

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: “Financial University”

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

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

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

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

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

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

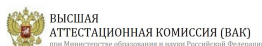
Vol. 6 • No. 3 • 2019

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CHIEF EDITOR

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

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

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

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

O.V. Golosov, Doctor of Economics, Professor

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Журнал «Учет. Анализ. Аудит»
2019, Т. 6, № 3

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

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

Учредитель

ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при
Правительстве Российской
Федерации»

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А. С. Островская, В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчики

О.Н. Петрова, И. А. Осипова

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:

8 (499) 943-94-31,
e-mail: MMKorigova@fa.ru

Адрес редакции:

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

Тел.: 8 (499) 943-94-59

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

Подписано в печать:

30.05.2019

Формат 60 × 84 1/8

Объем 12 п.л.

Заказ № 525

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)

© Финансовый университет

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Т.В. Погодина, Н.М. Абдикеев, Ю.С. Богачев

Совершенствование системы показателей для оценки инновационной деятельности хозяйствующих субъектов с учетом соответствия стратегическим целям социально-экономического развития. 6

Д.А. Панков, Л.С. Маханько

Тенденции развития нефинансовой отчетности в контексте формирования информационного поля анализа устойчивости экономических субъектов. 15

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

М.А. Городилов, А.С. Беляев

Нефинансовые показатели преднамеренного банкротства 25

А.А. Сурков

Применение метода попарных сравнений при объединении экономических прогнозов 32

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В.А. Мосенцева

Анализ нормативно-правового регулирования системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций. 43

Ж.В. Михайлова

Особенности аналитического обеспечения учетной системы транспортного холдинга: перспективы развития 50

Е.В. Шулико, И.П. Ковалева

Анализ эффективности ценовой политики организации: практические аспекты (на примере ОАО «Верхнебаканский цементный завод») 57

ОБРАЗОВАНИЕ

Э.П. Печерская, А.И. Кривцов, Т.М. Тарасова

Оценка компетенций работников в системе профессиональных квалификаций в условиях цифровой экономики 68

ИСТОРИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

А.Е. Криони

Возникновение института частного финансового контроля Древней Руси. 76

ФОРУМ МОЛОДЫХ

А.О. Фокина

Особенности внутреннего контроля страховых компаний 84

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

М.В. Мельник

Современные требования подготовки специалистов бухгалтерско-аналитической направленности 91

THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL*T.V. Pogodina, N.M. Abdikeev, Yu. S. Bogachev***Indicators System Improvement to Assess the Innovative Activity of Economic Entities, Taking into Account the Compliance with the Strategic Goals of Socio-Economic Development 6***D.A. Pankov, L.S. Makhanko***Development Trends of Non-financial Reporting in the Creation of the Information Base of Economic Entities' Sustainability Analysis. . . 15****TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES***M.A. Gorodilov, A.S. Belyaev***Non-financial Indicators of Fraudulent Bankruptcy. 25***A.A. Surkov***Application of the Method of Pairwise Comparisons When Combining Economic Forecasts. 32****EXPERIENCE PERFECTION***V.A. Mosentseva***Analysis of the Legal Regulation of the Internal Control System of Agricultural Organizations 43***Z.V. Mihaylova***Features and Analytical Support for the Accounting System of Transportation Holding: Prospects of Wevelopment. 50***E.V. Shuliko, I.P. Kovaleva***Analysis of the Effectiveness of the Pricing Policy of the Organization: Practical Aspect (on the Example of JSC "Verkhnebakansky Cement Plant") 57****EDUCATION***E.P. Pecherskaya, A.I. Krivtsov, T.M. Tarasova***Assessment of Employees' Competences in the System of Professional Qualifications in a Digital Economy. 68****HISTORY OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDITING***A.E. Krioni***The Genesis of the Private Financial Control in Ancient Russia 76****YOUTH FORUM***A.O. Fokina***Features of Internal Control of Insurance Companies 84****ACADEMIC LIFE***M.V. Mel'nik***Modern Requirements of the Accounting and Analytical Specialists Training 91****The journal "Accounting. Analysis. Auditing" 2019, vol. 6, no. 3**

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

Founder
The Financial University under the Government of the Russian Federation

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
A.S. Ostrovskaya, V.P. Kosarev

Proofreader
S.F. Mikhaylova

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

Design, Layout
S.M. Vetrov

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

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

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

Signed off to printing:
30.05.2019
Format 60 × 84 1/8
Size 12 printer sheets
Order № 525

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

© Financial University

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-6-14
УДК 334.02,658(045)
JEL M21, M29

Совершенствование системы показателей для оценки инновационной деятельности хозяйствующих субъектов с учетом соответствия стратегическим целям социально-экономического развития

Т.В. Погодина^а, Н.М. Абдикеев^б, Ю.С. Богачев^с

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-6619-4229>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-5999-0542>;

^с <https://orcid.org/0000-0002-8595-7674>

АННОТАЦИЯ

Предложена сбалансированная система показателей оценки инновационной деятельности (ССПОИД) хозяйствующих субъектов, призванная объединить прошлое и настоящее с перспективами развития, целевой функцией которых является максимизация приращения рыночной стоимости хозяйствующего субъекта с учетом миссии и стратегических приоритетов каждой конкретной компании. Система ССПОИД включает показатели, разделенные на девять групп, которые характеризуют социально-экономическое развитие хозяйствующего субъекта, человеческий капитал, финансовое состояние, конкурентоспособность, технологичность, конкурентоспособность на рынке труда, инвестиции, инновации и источники инновационного развития. Проведенный авторами анализ развития промышленного производства в Российской Федерации за 2011–2016 гг. позволил определить сильные и слабые стороны в инновационной деятельности. Проанализированы стратегии инновационного развития ряда производственных компаний (АК «АЛРОСА», ПАО «НК «Роснефть», ПАО «Объединенная судостроительная компания», ООО «БАЛТИКА»). Выделены основные направления их инновационной деятельности – повышение энергоэффективности, реализация стратегических технологий, цифровизация производства, внедрение экологических инноваций, повышение безопасности производства, импортозамещение. Обоснована необходимость создания интегрированного промышленно-производственного комплекса, оптимального с точки зрения удовлетворения потребностей потребителей продукции. В рамках интегрированного промышленного комплекса доказана целесообразность его ориентации на создание и максимизацию приращения сетевой добавленной стоимости.

