделей в рамках экономических субъектов. Прделанная работа оказала серьезное положительное влияние на формирование единых научных взглядов ученых, способствовала обмену опытом между вузами и научными и производственными организациями. Многие крупные ученые работали одновременно в нескольких вузах, что активно способствовало обмену методическими документами, развивалась практика выступления

ведущих специалистов в качестве приглашенных профессоров вузов, т.е. проводились те же мероприятия, которые и в наши дни рассматриваются как важное направление учебно-методической работы вуза.

Следует отметить активное сотрудничество Шеремета с Учебно-методическим объединением вузов (УМО), созданным при Финансовой академии (Финансовый университет). На плечи руководителей УМО (доктора экономических наук, профессора А. Г. Грязновой, доктора экономических наук, профессора М. А. Эскиндарова, доктора экономических наук, профессора О. В. Голосова) легла задача организовать разработку государственных образовательных стандартов при переходе страны от централизованного управления к рыночной экономике. Это было непросто — смена парадигм, формирование новых традиций и разработка новых концепций аналитического мышления. Анатолий Данилович принял в этой работе самое активное участие. Он вошел и в состав межвузовской группы ведущих профессоров, созданной для разработки стандартов второго поколения, когда уже был накоплен определенный опыт работы в условиях рыночной экономики. В это же время решался вопрос о переходе на многоуровневую подготовку специалистов, и каждая встреча этой группы позволяла проанализировать деятельность ведущих вузов страны, выбрать те новые позиции, которые позволяли существенно повысить эффект от подготовки специалистов бухгалтерско-аналитической профессии и отразить эти вопросы в государственных образовательных стандартах. Шеремет был не только одним из основных методологов этой разработками, но и вместе с сотрудниками своей кафедры подготовил типовые программы и методические материалы по базовым дисциплинам для специалистов разного уровня. В 2000-е гг. для совместной работы вузов УМО был организован целевой научно-методический семинар, который ежегодно проводился в сентябре, т.е. в первый месяц нового учебного года, в Анапе — так возникла традиция анапских встреч. Часто в них принимали участие представители общественных организаций бухгалтеров и аудиторов, коллеги из других стран не только ближнего, но и дальнего зарубежья. Это были творческие встречи, где обсуждалось множество научных, учебно-методических и производственных проблем, при этом Анатолий Данилович не только был их постоянным участником, но и не-

изменным лидером самых сложных и актуальных дискуссий. Его доклады и выступления ждали, понимая, что он всегда предложит что-то новое, интересное, полезное для всех. А главное — не только поставит новые задачи, но и подскажет их конкретные решения. Он умел не только заинтересовывать слушателей своими идеями, но и слышать предложения других участников, поддерживать и развивать их. Его ровное, спокойное поведение, принципиальное и аргументированное обоснование выводов очень успокаивающе действовало на аудиторию, а спор постепенно превращался в поиск гармоничных решений. Эти встречи в Анапе до сих пор вспоминают все наши коллеги — незабываемые дни и вечера, официальные заседания и дружеские обсуждения на берегу моря, песни под гитару. Тематика одна и та же: как выстроить научную и учебную работу преподавателя, как организовать сотрудничество, как помочь молодежи освоить премудрости такой нужной и сложной, но одновременно родной работы — учета, анализа, контроля и аудита.

Несмотря на то что Анатолий Данилович всю жизнь работал в университете имени М. В. Ломоносова, многие направления его деятельности вышли далеко за рамки не только родного вуза, но и Минобрнауки, были связаны с органами государственного управления, Минфином России, отраслевыми министерствами и прежде всего — промышленными предприятиями. Минфин, традиционно отвечающий за организацию учетно-аналитической и контрольной работы, по существу являлся тоже местом общественной работы ученого.

Социальная активность Шеремета проявлялась в активной общественной работе. В советское время он был деятельным членом президиума Всесоюзного совета научно-технических обществ (ВСНТО), а с 1960 до 1986 г. возглавлял Комитет по экономике и организации производства. Не многие помнят этот весьма интересный и имеющий огромное влияние на развитие экономики страны общественный орган, в функции которого входила организация научных исследований, формирование советской экономической научной школы и активное совершенствование механизма управления народным хозяйством. Долгие годы председателем ВСНТО был один из крупнейших российских ученых, директор Института проблем механики Академии наук СССР, академик А. Ю. Ишлинский. Единство академической

науки, прикладных исследований и постоянное совершенствовавшейся практики были основным девизом этого общества. ВСНТО объединял специалистов разных профилей и направлений, его членами были крупные советские ученые, работники академических отраслевых НИИ и вузов, к его работе активно привлекалась молодежь. Это было замечательное сообщество, обеспечивающее возможность общения высококвалифицированных специалистов, руководителей министерств, ведомств и крупных предприятий, практических работников. ВСНТО тесно сотрудничал с Всесоюзным обществом знаний, общественными организациями, объединяющими рационализаторов и изобретателей. Их сближала общая цель — поиск путей успешного развития экономики страны, повышение эффективности работы каждого предприятия, региона, отрасли. Отличительной чертой этого сообщества был демократический стиль работ. К подготовке и организации любого мероприятия активно подключались абсолютно разные специалисты — от руководителей государственных органов управления до передовых работников, активно участвующих в изобретательской деятельности в поисках лучших методов организации производства и труда. Рекомендации, которые готовили организаторы мероприятий, направлялись в высшие органы экономического управления и реально учитывались при подготовке государственных решений, составлении планов, законодательных и нормативных документов, а также ложились в основу конкретных мероприятий, осуществляемых на отдельных предприятиях.

Постоянные контакты с региональными и отраслевыми подразделениями ВСНТО, регулярные встречи на разных территориях при самом широком участии практических работников, крупные всероссийские конференции позволяли вести широкое демократическое обсуждение проектов будущих решений, которые готовили органы управления. При подготовке заключительных документов Комитета для представления в государственные органы управления А. Д. Шеремет никогда не забывал разработки регионов и конкретно указывал, от кого и какие предложения поступили. Очевидно, именно это обеспечило тесную связь ВСНТО с предприятиями страны, а в дальнейшем, после распада СССР, со специалистами не только России, но и ближнего зарубежья. Последние всегда участвовали в организации мероприятий, которые проводил МГУ в постсоциалистический

период развития. Ведь основы советской экономической школы укоренились в умах и сердцах экономистов, которые выросли в одной стране. Не было ни одного государства, созданного на базе бывшей республики СССР, где бы не проходили всесоюзные семинары, конференции, деловые встречи, и память о той пользе, которую они приносили, осталась. Поэтому участие во всероссийских конференциях остается для специалистов нашего профиля весьма привлекательным.

В постсоциалистический период активно развивались внешние связи России с зарубежными странами, в том числе в области учетно-аналитической и аудиторской деятельности. Аудиторы РФ достаточно быстро адаптировались и влились в международные профессиональные организации. Представители российских общественных аудиторских организаций были приняты в международные сообщества и активно участвовали не только в проводимых конференциях и семинарах, но и в разработке международных нормативных документов, регламентирующих развитие этой отрасли. На международных совещаниях делегацию России нередко возглавлял профессор Шеремет. Постепенно наши аудиторы стали не только деятельными участниками, но и докладчиками, и модераторами секций конференций, европейских и международных конгрессов в своей области. Лидерство Анатолия Даниловича было особенно заметно. Именно вокруг него сплачивались все представители российской делегации, включая работников вузов, представителей аудиторских фирм и крупных предприятий России.

Самые интересные дискуссии и обсуждения в ходе конференций и в свободные вечера, когда хотелось обменяться впечатлениями, сопоставить свое мнение с точкой зрения коллег, чаще всего проводились не только с его участием, но и под его прямым руководством. Это позволяло всесторонне рассмотреть спорные вопросы, оценить возможность использования зарубежного опыта в России и выработать позицию для деятельности собственной фирмы, кафедры, для исследовательской работы.