Ключевые слова: сбалансированная система показателей; инновационная деятельность; сетевая добавленная стоимость; концепция цепочки создания ценности

Для цитирования: Погодина Т.В., Абдикеев Н.М., Богачев Ю.С. Совершенствование системы показателей для оценки инновационной деятельности хозяйствующих субъектов с учетом соответствия стратегическим целям социально-экономического развития. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):6-14. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-6-14

ORIGINAL PAPER

Indicators System Improvement to Assess the Innovative Activity of Economic Entities, Taking into Account the Compliance with the Strategic Goals of Socio-Economic Development

T.V. Pogodina^а, N.M. Abdikeev^б, Yu.S. Bogachev^с

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-6619-4229>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-5999-0542>;

^с <https://orcid.org/0000-0002-8595-7674>

ABSTRACT

In the society today, as well as in public administration and economic entities of the Russian Federation there is an awareness of the need to activate the innovation process and assess its quality. In addition, global challenges require the implementation

of foresight management mechanisms aimed at forecasting technological development in the conditions of Russian reality. However, the existing system of indicators that is used in Russian practice does not fully meet the needs of the state and society in assessing innovation. The article proposes a Balanced system of indicators for assessing innovation activity (SSPOID) of economic entities, which is designed to combine the past and the present with the prospects of development, the objective function of which is to maximize the increment of the market value of the economic entity, taking into account the mission and strategic priorities of each particular company. SSPOID includes indicators, which are divided into nine groups that characterize the socio-economic development of the economic entity, human capital, financial condition, competitiveness, technology, competitiveness in the labor market, investment, innovation and sources of innovative development. The analysis of the development of industrial production in the Russian Federation for the period of 2011–2016 allowed to determine the strengths and weaknesses in innovation. The strategies of innovative development of a number of production companies (ALROSA, PJSC «NC “Rosneft”, JSC “United shipbuilding company”, JSC “BALTIKA”) were analyzed. The main areas of their innovation activities are as follows: improving energy efficiency, focus on strategic technology, the digitalization of production, the implementation of environmental innovations, improving production security, import substitution. The necessity in the creation of the integrated industrial and production complex, which will be optimum from the point of view of satisfaction of consumers’ needs for production, is justified. In the framework of the integrated industrial complex, the rationale for its focus on creating and maximizing the increment of the network added value is proved.

Keywords: balanced scorecard; innovation; network value added; the concept of value chain

For citation: Pogodina T.V., Abdikeev N.M., Bogachev Yu.S. Indicators system improvement to assess the innovative activity of economic entities, taking into account the compliance with the strategic goals of socio-economic development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):6-14. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-6-14

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в российской экономике, политических кругах и высших органах власти происходит осознание необходимости активизации инновационного процесса и оценки его качества. Однако существующая система показателей, используемая в российской практике, не в полной мере соответствует потребностям государства и общества при оценке инновационной деятельности. Во-первых, отсутствует комплексность в отражении инновационной динамики, не позволяющей всесторонне исследовать различные аспекты инновационного процесса. Во-вторых, отсутствует системный подход к исследованию инновационной деятельности, который должен включать разные уровни, начиная с хозяйствующих субъектов, регионов и завершая национальной экономикой в целом. В-третьих, реально исследуется инновационная динамика в отдельных видах экономической деятельности, преимущественно в сферах материального производства, что существенно сужает масштабы научно-технического и технологического процесса. В-четвертых, не учитываются современные тенденции мирового технологического развития, заключающиеся в переходе к шестому технологическому укладу, развитию нано-, био- и ИТ-технологий.

В современных условиях хозяйствующие субъекты находятся в центре революционных преобразований, на смену эпохи промышленной конкуренции приходит эпоха информационной конкуренции, что

находит отражение и в национальном законодательстве. В частности, в 2017 г. принята Программа «Цифровая экономика Российской Федерации»¹, которая отражает направления, связанные с нормативным регулированием, кадрами и образованием, формированием исследовательских компетенций и технических заделов, информационной инфраструктурой и информационной безопасностью. Статистика призвана отслеживать реализацию данных направлений, а глобальные мировые вызовы требуют реализации в условиях российской действительности механизмов форсайт-менеджмента, ориентированного на прогнозирование технологического развития. Однако информационную основу для реализации форсайт-менеджмента должна составить система статистических показателей инновационной деятельности [1].

Вышеназванные ключевые проблемы не способствуют адекватному и всестороннему исследованию инновационной деятельности, что ведет к принятию и реализации неэффективных управленческих решений. Мы исходим из позиции, что статистические показатели оценки инновационной деятельности должны строиться на принципах комплексности, системности, целостности, всеобщности, адекватности, действенности, стратегической направленности и сбалансированности. Система показателей оценки инновационной деятельности должна иметь

¹ Программа «Цифровая экономика Российской Федерации». URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf> (дата обращения: 10.04.2019).



Рис. 1 / Fig. 1. Сбалансированная система показателей оценки инновационной деятельности хозяйствующих субъектов / Balanced system of indicators for assessing the innovative activity of economic entities

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

многоуровневый характер и включать микро-, мезо- и макроуровни. Она должна быть интегрирована с системой показателей других стран и мировой экономики в целом [2].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

С практической точки зрения эффективно использовать сбалансированную систему показателей, позволяющую не только оценивать факторы и результаты инновационной деятельности, но и одновременно участвовать в создании новых возможностей. Сбалансированная система показателей оценки инновационной деятельности (ССПОИД) хозяйствующих субъектов призвана объединить прошлое и настоящее с перспективами развития, целевой функцией которых является максимизация приращения рыночной стоимости хозяйствующего субъекта с учетом миссии и стратегических приоритетов каждой конкретной компании. Данная система ССПОИД представлена на рис. 1.

Как указано выше, предлагаемая система ССПОИД включает показатели, разделенные на девять групп, характеризующих социально-экономическое развитие хозяйствующего субъекта, человеческий капитал, финансовое состояние, конкурентоспособность, технологичность, конкурентоспособность на рынке труда, инвестиции, инновации и источники инновационного развития [3].

В группе показателей социально-экономического развития целесообразно выделить коэффициенты эффективности использования персонала, среднего возраста оборудования и число используемых передовых производственных технологий. В группе показателей, характеризующих человеческий потенциал, наиболее важное значение имеет доля специалистов и рабочих кадров, обладающих специальным (профильным) образованием. Показатели финансового состояния включают показатели ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности и оборачиваемости оборотных активов. В группе показателей конкурентоспособности особое место занимает доля отгруженной инновационной продукции, в том числе на экспорт. Среди показателей технологичности целесообразно выделить коэффициент технологичности как отношение разницы между стоимостью закупленных и проданных технологий к суммарности стоимости всех технологий.

Среди показателей конкурентоспособности на рынке труда можно выделить коэффициенты постоянства и стабильности кадров, коэффициент Джини и децильный коэффициент дифференциации в оплате труда работников. Группу показателей инвестиций характеризуют уровень расширенного воспроизводства как отношение величины чистых инвестиций к добавленной стоимости, уровень инвестиций в основной капитал и уровень затрат на

объекты, относящиеся к интеллектуальной собственности и продуктам интеллектуальной деятельности.

Показатели группы инноваций включают коэффициенты интенсивности затрат на инновации и эффективности затрат на технологические инновации, уровня внутренних затрат на исследования и разработки, а также наличие подразделения, отвечающего за инновационное развитие. Последнюю группу отражают показатели, характеризующие источники инновационного развития, в том числе собственных и бюджетных источников в финансировании инноваций, доля затрат на инновационное развитие, связанных с кооперацией [4].

Результаты исследования динамики наиболее значимых показателей инновационного развития по отдельным видам экономической деятельности в России представлены в *таблице*.

Анализ данных таблицы позволяет сделать вывод, что по показателям, характеризующим социально-экономическое развитие хозяйствующего субъекта, имеется устойчивая тенденция к улучшению за 2011–2016 гг. Однако добавленная стоимость на одного занятого в сопоставимых ценах 2011 г. значительно снизилась в производстве и распределении электроэнергии, газа и воды. Это ведущий показатель оценки производительности труда. Снижение его значения является следствием деиндустриализации и примитивизации российской экономики.

Показатели, характеризующие финансовое состояние компаний, заметно ухудшились во всех проанализированных видах экономической деятельности. Особенно низкие значения показателя текущей ликвидности (менее 1) отмечены в организациях производства и распределения электроэнергии, газа и воды. Значения показателя рентабельности активов особенно значительно снижаются в организациях обрабатывающих производств и по добыче полезных ископаемых. Следовательно, у хозяйствующих субъектов России снижается финансовая устойчивость, что приводит к уменьшению их внутренних возможностей для финансирования инновационной деятельности.

В группе показателей, характеризующих конкурентоспособность, рассчитана доля отгруженной инновационной продукции, которая имеет низкие значения во всех видах экономической деятельности. В то же время в обрабатывающих производствах, производстве и распределении электроэнергии, газа и воды в 2011–2016 гг. отмечена положительная динамика — в 2016 г. доля отгруженной инновационной продукции достигла 10,9 и 2,3% соответственно.

В группе показателей инновации рассчитан коэффициент эффективности затрат на технологические инновации, который имеет устойчивые тенденции к росту и в 2016 г. достиг 4,79 руб. на один руб. Это значительно выше предельно допустимого минимального значения — 1,0. В то же время коэффициент внутренних затрат на исследования невысокий — в среднем в 2011–2016 гг. он составил 1%, в то время как в экономически развитых странах эта величина равна 3% и более по отношению к ВВП. Так, в Германии в 2014 г. значение данного показателя составило 2,9%, Японии — 3,59%, Республики Корея — 4,29%².

Показатель среднего возраста работников имеет небольшую тенденцию к снижению и в 2016 г. составил около 41 года. Снижение среднего возраста работников во многом явилось следствием того, что работодатели отдают предпочтение более молодым работникам. Однако последние тенденции, связанные с повышением пенсионного возраста, требуют активного привлечения к трудовому процессу людей старших возрастных категорий, которые обладают такими положительными качествами, как значительный опыт, ответственность, исполнительность.

В группе показателей, характеризующих инвестиции, рассчитан уровень расширенного воспроизводства и уровень затрат, относящихся к объектам интеллектуальной собственности и продуктам интеллектуальной деятельности. Уровень расширенного воспроизводства имеет наиболее высокие значения в добыче полезных ископаемых (20,4% в 2016 г.), наиболее низкие — в обрабатывающих производствах (9,3%). В 2011–2016 гг. данный показатель имел тенденцию к снижению в обрабатывающих производствах, производстве и распределении электроэнергии, газа и воды, что отрицательно характеризует инновационную деятельность. Также рассчитан уровень затрат, относящихся к объектам интеллектуальной собственности и продуктам интеллектуальной деятельности, который имеет очень низкие значения (менее 1%), но положительную динамику в 2011–2016 гг.

К сожалению, по данным Росстата далеко не все показатели ССПОИД удалось рассчитать. Совершенно не рассчитаны показатели из двух групп: характеризующих человеческий капитал и источники инновационного развития. Следовательно, можно с полной уверенностью констатировать необходимость дальнейшего совершенствования статисти-

² Федеральная служба государственной статистики. URL: <http://gks.ru> (дата обращения: 01.04.2019).

Таблица / Table

Сбалансированная система показателей оценки инновационного развития в отдельных видах экономической деятельности в 2011–2016 гг. в России / Balanced scorecard assessment of innovative development in selected economic activities in 2011–2016 in Russia

Показатели и виды экономической деятельности / Indicators and types of economic activities	2011 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
1. Добавленная стоимость на одного занятого, тыс. руб. (в сопоставимых ценах 2011 г.)				
1.1. Добыча полезных ископаемых	4661,0	5092,0	5154,1	4751,8
1.2. Обрабатывающие производства	679,4	806,1	782,5	756,4
1.3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	895,5	901,9	875,0	884,2
2. Число используемых передовых производственных технологий				
2.1. Всего, единиц	191 650	204 546	218 018	232 388
3. Рентабельность активов организаций, проценты				
3.1. Добыча полезных ископаемых	0,142	0,121	0,117	0,099
3.2. Обрабатывающие производства	0,084	0,029	0,040	0,063
3.3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,011	0,002	0,014	0,053
4. Коэффициент текущей ликвидности				
4.1. Добыча полезных ископаемых	1,51	1,52	1,41	–
4.2. Обрабатывающие производства	1,46	1,31	1,43	–
4.3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1,29	0,91	0,99	–
5. Доля отгруженной инновационной продукции				
5.1. Добыча полезных ископаемых	0,067	0,072	0,037	0,040
5.2. Обрабатывающие производства	0,068	0,099	0,106	0,109
5.3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,006	0,006	0,008	0,023
6. Коэффициент экспорта технологий				
6.1. В целом по экономике	0,009	0,010	0,010	0,009
7. Коэффициент технологичности				
7.1. Добыча полезных ископаемых	0,907	0,981	0,980	0,981
7.2. Обрабатывающие производства	0,847	0,836	0,911	0,911
7.3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,755	–0,35	0,369	–0,998
8. Уровень разработки передовых производственных технологий, на 1000 чел. персонала				
8.1. В целом по экономике	0,010	0,015	0,015	0,017
9. Уровень заработной платы работников				
9.1. В целом по экономике	43,8	47,2	46,4	47,6
10. Средний возраст работников				
10.1. В целом по экономике	42,5	40,6	40,7	40,9
11. Доля инвестиций в добавленную стоимость				
11.1. Добыча полезных ископаемых	0,318	0,344	0,330	0,388
11.2. Обрабатывающие производства	0,198	0,227	0,211	0,200
11.3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,582	0,595	0,441	0,389
12. Уровень затрат на объекты, относящиеся к интеллектуальной собственности и продуктам интеллектуальной деятельности				
12.1. Всего	0,001	0,003	0,003	0,004
13. Коэффициент эффективности затрат на технологические инновации, руб. / руб.				
13.1. Добыча полезных ископаемых, обрабатывающие производства, производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,35	3,98	4,43	4,79
14. Уровень внутренних затрат на исследования и разработки				
14.1. В целом по экономике	0,01	0,011	0,01	0,01

Источник / Source: разработано авторами по данным Росстата / developed by the authors according to Rosstat.