Трудно перечислить все направления общественной работы Анатолия Даниловича Шеремета. Даже самый краткий их перечень поражает — член правления «Вольного экономического общества России» (1991 г.), председатель правления «Ассоциации бухгалтеров СССР» (1989 г.), Международного координационного совета по реструктуризации

бухгалтерского учета и аудита в СНГ (1992 г.), член Международного консультационного совета по бухгалтерскому учету и аудиту, член президиума научно-экономического общества СССР (1986–1991 гг.), заместитель председателя методологического совета Минфина СССР (1975–1991 гг.), заместитель председателя экспертного совета по отраслевым экономическим наукам ВАК СССР (1975–1983 гг.), т.е. всю жизнь он активно участвовал в становлении и утверждении престижа нашей профессии. Сюда можно добавить работу в Институте профессиональных бухгалтеров России, членство в президиуме аудиторской палаты России, деятельность в качестве заместителя председателя Консультационного совета Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, члена совета по аудиторской деятельности при Минфине России. Вряд ли даже этот внушительный перечень полностью охватывает общественную деятельность этого удивительного человека.

Страна высоко оценила заслуги профессора. Он награжден медалями «За доблестный труд в ознаменование 100-летия со дня рождения Владимира Ильича. Ленина» (1970 г.), «Ветеран труда» (1986 г.), бронзовой (1979 г.) и серебряной (1980 г.) медалями ВДНХ, медалями «В память 850-летия Москвы» (1997 г.) и «Дружба народов» (Вьетнам), знаком вузов СССР «За отличные успехи в работе» (1979 г.), поощрен Благодарностью президента Российской Федерации Е.Б. Ельцина (1999 г.), президентом России В.В. Путиным ему вручены памятные часы «За заслуги перед Отечеством». Он — почетный гражданин города Хошимина.

Ко всем этим наградам можно добавить глубочайшее уважение и любовь, с которыми всегда относились и будут относиться к нему тысячи учеников. Удивительная коммуникабельность, открытость и доброжелательность этого человека сплотила вокруг него тысячи людей независимо от их специальностей и занимаемых должностей.

Его будут помнить долгие годы и гордиться тем, что в нашей стране нашу профессию много лет успешно представлял этот великий человек.

*Материал подготовлен доктором
экономических наук, профессором, профессором
Департамента аудита и корпоративной
отчетности Финансового университета
М.В. Мельник*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-90-101
УДК 336.148,657.633.5(045)
JEL H83

Внутренний контроль в государственных учреждениях

Ф.Ю. Алчинова

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-7111-879X>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены особенности функционирования государственных учреждений, вытекающие из их организационной структуры, направлений деятельности и состава подконтрольных объектов, выделены основные пути осуществления внутреннего контроля в бюджетной сфере, обозначена специфика управления бюджетным процессом. Отражены актуальные вопросы, связанные с необходимостью усиления регламентации деятельности государственных предприятий и совершенствования системы внутреннего контроля.

Цель исследования – анализ порядка проведения внутреннего финансового контроля в государственных учреждениях и определение основных направлений его совершенствования. Актуальность рассмотрения вопросов регламентации внутреннего контроля обусловлена необходимостью создания его сквозной риск-ориентированной системы, направленной на эффективное использование предоставляемых учреждениям общественных ресурсов.

Результаты исследования, в процессе которого использовались методы анализа, синтеза, сравнения, дедукции, логического мышления, диалектический метод познания, заключаются в разработке методологического подхода к совершенствованию механизмов организации внутреннего финансового контроля в федеральных органах исполнительной власти. Усиление регламентации и унификации внутреннего контроля в государственных учреждениях способствует повышению качества управления общественными ресурсами.

Ключевые слова: внутренний финансовый контроль; бюджетные средства; бюджетные процедуры; подведомственные учреждения; органы исполнительной власти; государственные учреждения; бюджетный процесс

Для цитирования: Алчинова Ф.Ю. Внутренний контроль в государственных учреждениях. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):90-101. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-90-101

ORIGINAL PAPER

Internal Control in State Institutions

F. Yu. Alchinova

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-7111-879X>

ABSTRACT

The article considers the features of the state institutions activities related to their organizational structure, areas of their activity and the composition of objects under control. It defines the main directions of internal control in the budgetary sphere and reveals the features of the budget process management. The author highlights the topical issues related to the necessity of strengthening the regulation of the state institutions activities and improving the internal control system. The purpose of the research is to analyze the procedure for organizing internal financial control in the state institutions and determine the main directions for its improvement. In the course of the research, the methods of analysis, synthesis, comparison, deduction, logical thinking, and the dialectic method of cognition were used. The peculiarities of the organization of internal control in state institutions are related to the fact that they face a dual task. On the one hand, it is necessary to ensure the rational use of budget funds and resources allocated for the maintenance of their apparatus. On the other hand, it is necessary to ensure control over the rational distribution and effective use of budget funds in subordinate organizations. The actuality of considering the issues of internal control regulation is determined by the necessity of creating a cross-cutting risk-oriented internal control system aimed at the

© Алчинова Ф.Ю., 2021

effective use of public resources provided for organizations. The results of the research include the development of a methodological approach to improving the mechanisms of organizing internal financial control in federal executive bodies. It is concluded that strengthening the regulation and unification of internal control in the state institutions contributes to improving the quality of public resource management.

Keywords: internal financial control; budget funds; budget procedures; subordinate institutions; executive authorities; state institutions; budget process

For citation: Alchinova F. Yu. Internal control in state institutions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):90-101. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-90-101

ВВЕДЕНИЕ

Вопросам внутреннего контроля всегда уделялось большое внимание, поскольку он является важнейшим условием предупреждения рисков и минимизации негативных последствий деятельности любого предприятия. «Полноценная и качественная реализация контрольной функции является необходимым условием эффективного государственного управления» [1]. В этой связи особое значение имеет правильная организация внутреннего контроля в государственных учреждениях, поскольку перед ними стоит решение двух задач. С одной стороны, они должны обеспечить рациональное использование ресурсов, выделяемых на содержание и функционирование их аппарата, с другой стороны, обязаны контролировать рациональность распределения и использования бюджетных средств в подведомственных учреждениях.

Соответственно, при формировании системы внутреннего контроля «следует учитывать правовой статус, специфику и масштабы деятельности учреждения, способ организации и осуществления внутреннего контроля, опираться на практику контрольной деятельности органов, осуществляющих полномочия учредителя в отношении подведомственных учреждений» [2]. Определяющим является тот факт, что в деятельности государственных предприятий в достаточной степени используются общественные ресурсы, как финансовые, так и материальные.

Возрастающая в настоящее время «необходимость переориентировать внутренний финансовый контроль с контроля за соблюдением установленных внутренних стандартов и процедур на выявление и минимизацию рисков совершения нарушений в бюджетном секторе и рисков несоблюдения принципа эффективности использования бюджетных средств и разработать систему мер, позволяющих контролировать деятельность» [3] как структурных подразделений

государственных учреждений, так и подведомственных им организаций, требует совершенствования и усиления регламентации внутреннего контроля, затрагивающего такие важные направления, как формирование бюджета и его исполнение, подготовка последующих отчетов и анализ результатов деятельности организаций бюджетной сферы.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Особенности управления бюджетным процессом в государственных учреждениях

Специфика деятельности государственных учреждений связана с организационной структурой как их самих, так и подконтрольных им объектов. Наиболее наглядно это можно продемонстрировать на примере федеральных министерств. К первой группе объектов относятся учреждения, исполняющие основные функции министерств и функционирующие, как правило, в форме федеральных государственных казенных учреждений. Их финансирование осуществляется на основании сметы за счет средств федерального бюджета. Вторая группа объектов — организации, имеющие достаточную степень самостоятельности и функционирующие в форме федеральных государственных унитарных предприятий (ФГУП) и федеральных государственных бюджетных и автономных учреждений (ФГБУ и ФГАУ). Для них органы исполнительной власти, выступающие в роли учредителей и главных администраторов бюджетных средств, формируют программы деятельности и государственные задания, под которые выделяются соответствующие средства в форме субсидий, а также рассматривают, насколько эффективно работают предприятия в части получения дополнительной прибыли.

**ОБЩАЯ СТРУКТУРА ОБЪЕКТОВ КОНТРОЛЯ
ФЕДЕРАЛЬНЫХ ОРГАНОВ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ /
GENERAL STRUCTURE OF OBJECTS OF CONTROL OF THE FEDERAL EXECUTIVE
AUTHORITIES**

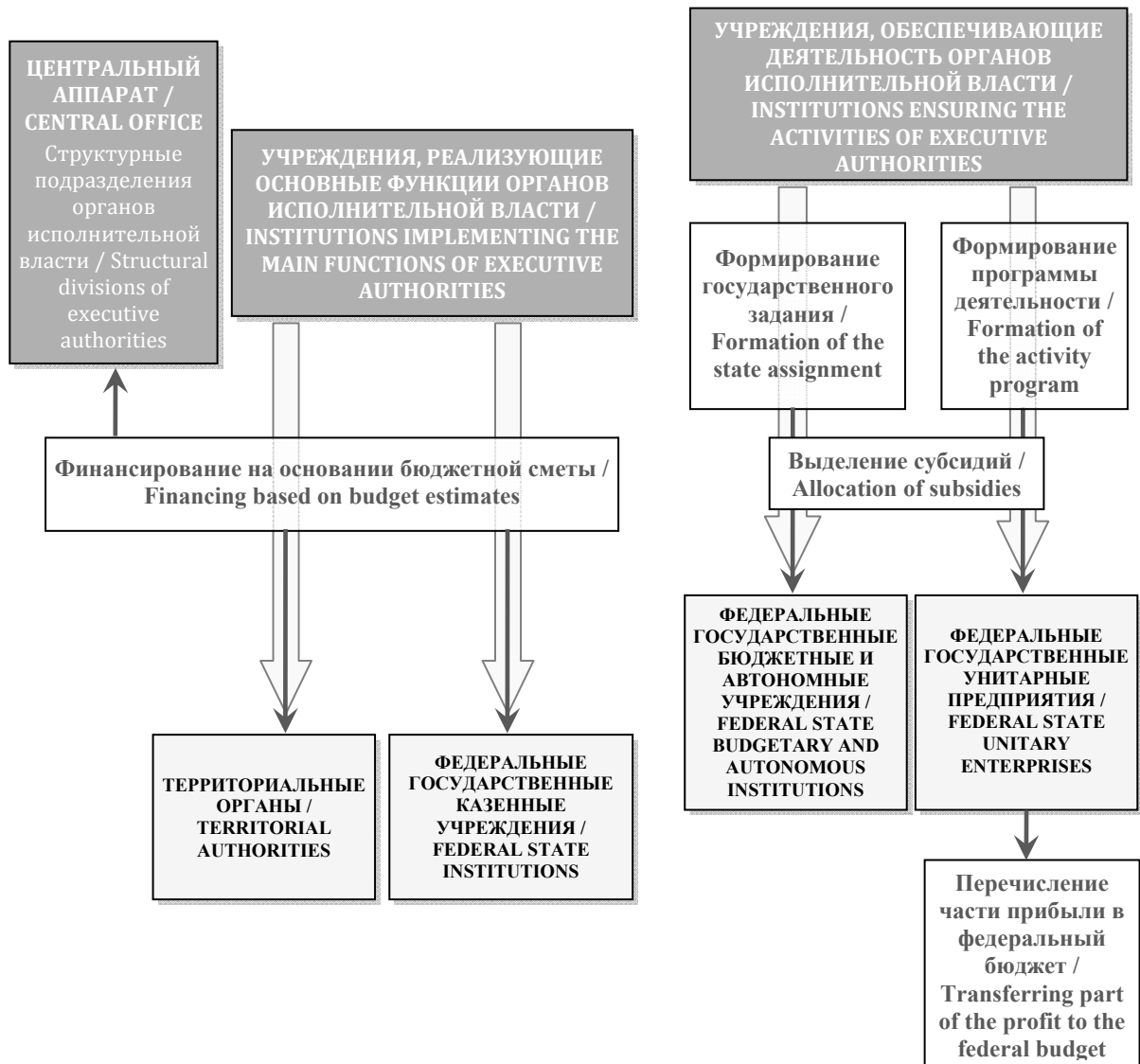


Рис. 1 / Fig. 1. Общая структура объектов контроля федеральных органов исполнительной власти / General structure of objects of control of the federal executive authorities

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

Общая структура подконтрольных объектов федеральных органов исполнительной власти представлена на рис. 1.

Соответственно, для обеспечения деятельности государственных учреждений, в том числе для организации эффективной системы внутреннего контроля, требуется использование достаточно большого количества нормативно-правовых

актов и локальных документов, учитывающих специфику и направления их работы, а также разнообразие предоставляемых им общественных ресурсов.

Так, для координации и организации деятельности подведомственных бюджетных и автономных учреждений необходимо издание локальных нормативно-правовых актов, ре-

гламентирующих такие вопросы, как нормирование затрат на выполнение государственного задания и формирование планов финансово-хозяйственной деятельности подведомственных учреждений.

«Бюджет является основным и мощным инструментом управления и помогает в качестве инструмента планирования и контроля за использованием ограниченных финансовых ресурсов для достижения институциональных целей» [4]. В целях реализации министерствами функций главного администратора доходов бюджета и главного распорядителя бюджетных средств разрабатываются внутренние регламенты, устанавливающие порядок составления и ведения бюджетных смет их структурными подразделениями и подведомственными федеральными казенными учреждениями.

Не менее важным этапом является формирование отчетности о деятельности подведомственных учреждений, порядок составления которой также регламентируется на локальном уровне.

Разнообразие используемых документов подчеркивает особенности направлений проведения внутреннего контроля в государственных учреждениях, который в организациях бюджетной сферы является «регламентированной внутренними документами деятельностью по контролю за структурными подразделениями и различными направлениями деятельности учреждения» [5] в целях координирования и оказания методологической поддержки объектам контроля и направлен на эффективное и рациональное использование бюджетных средств. «Упорядоченный внутренний финансовый контроль является главным условием достижения устойчивого финансового положения организации» [6].

В этой связи методологически востребованным становится создание внутреннего регламента, позволяющего выстроить сквозную систему проверки и скоординировать деятельность не только структурных подразделений экономического субъекта, но и подведомственных учреждений. Потребность в регламентации внутреннего контроля обусловлена и положениями действующего законодательства.

Обязательность осуществления учреждениями государственного сектора внутреннего контроля их финансово-хозяйственной деятельности установлена Федеральным законом от 06.12.2011

№ 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹, констатирующим, что он должен проводиться государственными учреждениями с учетом норм бюджетного законодательства Российской Федерации о внутреннем финансовом контроле.

В то же время Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»² определяет, что порядок организации внутреннего финансового контроля фактов хозяйственной жизни экономических субъектов необходимо закрепить в учетной политике организации.

В свою очередь, Бюджетный кодекс Российской Федерации (ст. 160.2–1)³ определяет внутренний финансовый контроль как составную часть бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств, тем самым возлагая на участников бюджетного процесса обязанность по его организации и осуществлению. Однако в настоящее время порядок его практической реализации не регламентирован нормативно-правовыми актами, и законодательно какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления внутреннего контроля не установлены.

Внесенные в Бюджетный кодекс Российской Федерации изменения⁴ не обязывают органы исполнительной власти, реализующие функции главных администраторов (администраторов) бюджетных средств, издавать внутренний нормативный акт, регулирующий вопросы осуществления внутрен-

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 25.06.2021).

² Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2017 № 274н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора “Учетная политика, оценочные значения и ошибки”». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298347/ (дата обращения: 25.06.2021).

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 01.07.2021, с изм. от 15.07.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.07.2021). Статья 160.2–1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/6fd424277aebba215512c7a68a5077c68e1337/

⁴ Федеральный закон от 26.07.2019 № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_330027/ (дата обращения: 25.06.2021).

него финансового контроля — «...указанный акт может быть (но не обязан быть) издан...». Однако при принятии решения об издании такого акта рекомендуется выделять особенности совершения контрольных действий и принимать во внимание уже существующие в организации подходы к их осуществлению. При этом подчеркивается важность актуализации контрольных действий при выполнении бюджетных процедур.