Рис. 2 / Fig. 2. Приоритетные направления комплексного инновационного развития промышленных предприятий России / Priority directions for complex innovative development of industrial enterprises of Russia

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

ческой информации в целях принятия эффективных управленческих решений в инновационной деятельности.

Анализ деятельности крупных российских промышленных компаний показал, что стратегии устойчивого развития разрабатывают многие, в то время как инновационного развития — единичные компании. Стратегии инновационного развития преимущественно разрабатывают крупные производственные компании, в частности АК «АЛРОСА», ПАО «НК „Роснефть”», ПАО «РусГидро», ПАО «Объединенная судостроительная компания». Инновационная деятельность данных компаний реализуется в направлениях повышения энергоэффективности производства, использования передовых производственных технологий первого эшелона, ускоренной цифровизации производства, реализации экологических инноваций и повышения безопасности производства. В некоторых компаниях, как например ООО Пивоваренная компания «БАЛТИКА», приоритеты инновационного развития отражены в корпоративной стратегии.

В ООО «БАЛТИКА» активно реализуется стратегическая цель «4 ноля»³, которая включает:

- ноль потери воды;
- ноль углеродного следа;
- ноль безответственного потребления;
- ноль несчастных случаев.

В Российской Федерации, как и в мировой экономике в целом, основными проводниками инноваций являются крупные компании, занимающие главенствующее положение на мировых рынках. Это обуславливает неоднородность инновационной активности между группами стран. В экономически развитых странах акцент сделан на формирование технологических цепочек с высокой экономической добавленной стоимостью. В развивающихся странах реализуются отдельные фазы жизненного цикла инноваций, что повышает их зависимость от развитых стран.

Россия — сильная экономическая держава с сохраняющимся высоким интеллектуальным потенциалом, поэтому наша страна имеет все реальные возможности для выстраивания технологических цепочек производства инновационной продукции. Этому может способствовать комплексный подход к инновационному развитию на макро- и микроуровнях. В целом комплексная программа инновационного развития промышленных компаний, ориентированная на динамичное и устойчивое развитие, должна быть реализована в следующих направлениях, представленных на рис. 2.

³ Отчет об устойчивом развитии 2017. ООО «Пивоваренная компания „Балтика”». URL: <https://corporate.baltika.ru/media/25102/> (дата обращения: 12.03.2019).



Рис. 3 / Fig 3. Создание сетевой добавленной стоимости в рамках интегрированного промышленно-производственного комплекса / Creation of network value added within the integrated industrial and production complex

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

В качестве положительного примера приоритетных направлений комплексного инновационного развития следует назвать программы инновационного развития, реализуемые в компаниях АК «АЛРОСА», ПАО «НК «Роснефть» и ОАО «Русгидро» [5, 6]. В то же время невозможно повысить инновационный потенциал российской экономики в целом без приращения инновационной деятельности в ключевом звене — крупных, средних и малых хозяйствующих субъектах. В современных условиях всем российским компаниям целесообразно проводить более агрессивную политику, нацеленную на приращение экономической добавленной стоимости на основе формирования самообучающихся компаний.

В одиночку российским компаниям сложно наращивать свой инновационный потенциал и обеспечивать конкурентоспособность на мировых рынках, поэтому необходимо объединение компаний на единой технологической и (или) территориальной основе. Данный подход может быть эффективно реализован в рамках концепции цепочки создания стоимости. Модернизация концепции цепочки создания ценности позволяет оценить степень значимости и включенности различных компаний в данный процесс [7]. Перспективой развития сети, образующей метарынки и метапредприятия, является создание интегрированного промышленно-производственного комплекса, оптимального с точки

зрения удовлетворения потребностей потребителей. В рамках интегрированного промышленного комплекса (метапредприятия) происходит создание сетевой добавленной стоимости [8, 9]. В общем виде цепочку создания добавленной стоимости инновационной продукции в рамках метапредприятия можно представить в следующем виде (рис. 3).

ВЫВОДЫ

Переход на инновационный путь развития предполагает, как модернизацию традиционных секторов экономики России, так и рост их инновационной части. Повышению эффективности инновационной деятельности хозяйствующих субъектов может способствовать создание новых организационно-экономических форм инновационного предпринимательства на основе объединения отдельных диверсифицированных компаний в единую сеть и формирования метапредприятий. Перспективой развития такой сети является создание интегрированного промышленно-производственного комплекса, обеспечивающего создание сетевой добавленной стоимости. В целом, межфирменное взаимодействие способствует не только созданию, но и увеличению добавленной стоимости за счет интеграции и кооперации деятельности между отдельными хозяйствующими субъектами.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена в рамках выполнения Государственного задания 2018 г. по теме: «Разработка комплекса показателей, комплексно (исчерпывающе) характеризующих инновационную деятельность в Российской Федерации».

ACKNOWLEDGEMENTS

The article was prepared within the framework of fulfillment of the state task of 2018 on the theme: “The development of a set of indicators, which comprehensively (exhaustively) characterize innovative activity in the Russian Federation”.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Романова Ю.А., Павлова И.В. и др. Повышение конкурентоспособности отечественной промышленности в условиях инновационного подъема. Монография. М.: ООО «Научный консультант»; 2018. 310 с.
2. Pogodina T.V., Muzhzhavleva T.V., Udaltsova N.L. Characteristics of venture capital investing in a climate of the digitalization of the Russian economy. *International Journal of Civil Engineering and Technology*. 2018;9(10):698–706.
3. Веселовский М.Я., Кирова И.В., Никонорова А.В. и др. Повышение эффективности в отечественной промышленности в модели устойчивого развития. Монография. М.: Изд-во «Научный консультант»; 2015. 252 с.
4. Gnezdova J.V., Kugelev I.M., Romanova J.A. Conceptual model of the territorial manufacturing cooperative system use in Russia. *Journal of Internet Banking and Commerce*. 2016;4:82.
5. Погодина Т.В., Седаш Т.Н. Оценка инвестиционной привлекательности и инновационной направленности базовых отраслей экономики России для определения потенциала их конкурентоспособности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2014;25(376):16–22.
6. Abdikeev N.M., Bogachev Y.S., Trifonov P.V., Moreva E.L., Sopilko N.Y., Scherbakova N.S. The calculation of the cost of intangible assets based on intellectual property. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*. 2018;9(7):1737–1748.
7. Gubernatorov A.M., Kornilova O.A., Popadyuk T.G. Financing of innovative development of the textile industry. *Известия высших учебных заведений. Технология текстильной промышленности*. 2018;370(4):170–21.
8. Sekerin V.D., Avramenko S.A., Veselovsky M.Y., Aleksakhina V.G. В 2G Market: The Essence and Statistical Analysis. *World Applied Sciences Journal*. 2014;31(6):1104–1108.
9. Morozuk Y.V., Sharkova A.V., Merkulina I.A., Vasilyeva O.N. Innovative aspects of development of the waste recycling industry in the new economic context: problems and prospects. *Journal of Environmental Management and Tourism*. 2017;8.3(19):507–515.