Необходимость регламентации деятельности экономических субъектов в указанной сфере вызвана нормативно закрепленной обязанностью предприятия вести внутренний финансовый контроль, который подразумевает скоординированные действия всех участников процесса и не может осуществляться в хаотическом порядке, а требует разработки общих подходов.

Процедуры его осуществления необходимо упорядочить, придать им системность и последовательность. Это будет способствовать созданию целостной картины финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, что в свою очередь «повлияет не только на процедуры финансового управления и контроля, но и на управленческие механизмы, применяемые в государственных структурах» [7]. В большей степени последнее позволит определить и предупредить возникающие возможные риски и выстроить риск-ориентированную сквозную систему внутреннего контроля. «Этого можно достичь за счет повышения эффективности процесса контроля и управления» [8], чему, в частности, способствует разработка органами исполнительной власти Положения об организации внутреннего финансового контроля.

Регламенты организации внутреннего финансового контроля в органах исполнительной власти

«Эффективная система внутреннего контроля предусматривает такое ее состояние, которое обеспечивает разумную уверенность в том, что цели государственного (муниципального) учреждения будут достигнуты, а риски несущественны» [9]. Поскольку на сегодняшний день отсутствуют методические рекомендации по формированию локальных нормативных актов, регулирующих данную систему, в качестве основы предлагается использовать Положения о внутреннем контроле, разработанные такими крупными ведомствами, как МИД России и Ми-

нистерство промышленности и торговли Российской Федерации (Минпромторг)⁵.

Анализ Положений о внутреннем контроле, разработанных МИД России и Минпромторгом, позволяет подчеркнуть необходимость наличия такого документа. Сочетание заложенных в регламентах условий и принципов дает возможность разработать унифицированную основу рекомендательного характера, которая может послужить в качестве модели для других министерств и ведомств при формировании или доработке их собственных локальных документов.

При формировании Положения определяются цели внутреннего финансового контроля, направленного на:

а) соблюдение главными администраторами бюджетных средств установленных законодательством РФ внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, а также составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета;

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

Положением устанавливается ответственность за организацию внутреннего контроля как в самом государственном учреждении, так и в организациях, находящихся в его ведении и реализующих его основные функции. Проведение контроля в центральном аппарате в этом случае возлагается на руководителя министерства, а ответственность за его организацию и осуществление в организациях, являющихся структурными подразделениями министерств, возлагается на их руководителей.

В то же время следует понимать, что учреждения, через которые министерства и ведомства непосредственно реализуют свои основные функции, являются составной частью их структуры. В целях реализации положений ст. 160.2–1 Бюджетного

⁵ Приказ МИД России от 28.03.2019 № 5007 «Об утверждении Положения об осуществлении внутреннего финансового контроля в центральном аппарате Министерства иностранных дел Российской Федерации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72140700/> (дата обращения: 25.06.2021).

⁶ Приказ Министерства промышленности и торговли от 31.12.2014 № 2822 «Об утверждении Положения об организации и осуществлении в Министерстве промышленности и торговли Российской Федерации внутреннего финансового контроля» (с изменениями и дополнениями). URL: <https://base.garant.ru/72015246/> (дата обращения: 25.06.2021).

кодекса Российской Федерации министерства как главные распорядители бюджетных средств и главные администраторы доходов бюджета обязаны осуществлять внутренний финансовый контроль подведомственных им администраторов доходов бюджета, распорядителей и получателей бюджетных средств. Соответственно, им следует координировать деятельность подведомственных учреждений, в том числе и в части осуществления контроля.

Закрепление в Положении такой позиции представляется существенным, поскольку это структурные подразделения одной системы, их объединяют аналогичные задачи и функции, и внутренний финансовый контроль не может существовать по отдельности в каждом отдельно взятом учреждении. «Пронизывая все управленческие процессы, контроль гарантирует оптимальное использование ресурсов, выявляет слабые стороны деятельности, способствует сохранению устойчивости» экономических субъектов [10].

Конечным результатом является составление сводного отчета об использовании бюджетных средств. Чтобы увязать воедино все показатели контрольной деятельности, следует создать общую основу для выстраивания последовательной цепочки действий и единого подхода к решению определенных задач. При этом обеспечение организации и координации внутреннего финансового контроля следует возложить на конкретное подразделение. Так, например, в Минпромторге — это функция Департамента учета и контроля, а контрольные действия в территориальных органах Министерства осуществляются Департаментом учета и контроля и Департаментом региональной промышленной политики.

В Положении в обязательном порядке определяются лица, на которых возложена реализация внутреннего финансового контроля. Как правило, это руководители государственных учреждений и их структурных подразделений, а также иные работники, организующие и выполняющие процедуры составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета.

Систему внутреннего финансового контроля «следует рассматривать как совокупность реализуемых организационных мероприятий, учетных процедур и контрольных средств» [11]. Соответственно, немаловажным является наличие в Положении перечня внутренних процедур составления

и исполнения федерального бюджета, ведения бюджетного учета и подготовки бюджетной отчетности, в соответствии с которым осуществляется внутренний финансовый контроль. В частности, в Положении Минпромторга такой Перечень сформирован в форме Приложения. Закрепление его в этом документе позволяет исполнителям более полно охватить бюджетные операции при составлении контрольных процедур и анализе их эффективности, а также делает возможным формирование единого подхода к организации внутреннего финансового контроля в структурных подразделениях учреждения и создание основы для их взаимодействия. Помимо этого, наличие Перечня облегчает задачу подразделения внутреннего финансового аудита по части оценки надежности системы внутреннего финансового контроля.

В Положении Минпромторга также обозначен предмет контроля, представленный спектром внутренних бюджетных процедур по направлениям бюджетного процесса, в частности:

- составление и представление документов для формирования проекта бюджета, в том числе реестров расходных обязательств и обоснований бюджетных ассигнований;
- составление и представление документов для составления кассового плана по доходам и расходам бюджета, а также по источникам финансирования дефицита бюджета;
- формирование и утверждение государственных заданий в отношении подведомственных федеральных государственных учреждений;
- процедура ведения бюджетного учета, в том числе принятия к учету первичных учетных документов, отражения информации, указанной в них и регистрах бюджетного учета, проведения оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций;
- составление и представление бюджетной отчетности и сводной бюджетной отчетности;
- распределение лимитов бюджетных обязательств по подведомственным получателям бюджетных средств.

Систематизация процедур по направлениям бюджетного процесса позволяет выявить наиболее уязвимые точки и структурировать выявляемые бюджетные риски, а также провести сравнительный анализ ведения контроля одного и того же процесса разными подразделениями и использовать наиболее эффективный способ.

Порядок организации (актуализации) внутреннего финансового контроля в органах исполнительной власти

Внутренний финансовый контроль осуществляется в соответствии с картами внутреннего финансового контроля, которые утверждаются руководителем учреждения. Карты формируются (актуализируются) начальниками отделов, федеральными государственными гражданскими служащими и работниками структурных подразделений. Этому процессу большое внимание уделено в Положении МИД России. Он включает такие важные этапы, как:

- оценка действий по формированию документов с точки зрения вероятности возникновения событий, негативно влияющих на их выполнение в целях определения применяемых к ним методов контроля, контрольных действий и способов их осуществления;
- формирование перечня операций по формированию документов, необходимых для выполнения внутренней бюджетной процедуры, с указанием необходимости или отсутствия необходимости осуществления контрольных действий, определяемых по результатам оценки бюджетных рисков.

В Положении МИД России также закреплены основные события, при которых актуализация карт внутреннего финансового контроля проводится в обязательном порядке.

«Внутренний контроль — это динамический процесс, который надо постоянно приспосабливать к возникающим в организации рискам и изменениям» [12]. В первом случае решение о внесении изменений в карты принимается Генеральным директором Министерства, и направлено в том числе:

- на повышение эффективности используемых прикладных программных средств автоматизации контрольных действий, а также на увеличение возможностей процедур внутреннего финансового контроля по части снижения бюджетных рисков;
- на уточнение полномочий должностных лиц, определяющих их права по формированию финансовых и первичных учетных документов, а также права доступа к записям в регистры бюджетного учета;
- на определение прав доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из автоматизированных информационных

систем, а также на установление регламента взаимодействия пользователей;

- на актуализацию системы формуляров, реестров и классификаторов в целях унификации бюджетных процедур.