REFERENCES

1. Romanova Yu.A., Pavlova I.V. Improving the competitiveness of domestic industry in the conditions of innovative growth. Monograph. Moscow: LLC “Scientific consultant”; 2018. 310 p. (In Russ.).
2. Pogodina T.V., Muzhzhavleva T.V., Udaltsova N.L. Characteristics of venture capital investing in a climate of the digitalization of the Russian economy. *International Journal of Civil Engineering and Technology*. 2018;9(10):698–706.
3. Veselovsky M. Ya., Kirova I.V., Nikonorova A.V. Improving efficiency in the domestic industry in the model of sustainable development. A collective monograph. Moscow, Publishing House “Scientific consultant”; 2015. 252 p. (In Russ.).
4. Gnezdova J.V., Kugelev I.M., Romanova J.A. Conceptual model of the territorial manufacturing cooperative system use in Russia. *Journal of Internet Banking and Commerce*. 2016;4:82.
5. Pogodina T.V., Sedash T.N. The assessment of investment attractiveness and innovative orientation of basic branches of economy in Russia for the determination of their competitiveness potential. *Economic analysis: theory and practice*. 2014;25(376):16–224. (In Russ.).
6. Abdikeev N.M., Bogachev Y.S., Trifonov P.V., Moreva E.L., Sopilko N.Y., Scherbakova N.S. The calculation of the cost of integral assets based on intellectual property. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*. 2018;9(7):1737–1748.

7. Gubernatorov A.M., Kornilova O.A., Popadyuk T.G. Financing of innovative development of the textile industry. *Izvestiya Vysshikh Uchebnykh Zavedenii. Tekhnologiya Tekstil'noi Promyshlennosti = The news of higher educational institutions. Textile industry technologies*. 2018;370(4):170–21.
8. Sekerin V.D., Avramenko S.A., Veselovsky M.Y., Aleksakhina V.G. B 2G Market: The Essence and Statistical Analysis. *World Applied Sciences Journal*. 2014;31(6):1104–1108.
9. Morozuk Y.V., Sharkova A.V., Merkulina I.A., Vasilyeva O.N. Innovative aspects of development of the waste recycling industry in the new economic context: problems and prospects. *Journal of Environmental Management and Tourism*. 2017;8.3(19):507–515.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Погодина Татьяна Витальевна — доктор экономических наук, профессор Департамента менеджмента, Финансовый университет, Москва, Россия

TPogodina@fa.ru

Абдикеев Нияз Мустякимович — доктор технических наук, профессор, директор Института промышленной политики и институционального развития, Финансовый университет, Москва, Россия

nabdikeev@fa.ru

Богачев Юрий Сергеевич — доктор физико-математических наук, главный научный сотрудник Департамента корпоративных финансов и корпоративного управления, Финансовый университет, Москва, Россия

YUSBogachev@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tatyana V. Pogodina — Dr. Sci. (Econ.), Professor of management Department, Financial University, Moscow, Russia

TPogodina@fa.ru

Niyaz M. Abdikeev — Dr. Sci. (Eng.), Professor, Director of the Institute of industrial policy and institutional development, Financial University, Moscow, Russia

nabdikeev@fa.ru

Yurii S. Bogachev — Dr. Sci. (Phys.-Math.), chief researcher of the Institute of industrial policy and institutional development, Financial University, Moscow, Russia

YUSBogachev@fa.ru

Заявленный вклад авторов:

Погодина Т.В. — формирование системы показателей оценки инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, статистический анализ данных.

Абдикеев Н.М. — подготовка обзора литературы по теме исследования.

Богачев Ю.С. — формулировка гипотезы исследования.

Authors' declared contribution:

Pogodina T.V. — formation of a system of indicators for assessing the innovative activity of economic entities, statistical analysis of data.

Abdikeev N.M. — preparation of a literature review on the subject of the study.

Bogachev Yu.S. — formulation of the hypotheses of the study.

Статья поступила 17.04.2019; принята к публикации 13.05.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 17.04.2019; accepted for publication 13.05.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-15-24
УДК 338.1,658.15(045)
JEL O12

Тенденции развития нефинансовой отчетности в контексте формирования информационного поля анализа устойчивости экономических субъектов

Д.А. Панков^а, Л.С. Маханько^б

Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь

^а <https://orcid.org/0000-0003-2898-7225>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-4326-3575>

АННОТАЦИЯ

Развитие международных финансовых рынков, необходимость непрерывного мониторинга эффективности инвестиций обострили проблему раскрытия информации о деятельности экономических субъектов. Традиционный формат финансовой отчетности дополнен отчетностью об устойчивом развитии или нефинансовой отчетностью. В исследовании на основании изучения эмпирического материала обоснованы тенденции раскрытия организациями в открытом доступе характеристик устойчивого развития в отсутствие нормативно-правового регулирования порядка составления и предоставления нефинансовой отчетности; распределены по частоте инициативного раскрытия основные показатели оценки параметров устойчивого развития; на основе методов статистического сравнения результатов выборочных наблюдений выявлены основные факторы, влияющие на степень представления нефинансовой информации в условиях, когда на государственном уровне соответствующие вопросы не регулируются и не применяется правовое администрирование описываемого процесса. При проведении исследования были использованы общенаучные методы, включая анализ и синтез, сравнение, группировку, метод аналогий, а также методы статистического анализа.

Ключевые слова: финансовая отчетность; нефинансовая отчетность; имплементация; медийная среда; раскрытие информации; устойчивое развитие; анализ устойчивости

Для цитирования: Панков Д.А., Маханько Л.С. Тенденции развития нефинансовой отчетности в контексте формирования информационного поля анализа устойчивости экономических субъектов. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):15-24. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-15-24

ORIGINAL PAPER

Development Trends of Non-Financial Reporting in the Creation of the Information Base of Economic Entities' Sustainability Analysis

D.A. Pankov^а, L.S. Makhanko^б

Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

^а <https://orcid.org/0000-0003-2898-7225>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-4326-3575>

ABSTRACT

The development of international financial markets, the need for continuous monitoring of the effectiveness of investments have exacerbated the problem of disclosing information about the economic entities' activities. The traditional format of financial reporting is supplemented by reporting on sustainable development or non-financial reporting. The study based on the empirical material substantiates the trend of disclosure of open access characteristics of sustainable development in the absence of legal regulation of the procedure for compiling and submitting non-financial reporting; the main indicators for assessing the parameters of sustainable development are distributed according to the frequency of initiative disclosure; based on the methods of statistical comparison of the results of sample observations, the main factors affecting the degree of non-financial information presentation are revealed in conditions when the relevant issues are not regulated at the state level and the legal administration of the process described is not applied. The study used general scientific methods, including analysis and synthesis, comparison, grouping, the method of analogies, as well as methods of statistical analysis.

Keywords: financial reporting; non-financial reporting; disclosure of information; sustainable development; sustainability analysis

For citation: Pankov D.A., Makhanko L.S. Development trends of non-financial reporting in the creation of the information base of economic entities' sustainability analysis. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):15-24. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-15-24

ВВЕДЕНИЕ

Основополагающим условием эффективного экономического анализа является адекватная определенным задачам исследования информационная база. Длительный интервал времени, охватывающий собственно весь период становления и развития экономического анализа в его современном понимании, информационное ядро составляли учетные данные, что касается финансового анализа — еще более узкий информационный сегмент, а именно финансовая отчетность. Принималось, что изучение динамики отражаемых в ней базисных ключевых показателей (выручка, прибыль, денежный поток и т.д.) и рассчитываемых на их основе производных относительных величин (коэффициенты рентабельности, ликвидности, оборачиваемости и т.д.) позволит не только охарактеризовать текущую деятельность, но спрогнозировать ее развитие. Однако волна финансовых кризисов и банкротств внешне успешных и финансово устойчивых организаций обнаружила определенную степень несостоятельности действующей информационной платформы, что инициировало два основных направления, как в контексте теоретических исследований, так и в контексте практической имплементации. Первое касается совершенствования и преобразования функционирующей системы отчетности (как следствие, и определенной модернизации системы бухгалтерского учета); второе — разработки и внедрения альтернативных подходов структурирования, раскрытия и представления исходных данных в формате нефинансовой отчетности.

Как будет показано далее, последнее направление находится в центре современных научных исследований и предполагает решение ряда теоретических и прикладных задач, что определяет актуальность настоящей статьи. Ее цель — выявление закономерностей развития нефинансовой отчетности как фактора модернизации информационной базы экономического анализа в условиях действия концепции устойчивого развития. В том числе акцентируются вопросы внедрения в практику организаций элементов нефинансовой отчетности в отсутствие нормативно-правовых предписаний, касающихся ее содержания и порядка размещения. При выполнении исследования использовались как общенаучные методы, так и методы статистической обработки информации, группировки данных и сравнения результатов выборочных наблюдений с применением *t*-критерия Стьюдента.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Основу реализации прогностического потенциала аналитической модели составляют качественные характеристики используемых первичных данных. Формирование надежного и достоверного информационного обеспечения процесса управления как с позиции внутренних, так и внешних пользователей предопределило высокий уровень требований к учетно-отчетной информации, интенсифицировало процесс ее модернизации и поиска путей непрерывного совершенствования. Результатом стала универсализация и сплошное внедрение на базе непрерывного совершенствования согласно возникающим запросам и рыночным изменениям международных стандартов финансовой отчетности. При этом следует отметить, что различные исследования свидетельствуют о неоднозначной эффективности внедрения международных стандартов в разных странах с позиции прогностической результативности отчетной информационной модели. В частности, в странах Европы (на примере Германии) проведенные исследования демонстрируют положительный эффект [1]. В крупнейших странах Азии такой эффект не столь однозначен [2].

Исследования и практические разработки, направленные на повышение объективности, точности и репрезентативности учетно-отчетной информации, в полной мере характерны и для США. В качестве примера можно привести требования по раскрытию «критических бухгалтерских оценок [critical accounting estimates (CAS)]», под которыми понимаются оценки, предполагающие существенный уровень суждения и в отношении которых имеется вариативность выбора [3]; практику раскрытия рисков не только в годовой, но и в квартальной отчетности [4]; рекомендации FASB (Financial Accounting Standard Board — Комитет по стандартам финансового учета) руководству по подтверждению прогнозируемой непрерывности деятельности как основы составления отчетности [5] и др. Перечисленные параметры легли в основу серьезных научных исследований в части эффективности отмеченных мероприятий, в том числе относительно прогнозирования устойчивости организаций. Некоторые исследователи отмечают наличие положительного результата от нововведений, некоторые указывают на определенные недостатки [5]. В завершение данного вопроса ко-

снемся и Великобритании, где также постоянно расширяются границы финансовой отчетности. На заре становления современных финансовых отношений она составляла не более 10 страниц. В настоящее время — это полноценные годовые отчеты, формат которых во много раз превышает изначально допустимый масштаб [6].

Вместе с тем, несмотря на все более полное информационное наполнение отчетных форм, расширение раскрываемых массивов данных, уточнение, детализацию и пояснения учетно-отчетных показателей, очевидная сложность в прогнозировании параметров развития организаций сохраняется и подвигает как ученых-экономистов, так и практиков-финансистов, бизнес-аналитиков, бухгалтеров — искать новые варианты и в области непосредственно методологии прогнозирования, и в области представления информации. Последнее нельзя рассматривать в отрыве от общих тенденций позиционирования организаций как единиц экономических систем города, региона, государства, в целом мировой экономики, от которых ожидается не только обеспечение экономического роста, но и поддержание социальной справедливости, экологического равновесия. Названные требования предполагают участие в реализации концепции устойчивого развития и гарантии сохранения оптимальной среды жизнедеятельности не только настоящего, но и последующих поколений. На информационном уровне способствовать достижению перечисленных задач призвана так называемая нефинансовая отчетность.

В настоящее время отсутствует единое определение данного феномена. Помимо непосредственно термина «нефинансовая отчетность», встречаются и другие понятия: «нарративная отчетность (narrative reporting)»; «отчетность в области устойчивого развития», «отчетность о социальной и экологической ответственности бизнеса». Возможно, данный терминологический ряд может быть дополнен. Однако общая идея заключается в систематизации и представлении по определенной форме информации, традиционно не включаемой в систему бухгалтерского учета, но необходимой для лучшего понимания тенденций и перспектив развития предприятия. На данный момент можно выделить несколько основных международных инициатив относительно нефинансовой отчетности: GRI (Global Reporting Initiative), IIRC (International Integrated Reporting Council), SASB (Sustainability Accounting Standards Board) [7].

В странах Европы после вступления в силу Директивы 2014/95/ЕС¹ составление нефинансовой отчетности для крупных общественных компаний является обязательным, подтверждением чему стали внутренние законодательные акты этих стран [8, 9]. Выбор формата отчетности произвольный. Вместе с тем еще до вступления в силу названной Директивы организации активно применяли в своей деятельности предписания GRI [8, 10]. Одновременно набирает силу инициатива SASB. В ней также декларируются требования по формированию нефинансовой отчетности. Вместе с тем следует отметить, что GRI в большей степени ориентирована на общественность, включая самый широкий спектр пользователей, и представление информации об участии компании в реализации общей концепции устойчивого развития, в первую очередь раскрытие экологических и социальных аспектов. То есть стандарты GRI призваны охарактеризовать вклад отчитывающихся компаний в общее развитие региона, государства, мира (в части потребления ресурсов, охраны окружающей среды, сохранения экосистемы). Названная концепция в настоящее время является одной из доминирующих в Европе. Общие подходы к раскрытию ее содержания и описание механизма реализации представлены в трудах российских ученых [11–13]. Отдельные аспекты освещены также в статье авторов данного исследования [14].