Закрепление в Положении ранее перечисленных позиций способствует акцентированию внимания ответственных лиц при составлении карт внутреннего финансового контроля на тех областях, где требуется провести анализ и совершенствовать контрольные процедуры. Это обязывает исполнителей своевременно реагировать на изменения в законодательстве.

Согласно Положению МИД России актуализация карт внутреннего финансового контроля в обязательном порядке проводится и в случае внесения изменений в нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения. Закрепление такой нормы в Положении требует от должностных лиц, ответственных за формирование этих документов (регистров), своевременно вносить изменения во внутренние бюджетные операции, в том числе актуализировать контрольные процедуры.

В Положении Минпромторга при формировании (актуализации) карт внутреннего финансового контроля внимание акцентировано на процессе проведения внутреннего финансового контроля, который включает формы, методы и способы его осуществления как внутри самого Министерства, так и в подведомственных ему учреждениях.

Это опять же способствует формированию единой схемы осуществления внутреннего финансового контроля, что позволяет систематизировать все процедуры по уровням ответственности и подчиненности, а также определить порядок действий по формированию и согласованию документов как внутри структурных подразделений Министерства, так и между ними, закрепляя форму взаимодействия.

«Система внутреннего контроля должна демонстрировать не только способность идентифицировать ошибки и отклонения, но и изменяться с целью снижения вероятности возникновения подобного рода ошибок и отклонений в будущем» [13]. Соответственно, не менее важной позицией Положения МИД России является определение мер по повышению качества выполнения внутренних бюджетных процедур при актуализации карт внутреннего финансового контроля,

к которым относятся меры, направленные на совершенствование способов и уточнение сроков совершения операций; устранение недостатков используемых прикладных программных средств автоматизации операций; повышение квалификации должностных лиц, выполняющих внутренние бюджетные процедуры; а также проведение мониторинга изменений бюджетного законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, а также положений законов и иных нормативных правовых актов, обуславливающих расходные (бюджетные) обязательства Российской Федерации.

Указанный перечень мер составляется с учетом результатов оценки бюджетных рисков.

Сформированные (актуализированные) карты внутреннего финансового контроля подписываются начальниками отделов, руководителями структурных подразделений или их заместителями.

Что касается журналов внутреннего финансового контроля, то в Положениях МИД России и Минпромторга четко определен порядок их ведения, учета и хранения. В них фиксируются выявленные в результате проведения внутреннего финансового контроля недостатки и нарушения при исполнении внутренних бюджетных процедур, сведения о причинах и об обстоятельствах рисков их возникновения, а также информация о предлагаемых мерах по их устранению.

На основании данных журналов формируются отчеты о результатах внутреннего финансового контроля, функции систематизации и анализа которых закрепляются за конкретным структурным подразделением. Так, в Минпромторге такие отчеты направляются в Департамент учета и контроля, который в свою очередь проводит анализ организации и осуществления внутреннего финансового контроля в структурных подразделениях Министерства и территориальных органах.

На основании полученной информации составляется сводный отчет, направляемый на утверждение заместителю министра, координирующему и контролирующему деятельности Департамента учета и контроля.

На основе опыта Минпромторга было бы актуальным поручить координацию внутреннего финансового контроля отдельно взятому подразделению и наделить его полномочиями по

анализу отчетов как структурных подразделений центрального аппарата, так и подведомственных учреждений, а также подготовке предложений по актуализации карт внутреннего контроля. Целесообразно также возложить на указанное подразделение создание методологической базы и подготовку методических рекомендаций по этим вопросам. Формирование единого подхода к составлению карт позволяет сократить время на анализ контрольных процедур, давая почву для размышления, почему в одном случае процедуры работают, в другом дают сбой.

Согласно Положению Минпромторга, сведения об итогах рассмотрения отчетов представляются министру промышленности и торговли РФ для принятия им решений по повышению эффективности внутреннего финансового контроля. В этом случае более рациональным представляется возложить эти функции на заместителя министра, курирующего вопросы финансово-хозяйственной деятельности и владеющего соответствующими практически знаниями и опытом. В МИД России решения о внесении изменений в карты принимаются Генеральным директором, который координирует и контролирует деятельность ключевых подразделений, реализующих полномочия Министерства в сфере финансово-хозяйственной деятельности.

Не менее важными позициями Положения является пункты о ведомственном контроле. В документе Минпромторга эти вопросы выделены в самостоятельный раздел.

Ведомственный контроль осуществляется путем:

- проведения за определенный период времени в территориальных органах и подведомственных Министерству учреждениях проверок, направленных на установление соответствия представленных в Министерство документов требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации и самого Министерства, регулирующих бюджетные правоотношения, и внутренним стандартам;
- сбора и анализа информации о своевременности составления и представления документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур, точности и обоснованности информации, отраженной в указанных документах, а также законности совершения отдельных операций.

Координация организации и проведения контрольных мероприятий в рамках ведомст-

**ПРОЕКТ СТРУКТУРЫ ПОЛОЖЕНИЯ ОБ ОРГАНИЗАЦИИ
ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В ФЕДЕРАЛЬНЫХ ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ /
DRAFT STRUCTURE OF THE REGULATION ON THE INTERNAL FINANCIAL
CONTROL ORGANIZATION IN FEDERAL EXECUTIVE BODIES**

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ / GENERAL PROVISIONS

- Цели проведения внутреннего финансового контроля / Objectives of internal financial control
- Субъекты контроля / Subjects of control
- Объекты контроля / Objects of control
- Координация и контроль деятельности подведомственных учреждений / Coordination and control of the activities of subordinate institutions

**ПОРЯДОК ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ /
PROCEDURE FOR THE IMPLEMENTATION OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL**

- Предмет контроля / Subject of control
- Перечень внутренних бюджетных процедур по основным направлениям бюджетного процесса / List of internal budget procedures for the main directions of the budget process
- Формы, методы, способы осуществления внутреннего финансового контроля / Forms, methods, techniques of internal financial control

**ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ, УТВЕРЖДЕНИЯ И АКТУАЛИЗАЦИИ КАРТ ВНУТРЕННЕГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ /
THE PROCEDURE FOR THE FORMATION, APPROVAL AND UPDATING
OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL ALGORITHMS**

- Процесс формирования (актуализации) карт внутреннего финансового контроля / The process of forming (updating) internal financial control algorithms
- Перечень мер по повышению качества выполнения внутренних бюджетных процедур / List of measures for improving the quality of internal budget procedures implementation

**ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ, ВЕДЕНИЯ, УЧЕТА И ХРАНЕНИЯ ЖУРНАЛОВ ВНУТРЕННЕГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ /
THE PROCEDURE FOR COMPILING, MAINTAINING, ACCOUNTING AND STORING INTERNAL
FINANCIAL CONTROL LOGS**

**ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ВЕДОМСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ /
IMPLEMENTATION OF DEPARTMENTAL CONTROL**

**ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ И ОТЧЕТНОСТИ О
РЕЗУЛЬТАТАХ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ /
THE PROCEDURE FOR COMPILING AND PROVIDING INFORMATION AND REPORTING ON THE
RESULTS OF THE INTERNAL FINANCIAL CONTROL**

Рис. 2 / Fig. 2. Проект структуры Положения об организации внутреннего финансового контроля в федеральных органах исполнительной власти / Draft structure of the regulation on the internal financial control organization in federal executive bodies

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

венного контроля осуществляется подразделениями, непосредственно принимающими участие в управлении деятельностью подведомственных организаций.