В настоящей статье кратко отметим следующее. Основу концепции устойчивого развития составляет триединство экономической, экологической и социальных составляющих, интеграция которых обеспечивает конкурентоспособность региона и его гармоничное развитие и в настоящем, и в будущем. Именно ориентация на будущие поколения, возможности развития которых не должны уступать возможностям нынешнего, признается как базовая ценностная характеристика концепции. Поэтому на данном этапе теоретическое обоснование названной концепции как на уровне мировой экономики в целом, так и экономик отдельных регионов является приоритетным направлением научных исследований и разработок.

Вместе с тем очевидно, что практическое воплощение принципов устойчивого развития воз-

¹ Официальный сайт Европейской комиссии. URL: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en. (дата обращения: 27.11.2018).

можно при наличии соответствующей системы показателей, индикаторов и методов оценки его достижения. В настоящее время обозначилось два подхода относительно решения данной задачи: индексный метод рейтинговой оценки и метод оценки на основе составления так называемой нефинансовой отчетности, которая рассматривается в данной работе.

В отличие от GRI стандарты SASB изначально спроектированы для реализации информационных потребностей инвесторов [15]. В частности, на официальном сайте SASB декларируется: «SASB связывает предприятия и инвесторов по финансовым последствиям устойчивости... Миссия SASB заключается в том, чтобы помочь компаниям во всем мире определять, управлять и сообщать о проблемах устойчивости, которые важны для их инвесторов»².

Таким образом, можно сформулировать первый вывод. Регламент составления нефинансовой отчетности согласно требованиям SASB направлен на пролонгацию ее функционального назначения — быть основой прогнозирования устойчивости отчитывающегося субъекта как инвестиционной единицы. Стандарты GRI рассматривают организацию как индуцирующий фактор становления, формирования и сохранения национального богатства страны, в том числе в его нематериальном выражении (социальный и экологические аспекты).

В Российской Федерации в настоящее время вопросы составления и представления финансовой отчетности регламентируются принятой Концепцией развития публичной нефинансовой отчетности³.

Можно констатировать: то, что начиналось как частная инициатива, на сегодняшний день на международном уровне предстает как нормативно предписанное требование. На этом фоне продолжают исследования, направленные на решение двух групп задач:

- достаточно ли рекомендуемых к раскрытию показателей для полного понимания представляемых аспектов деятельности и, если нет, сохраняется ли действие мотивационных факторов, побуждающих организации к раскрытию такой информации независимо от внешних официальных регуляторов;

² Официальный сайт SASB. URL: <https://www.sasb.org> (дата обращения: 27.11.2018).

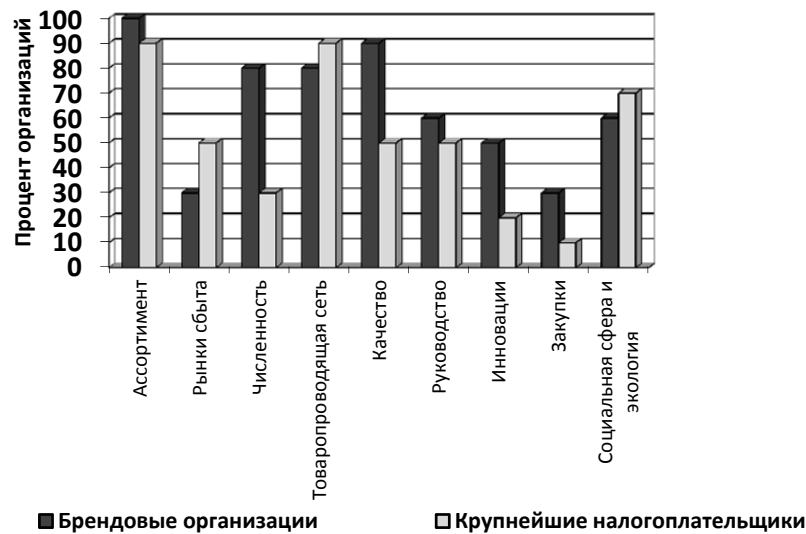
³ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации».

- от каких параметров (форма собственности, размеры, организационно-правовая форма, вид деятельности, территориальная расположенность и т.д.) зависит объем раскрываемой информации [8, 16].

Первая из поставленных задач фактически затрагивает основы самого процесса формирования отчетности как метода реализации коммуникативной функции информационной системы предприятия. Все процессы, касающиеся сбора, обработки, представления информации, требуют определенных затрат, а также связаны с риском того, что пользователи на основе предоставляемой им информации сделают (ошибочно или правильно) выводы, которые повлияют скорее отрицательно, чем положительно на их инвестиционные решения и мнение об отчитывающейся компании. В то же время если организации не просто размещают отчетность, но и предлагают в ней информацию дополнительно к требуемой, то, очевидно, они связывают с этим выгоды, превышающие указанные выше затраты и риски. Такая зависимость еще ранее была установлена относительно раскрытия финансовой информации [17]. Видимо, при определенных условиях она применима и к раскрытию информации нефинансового характера. Следовательно, исследуя общий тренд публичного представления информационных ресурсов в отсутствие нормативного регулирования, можно вскрыть независимые от внешних официальных регуляторов, а управляемые внутренними тенденциями, закономерности модернизации совокупности раскрываемых данных как основы анализа и оценки деятельности внешними пользователями. Сама ситуация внешнего взаимодействия с разноплановыми участниками экономических отношений вынуждает отчитывающуюся организацию открыто освещать различные аспекты своей деятельности. Чем больше вариативность внешних связей, тем больше аспектов будет раскрываться в отчетности.

Для проверки работы описанного механизма авторами проведено исследование особенностей раскрытия информации преимущественно нефинансового характера крупнейшими белорусскими организациями, для которых представление нефинансовой отчетности не является обязательным. Параллельно решались две задачи:

- оценить в целом масштаб раскрытия информации;
- определить, какие параметры работы организаций могут влиять на объем представляемых информационных ресурсов.



Раскрытие отдельных аспектов информации нефинансовой отчетности / Disclosure of certain aspects of non-financial reporting information

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

Для проведения исследования были взяты первая десятка «брендовых» организаций, информация о которых размещена на официальном сайте Республики Беларусь⁴, а также десять, исключая повторения, крупнейших налогоплательщиков г. Минска по данным информационного агентства Спутник⁵. Всего получилось 20 экономических субъектов различных организационно-правовых форм и видов деятельности. Далее был произведен отбор сведений, по которым оценивалась степень репрезентативности данных, представляемых организациями в открытом доступе на официальных сайтах. При отборе авторы ориентировались на наиболее общие неспецифические и в определенной степени очевидные информационные позиции, раскрываемой согласно действующим стандартам нефинансовой отчетности: 1) ассортимент; 2) рынки сбыта; 3) численность работников; 4) товаропроводящая сеть; 5) качество; 6) руководство (наличие либо отсутствие сведений о руководящем составе субъекта, структура управления); 7) инновации; 8) практика закупок; 9) социальная и экологические составляющие. Очевидно, что отмеченные девять параметров далеко не в полной мере отражают

набор требований в части анонсирования сведений о деятельности организаций. Но они являются, с одной стороны, наиболее агрегированными, с другой стороны, информационным базисом оценки устойчивости функционирования субъекта.