Ведомственный финансовый контроль направлен на обеспечение целевого использования бюджетополучателями выделенных средств, их своевременный возврат, а также контроль за эффективным и рациональным использованием государственных ресурсов. Включение в Положение позиции по его осуществлению является актуальным, поскольку он неразрывно связан с задачами, поставленными перед федеральными органами исполнительной власти, а также их звеньями. Соответственно, необходимо регламентировать осуществление ведомственного контроля, затрагивающего направления финансово-хозяйственной деятельности подведомственных организаций, финансируемые за счет бюджетных средств (например, управление государственным имуществом, закрепленным за подведомственными учреждениями, оказание государственных услуг и пр.).

На основе проведенного анализа можно представить структуру Положения об организации внутреннего финансового контроля следующим образом (рис. 2).

ВЫВОДЫ

Организация качественной системы управления в государственных учреждениях позволяет всесторонне рассмотреть их деятельность. Отсутствие на сегодняшний день нормативно закрепленного механизма внедрения внутреннего финансового контроля в деятельность государственных учреждений, с одной стороны, открывает для них возможности по выбору способа его организации и степени регламентации. С другой стороны, «организация внутреннего контроля представляет собой совокупность элементов, взаимосвязанных и взаимозависимых, работа которых направлена на достижение общей цели рационального (эффективного и результативного) использования ресурсов (в данном случае бюджетных средств)» [14]. Недостаточность методологических основ организации внутреннего контроля создает определенные препятствия для создания единообразной системы управления бюджетным процессом на всех его уровнях. В целях повышения качества организации внутреннего контроля предлага-

ются следующие направления его совершенствования:

- для оказания помощи федеральным органам исполнительной власти Минфину России разработать специальные методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего финансового контроля, включая издание локальных нормативных актов и методических документов в указанной сфере;

- федеральным органам исполнительной власти, реализующим полномочия главных администраторов бюджетных средств, при разработке собственных регламентов организации внутреннего финансового контроля принимать во внимание особенности организационной структуры как самого экономического субъекта, так подконтрольных объектов, с учетом их организационно-правовой формы и направлений деятельности. Разработанный в процессе исследования проект структуры Положения об организации внутреннего финансового контроля предлагается использовать в качестве основы, позволяющей комплексно отразить процесс осуществления внутреннего контроля и увязать последовательность этапов реализации контрольных функций;

- для координации деятельности подведомственных учреждений, анализа их работы по осуществлению внутреннего контроля органам исполнительной власти разработать организационные механизмы взаимодействия с подконтрольными объектами и оказания им методологической поддержки в данной области.

Практическая значимость предложений автора заключается в создании единой унифицированной системы, позволяющей на всех уровнях контроля видеть реальную картину. Выстроенная по единому алгоритму система внутреннего контроля ведет к предсказуемости и прозрачности, что позволит на ранних стадиях выявить или предотвратить возможные риски, а также определить типичные ошибки и своевременно разработать соответствующие ответные контрольные процедуры.

Регламентированная в достаточной степени деятельность организаций бюджетной сферы позволяет выстроить сквозную систему внутреннего контроля и разработать действенные механизмы управления бюджетными рисками, направленные на достижение поставленных задач и рациональное использование предоставляемых общественных ресурсов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Олемский В.Н. Создание эффективного механизма взаимодействия органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля *Вестник АКСОР*. 2015;4(36):167–171.
2. Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(5):543–566.
3. Васина Н.В., Данилов А.Н., Иванова Н.Г. Проблемы нормативного регулирования и методическое обеспечение внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в учреждениях государственного сектора. *Наука о человеке: гуманитарные исследования*. 2018;1(31):160–167.
4. Dr. Moses N., Odhiambo A., Nyongesa A. S. Budgetary Control and Financial Performance in Public Institutions of Higher Learning In Western Kenya. *International Journal of Business and Management Invention*. 2016;5(8):18–22.
5. Мокрецова Г.В. Внутренний контроль в государственном (муниципальном) учреждении. *Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения*. 2013;7(103):43–53.
6. Rolandas K. Evolution and legal regulation of financial control in state institutions of Lithuania under context of EU. *Matters of Russian and International Law*. 2013;(4):112–130.
7. Lusha A., Mziu X., Brahimi F. Financial management in the public sector. *European Scientific Journal*. 2015;11(7):186–197.
8. Shamsuddin A., Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the Malaysian public sectors. *International Journal of Business, Economics and Law*. 2014;5(1):9–17.
9. Качкова О.Е., Кришталева Т.И., Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Финансовый контроль в государственных (муниципальных) учреждениях М.: КНОРУС; 2021. 290 с.
10. Орлова О.Е. Внутренний финансовый контроль в бюджетном учреждении. *Руководитель бюджетной организации*. 2019;(1):52–58.
11. Абрамова Е.В., Богатырева О.В. Внутренний финансовый контроль как инструмент построения эффективной системы управления в бюджетной сфере экономики. *Фундаментальные исследования*. 2017;(9):112–116.
12. Орлова О.Е. Перспективы внутреннего финансового контроля в государственном секторе. *Руководитель автономного учреждения*. 2019;(2):54–62.
13. Ширяева Г.Ф., Макарова В.И. Совершенствование внутреннего контроля на предприятии. *Вестник Евразийской науки*. 2019;11(2):57–65.
14. Шешукова Т.Г., Громова В.А. Особенности внутреннего контроля в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2019;(13):11–18.
15. Marume S. B.M., Jubenkanda R. R., Namusi C. W. Administrative Control and Evaluation. *International Journal of Science and Research*. 2016;5(1):1074–1083.

REFERENCES

1. Olemsky V. N. Creation of an effective mechanism for interaction between external and internal state financial control bodies. *AXOR Bulletin*. 2015;4(36):167–171. (In Russ.).
2. Endovitskii D. A., Golovin S. V., Spiridonova N. E. Developing internal control at social budgetary institutions: some particularities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2020;(5):543–566. (In Russ.).
3. Vasina N. V., Danilov A. N., Ivanova N. G. Problems of regulation and methodical support of internal financial control and internal audit in the public sector institutions. *The Science about a Human: Humanitarian Researches*. 2018;1(31):160–167. (In Russ.).
4. Dr. Moses N., Odhiambo A., Nyongesa A. S. Budgetary Control and Financial Performance in Public Institutions of Higher Learning In Western Kenya. *International Journal of Business and Management Invention*. 2016;5(8):18–22.
5. Mokretsova G. V. Internal control in the state (municipal) institution. Adviser to the accountant of a state and municipal institution. 2013;(7):43–53. (In Russ.).

6. Rolandas K. Evolution and legal regulation of financial control in state institutions of Lithuania under context of EU. *Matters of Russian and International Law*. 2013;(4):112–130.
7. Lusha A., Mziu X., Brahimi F. Financial management in the public sector. *European Scientific Journal*. 2015;7(11):186–197.
8. Shamsuddin A., Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the Malaysian public sectors. *International Journal of Business, Economics and Law*. 2014;5(1):9–17.
9. Kachkova O. E., Krishtaleva T. I., Demina I. D., Dombrovskaya E. N. Financial control in the state (municipal) institutions Moscow: KNORUS, 2021. 290 p. (In Russ.)
10. Orlova O. E. Internal financial control in a budget institution. The head of a budget organization. 2019;(1):52–58. (In Russ.).
11. Abramova E. V., Bogatyreva O. V. Internal financial control as a tool of reforming and building an effective management system in the public sector of the economy. *Fundamental research*. 2017;(9):112–116. (In Russ.).
12. Orlova O. E. Prospects of internal financial control in the public sector. *The head of an autonomous institution*. 2019;(2):54–62. (In Russ.).
13. Shiryaeva G. F., Makarova V. I. The Improvement of internal control in the enterprise. *The Eurasian Scientific Journal*. 2019;2(11):57–65. (In Russ.).
14. Sheshukova T. G., Gromova V. A. Features of internal control in budgetary institutions. Accounting in budgetary and non-profit organizations. 2019;(13):11–18. (In Russ.).
15. Marume S. B. M., Jubenkanda R. R., Namusi C. W. Administrative Control and Evaluation. *International Journal of Science and Research*. 2016;1(5):1074–1083.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Февзие Юсуповна Алчинова — магистр Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
f-alchinova@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Fevzie Yu. Alchinova — Master of Economics, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
f-alchinova@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 30.06.2021; после рецензирования 29.07.2021; принята к публикации 18.08.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 30.06.2021; revised on 29.07.2021 and accepted for publication on 18.08.2021.

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

К юбилею профессора Владимира Ивановича Бариленко / To the Anniversary of Professor Vladimir I. Barilenko



9 сентября 2021 г. свой 70-летний юбилей празднует российский экономист-аналитик, доктор экономических наук, профессор Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета Владимир Иванович Бариленко.

Родившись в г. Владивостоке, он большую часть жизни прожил в центре Поволжья, в Саратове, а с Финансовым университетом профессиональные интересы связали его с середины 1970-х. В 1972 г. Владимир Иванович окончил Саратовский экономический институт по специальности «бухгалтерский учет». После учебы в аспирантуре Московского финансового института (1976–1979 гг.) и успешной защиты кандидатской диссертации он вернулся в Саратов,

в котором состоялся как профессионал, признанный авторитет в области анализа хозяйственной деятельности. В течение 20 лет (1988–2008 гг.) он возглавлял кафедру анализа хозяйственной деятельности и аудита Саратовского государственного социально-экономического университета. В 1985 г. В.И. Бариленко было присвоено ученое звание доцента, докторскую диссертацию защитил в диссертационном совете при Ленинградском финансово-экономическом институте им. Н.А. Вознесенского (1990 г.), в 1991 г. стал профессором. В Финансовом университете работает с 2008 г., в 2009–2016 гг. руководил кафедрой экономического анализа, в настоящее время профессор Департамента бизнес-аналитики. В 2020 г. Владимиру Ивановичу присвоен почетный статус «Ординарный профессор Финансового университета».

Сухие цифры характеризуют путь одаренного целеустремленного человека, который с увлечением ищет новые важные проблемы в области анализа и диагностики финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов и с успехом их решает.

В Финансовом университете им создана и развивается научная школа бизнес-анализа как инструмента для создания условий инновационного и устойчивого развития экономических субъектов — он основатель и бессменный руководитель магистерской программы «Бизнес-аналитика», сделавшей уже 10 выпусков и успешно прошедшей профессионально-общественную аккредитацию, проведенную Советом профессиональных квалификаций финансового рынка.

Владимир Иванович является главой научной школы, в рамках которой под его руководством подготовлено 8 докторов экономических наук и 33 кандидата экономических наук. С 1996 по 2012 г. Владимир Иванович — заместитель

председателя, член диссертационного совета Д 212.241.03 Саратовского государственного социально-экономического университета, в разные годы был членом диссертационных советов при Казанском финансово-экономическом институте, Ростовском институте народного хозяйства (РИНХ), Институте исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка (ИТКОР). В настоящее время Владимир Иванович является заместителем председателя диссертационного совета Д 505.001.106 Финансового университета при Правительстве РФ.

Неотъемлемой гранью личности юбиляра является его активная общественная деятельность. Владимир Иванович — главный редактор журнала «РИСК: Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция», член редколлегий журналов «Аудит», «Менеджмент и бизнес-администрирование», «Учет. Анализ. Аудит», «Финансовая жизнь», редакционного совета журнала «Экономика. Бизнес. Банки».

Исключительно важна его роль как председателя Комитета по учету, анализу и аудиту Международной ассоциации организаций финансово-экономического образования (МАО-ФЭО). По инициативе В.И. Бариленко профессия «Бизнес-аналитик» в 2017 г. внесена Министерством труда и социальной защиты РФ в список перспективных и востребованных профессий, а профессиональный стандарт «Бизнес-аналитик» утвержден приказом Минтруда России от 25.09.2018 г.

Более 10 лет В.И. Бариленко был президентом Саратовского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов, членом

президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

Владимир Иванович член-корреспондент Академии экономических наук и предпринимательской деятельности, член Международного института бизнес-анализа (ИВА) и Европейской научно-промышленной палаты.

Его профессионализм и активная общественная деятельность отмечены высокими государственными и ведомственными наградами: почетное звание «Заслуженный работник высшей школы Российской Федерации»; знак отличия «Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации»; благодарности Правительства РФ, губернатора Саратовской области, ректора Финансового университета; звание «Почетный работник образования» Российской академии образования, медали СРО «Ассоциация аудиторов Содружество» — «За заслуги в области аудита», а также Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России «За заслуги в развитии профессии».

Владимир Иванович Бариленко — великолепный человек, талантливый ученый, замечательный специалист и прекрасный наставник.

Поздравляем Владимира Ивановича со славным юбилеем и желаем доброго здоровья, неиссякаемой энергии, долгих лет работы на благо отечественной экономики!

*Коллектив
Департамента аудита и корпоративной
отчетности
Факультета налогов,
аудита и бизнес-анализа
Финансового университета*

К юбилею Учителя, Педагога, Ученого и Друга – Маргариты Викторовны Мельник / To the Anniversary of the Teacher, Pedagogue, Scientist and Friend – Margarita V. Mel'nik



Профессор М.В. Мельник

В жизни каждого человека юбилей является знаменательным и тождественным событием, в этот день вспоминаются достигнутые результаты и строятся планы на будущее.

Совсем недавно, 3 июля, поздравления с юбилеем принимала Маргарита Викторовна Мельник – замечательный Человек, верный Друг, Учитель и выдающийся Ученый.

Беззаветное служение избранному делу, высочайшая культура общения, интеллигентность, глубокая порядочность, необычайное трудолюбие, дар предвидения новых направлений в науке и способность настойчиво воплощать в жизнь задуманное, внимательное отношение к ученикам, партнерам, коллегам снискали ей глубочайшее уважение, государственное и общественное признание. Имя Маргариты Викторовны Мельник по праву входит в золотой фонд российской науки, а ее дела вносят существенный вклад в формирование интеллектуального капитала страны. Ее работы признаны не только в России, но и далеко за пределами страны.

Биография Маргариты Викторовны полна интересных и ярких событий.

Ее путь в науку начался в 1960-е гг. в Московском институте народного хозяйства им. Г.В. Плеханова с успешной защитой в 1968 г. кандидатской диссертации, и к этому же периоду относится начало педагогической деятельности с должности ассистента кафедры организации планирования и управления народным хозяйством. Достаточно большой период ее жизни был посвящен управленческой деятельности, которая началась в 1974 г. в Международном НИИ Проблем управления. В это время Маргарита Викторовна изучала опыт стран Восточной и Западной Европы по вопросам информационно-аналитического обеспечения процессов управления.

Научные работы, написанные в этот период, до сих пор являются бестселлерами в менеджменте, а Маргарита Викторовна вошла в число наиболее признанных управленцев бывшего СССР. Среди опубликованных работ выделяются такие, как:

- Монография «Проблемы углубления специализации производства в промышленности» (1975 г.). – гл. 17 «Экономическое стимулирование специализации производства». Среди авторов монографии ученые с мировыми именами – В. Н. Лицисин, Е. М. Карлик, Ю. Л. Бакаев, С. Е. Каменицер, А. М. Никифорова, Р. Е. Лещинер, А. П. Градов, О. К. Чепляева, Н. Н. Тарасов, Ф. В. Комаров, П. Д. Хижняк, В. С. Бялковская, В. Г. Полянский, А. Р. Бриль, Р. Л. Сатановский, М. В. Мельник.

- Учебник «Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий» (1976 г.). Авторы: С. Е. Каменицер, В. Г. Конторович, М. В. Мельник, Ф. И. Биншток, Е. С. Васильева, В. А. Компанцев, А. С. Толстых.

- Международный сборник научных трудов «Анализ и оценка производственных систем» (1978 г.) под редакцией профессоров Е. Венцковски (Польша) и С. Е. Каменицера со статьями:

- «Сущность и пути повышения эффективности производства» (С. Е. Каменицер).

- «Оценка эффективности деятельности различных звеньев промышленного производства» (С. Б. Барнгольц).

– «Организация аналитической работы по оценке эффективности производства в СССР» (С.Б. Барнгольц).

– «Информационная база оценки эффективности производства» (М.В. Мельник).

– «Оценка эффективности системы управления промышленным предприятием» (М.В. Мельник).

В последующие годы выходят такие работы М.В. Мельник, как «Анализ развития производственно-хозяйственных организаций в странах — членах СЭВ» (1986 г.) и «Анализ и оценка систем управления на предприятиях» (1990 г.).

В 1987 г. Маргарита Викторовна успешно защитила докторскую диссертацию. Ученая степень доктора экономических наук ей присуждена решением ВАК при Совете Министров СССР от 09.10.1987, а решением Государственного комитета СССР по народному образованию от 02.10.1991 присвоено ученое звание профессора по кафедре теории управления.

По словам Маргариты Викторовны, огромное влияние на ее научные взгляды и мировоззрение в целом оказала совместная работа с выдающимся ученым Соломоном Ефремовичем Каменицким — доктором экономических наук, Заслуженным деятелем науки РСФСР, автором важных для развития управления, повышения эффективности работы промышленности, методики преподавания монографий, учебников, учебных пособий и других научных работ. Маргарита Викторовна всегда с большой теплотой и уважением вспоминает период работы и жизни с удивительным человеком — наставником, другом, супругом, большим ученым и учителем С.Е. Каменицким.

Важным интересным направлением профессиональной деятельности Маргариты Викторовны являлась работа в редакции Международного еженедельника «Финансовая газета» в должности начальника консультационного центра. В этот период она занимается вопросами учета, анализа и аудита экономических субъектов. Управленческий опыт, широкий кругозор и аналитический склад ума позволяют Маргарите Викторовне рассматривать проблемные вопросы в данных областях в трехмерном пространстве и выдвигать инновационные научные гипотезы. При этом необходимо отметить, что инновационные научные идеи и термины, вводимые в научный оборот в разные периоды времени профессиональной деятельности ее как ученого, спустя некоторое время находили свое воплощение в практике. Примерами такого научного предвидения могут

служить «аудит бизнеса», «стратегический аудит», «сквозной контроль».

В июне 1997 г. профессор М.В. Мельник была приглашена в Финансовую академию при Правительстве Российской Федерации, где возглавила кафедру экономического анализа и аудита. Поскольку предыдущая многолетняя работа в научных учреждениях у Маргариты Викторовны была связана с управлением, а экономический анализ рассматривался в ее работах как основной метод обоснования управленческих решений и информационно-образующий инструментарий, то основное направление переработки программ и учебно-методического обеспечения экономических дисциплин новой кафедры было связано с их органической увязкой с процессом управления: были переработаны программы дисциплин «Теория экономического анализа» и «Экономический анализ», а в процессе подготовки нового стандарта предложена программа дисциплины «Комплексный анализ хозяйственной деятельности» и «Анализ финансовой отчетности», в которых совместно с доктором экономических наук, профессором М.Д. Шереметом (МГУ им. Ломоносова) была продолжена линия по взаимосвязи экономического анализа и управления. Учитывая опыт консультационной работы в области бухгалтерско-финансовой деятельности, Маргарита Викторовна с первых лет формирования аудиторской деятельности в России вела консалтингово-аудиторскую работу, участвуя в аудиторских проверках.

Много споров вызвали положения об информационно-образующей роли анализа, на основе которого формировались проблемно ориентированные базы данных, обеспечивающие информацию для конкретных подразделений управления. Профессор М.В. Мельник положила начало и в дальнейшем своими публикациями обеспечила успешное развитие нового направления экономического анализа — анализа организации управления. Маргарита Викторовна возглавила научную школу экономического анализа, которая органически связана с другими видами анализа, поскольку оценка эффективности функционирования анализируемой системы управления проводится с точки зрения ее воздействия на объект управления.

Особое внимание возглавляемой ею кафедрой стало уделяться формированию аудиторских дисциплин, их взаимодействию с бухгалтерскими и аналитическими программами, в частности разработке аналитических процедур в аудите. Сотрудники кафедры принимали активное участие в развитии

аудиторской практики, получив аттестаты аудиторов и непосредственно участвуя в проведении аудиторских проверок. Они рецензировали, комментировали нормативные документы, регламентирующие аудиторскую деятельность. В 1996 г. многие труды были посвящены разработке и реализации стандартов аудиторской деятельности, изучению и продвижению на российский аудиторский рынок международных стандартов аудита (МСА).

В 2007 г. Маргарита Викторовна, подготовив молодых докторов наук, передала руководство кафедрой «Экономический анализ и аудит» своему ученику Р.П. Булыге и сосредоточила внимание на научно-методической деятельности, работе в Учебно-методическом объединении вузов Российской Федерации, диссертационных и методических советах.

В течение научно-педагогической деятельности Маргаритой Викторовной подготовлено и опубликовано более 350 научных работ, процитированных более чем 10 000 раз. Среди наиболее цитируемых работ выделяются такие научные публикации, как «Финансово-кредитный энциклопедический словарь» (1360 цитирований), «Методология экономического анализа деятельности хозяйствующих субъектов» (536 цитирований), «Теория экономического анализа» (502 цитирования), «Ревизия и контроль» (325 цитирований), «Экономический анализ в аудите» (243 цитирования), «Аудит бизнеса: практика и проблемы развития» (198 цитирований), «Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа» (195 цитирований) и др.

Профессор М.В. Мельник продолжает активно работать по подготовке научных кадров высшей квалификации — в ее активе более 100 кандидатов наук и более 20 докторов наук. Является членом двух диссертационных советов нашего университета, успешно представляет его на всероссийских и международных научных конференциях, один из активнейших организаторов и идеологом проведения в Финансовом университете «Декабрьских чтений им. С.Б. Барнгольц», ежегодно проводимых начиная с 2009 г.

Маргарита Викторовна как признанный методолог в сфере аудита по представлению Финансового университета выступала ведущим методологом АНО «Единая аттестационная комиссия» аудиторов. Она член Методологического совета Минфина России, Международной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и Московского Дома ученых, создала и долгое время руководила магистерской программой «Государственный аудит и контроль».

В Финансовом университете профессор М.В. Мельник читает дисциплины: «Эволюция и современное состояние контроля и аудита», «Государственный аудит в системе государственного управления», «Особенности специальных видов контроля в государственном секторе экономики», «Внутренний контроль» (программы магистратуры и аспирантуры Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа), а также ведет научно-исследовательский семинар на магистерской программе «Государственный аудит и контроль».

За время работы в нашем университете Маргарита Викторовна удостоена следующих наград: Благодарность Финансового университета (2015 г.); Почетная грамота Финансового университета (2016, 2017 гг.); Почетный статус «Ординарный профессор Финансового университета» (2017 г.); Медаль «За заслуги перед Финансовым университетом» (2016 г.); Благодарность Правительства РФ (2013 г.); Почетное звание «Почетный работник высшего профессионального образования РФ» (2009 г.); Почетное звание «Заслуженный деятель науки РФ» (2009 г.).

Многогранный талант, потрясающий оптимизм, молодежный задор, безграничная доброта этого талантливому ученого и педагога не перестает удивлять не одно поколение учеников и соратников. Все, кому посчастливилось встречаться, учиться или работать с Маргаритой Викторовной, говорят об этом эпизоде или периоде своей жизни с огромной теплотой и признательностью судьбе за возможность находиться рядом с таким человеком.

Жизненный лозунг, с которым идет наш дорогой и горячо любимый учитель: «Делай добро, и оно к тебе вернется!» — никогда еще ее подводил. Добро, сделанное Маргаритой Викторовной, всегда возвращается к ней — это и всеобщая любовь, и преданность учеников, друзей, коллег, готовых угадывать каждое ее желание и оберегать ее, и просто признательность иногда даже незнакомых людей, обратившихся к ней за помощью.

Мы — коллеги, друзья и ученики — от всей души поздравляем своего любимого Учителя с знаменательным юбилеем и желаем еще многие лета здоровья и оптимизма, которым она всех нас заряжает. Желаем всегда оставаться нашей путеводной звездой.

*Коллектив
Департамента аудита и корпоративной
отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
Финансового университета*