Проведенное исследование открытых информационных ресурсов отобранных субъектов показало следующее. В той либо иной степени названные показатели нашли свое отражение. Вместе с тем в отсутствие регламентации формы представления данных наблюдается несистемность их раскрытия. Последнее вынуждает авторов констатировать наличие возможных ошибок в идентификации того факта, представлена информация или нет, так как она может быть рассредоточена по разделам и подразделам сайта. Поэтому при определении удельного веса организаций, раскрывающих (не раскрывающих) тот или иной аспект сведений о своей работе, указывается приблизительный процент. Визуализация полученных данных представлена на *рисунке*. В свою очередь, в *табл. 1* приводятся основания идентификации каждого показателя как раскрываемого на официальных сайтах. Прокомментируем полученные результаты.

Наибольший процент раскрытия в двух группах приходится на показатели «ассортимент», «товаропроводящая сеть», «качество». Данный результат является вполне прогнозируемым. Именно перечисленные аспекты традиционно рассматриваются как ведущие рекламные позиции, а именно: что

⁴ URL: www.belarus.by. Раздел: Бизнес — Бренды Беларуси (дата обращения: 27.11.2018).

⁵ URL: <https://sputnik.by/economy/20180310/1034131686/nazvan-spisok-krupnejshih-predpriyatij-nalogoplatelshchikov-minska.html> (дата обращения: 27.11.2018).

Таблица 1 / Table 1

**Идентификация нефинансовых показателей в интернет-ресурсах исследуемых организаций /
Identification of non-financial indicators in the internet resources of the studied organizations**

Раскрываемый показатель / Disclosed indicator	Особенности признания / Features of recognition
1. Ассортимент	Показатель считался раскрытым в случае подробного освещения видов выпускаемой продукции (товаров, работ, услуг). В отдельных случаях (крупные ритейлеры) раскрытие всего ассортимента, очевидно, не может быть полным, но на сайтах представлены основные товарные группы, лидеры продаж и т.д.
2. Рынки сбыта	Показатель считался раскрытым, если соответствующая информация размещалась в отдельном разделе или маркировалась на географических картах. Если информация проходила только в новостях, как сведения о выходе на новые рынки, раскрытие не учитывалось
3. Численность	Показатель учитывался, если на сайте приводилась общая численность
4. Товаропроводящая сеть	Показатель считался раскрытым, если на сайте отражалась информация о филиалах, дочерних предприятиях, а также раскрывалась дилерская сеть
5. Качество	Показатель учитывался только в том случае, если информация о качестве выносилась в отдельный раздел или была представлена по ассортиментному перечню производимой продукции. Если соответствующая информация косвенно освещалась или проходила только в новостной ленте, показатель не учитывался
6. Руководство	Показатель учитывался только в том случае, если приводились сведения в целом о руководящем составе и, соответственно, структуре управления
7. Инновации	Аналогично качеству
8. Закупки	Показатель учитывался, если раскрывалась сеть основных поставщиков, а также приводились сведения о менеджменте контроля качества поставок
9. Социальная сфера и экология	Объединены в одну группу. Включают данные о социальных и экологических программах исследуемых организаций

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

продается (в каком ассортименте), какого качества и как можно приобрести. Однако такой подход не позволяет характеризовать объем и формат размещения данных как приближающийся к формату нефинансовой отчетности. Это — именно реклама своих возможностей, элемент маркетинговой стратегии.

Показатель «численность» раскрывался открытыми акционерными обществами как дополнение к публикуемой в обязательном порядке финансовой отчетности. Другими организациями преимущественно не раскрывался. Однако следует понимать, что по логике составления нефинансовой отчетности такие показатели, как численность, структура руководства, рынки сбыта и страны присутствия должны освещаться во взаимосвязи в качестве точечных характеристик такого важнейшего оценочного параметра, как масштаб деятельности организации.

Инновации являются важнейшей предпосылкой устойчивого развития в будущем. Оче-

видно, что даже успешно функционирующая в настоящий момент времени организация без должной инновационной политики не может рассматриваться как потенциально привлекательный инвестиционный объект в будущем. Следует отметить отсутствие четко определенной и регламентированной системы показателей оценки инновационной деятельности экономического субъекта. Соответствующие научные исследования с ориентацией на предприятия различных масштабов деятельности регулярно проводятся, и в них предлагается целый блок показателей, характеризующих инновационную активность [18, 19]. Вместе с тем при проведении исследования информация об инновациях считалась уже раскрытой, если по различным ассортиментным группам делалась отметка об их инновационности. Следует отметить, что даже такой подход реализован на информационных сайтах не всех исследуемых организаций. Если

Таблица 2 / Table 2

**Сравнительный анализ раскрытия нефинансовой информации /
The comparative analysis of the non-financial information disclosure**

Показатель / Indicator	Открытые акционерные общества / Open joint stock companies	Прочие экономические субъекты / Other economic entities
Средний процент раскрываемых показателей	67%	47%
Вероятность, соответствующая <i>t</i> -тесту Стьюдента с двусторонним распределением	0,0401	
<i>t</i> -статистика	2,2119	
Табличное значение <i>t</i> критического (степени свободы – 18; уровень значимости – 0,05)	2,1009	

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

информация об инновациях проходила просто в новостных лентах, соответствующий показатель не учитывался, так как при таком подходе отсутствует системность и велик риск непрочтения потенциальным пользователем данных сведений.

Очевидно, что крайне важным параметром деятельности любой организации является проводимая политика закупок. В ней заложены основы системности требований к оценке качества исходного сырья, выбору поставщиков и их репутации на рынке, своевременности поставок, следствием чего является бесперебойная работа и стабильная производительность. То есть практику закупок можно отнести к тем параметрам, которые наряду с качеством и инновациями определяют будущий успех организации. Процент раскрытия данного параметра оказался не слишком высоким, что значительно сокращает информационную базу анализа стабильности и дальнейших перспектив функционирования экономического субъекта на рынке.

Достаточно полно организациями освещались социальные и экологические проекты, что согласуется в целом с политикой социальной стабильности и устойчивости.

В продолжение исследования была предпринята попытка установить параметры организаций, влияющие на объем публикуемой информации. Предварительный анализ показал, что таким параметром может быть организационно-правовая форма, а именно: открытые акционерные общества и прочие организации. В основе теоретического обоснования данного предположения находятся следующие предпосылки:

- акционерные общества в основном входят в изначально сформированную группу брендовых организаций, т.е. — это крупные предприятия, активно функционирующие на внешних рынках, где формат раскрытия и представления нефинансовой отчетности является привычным, ожидаемым, а иногда и необходимым для функционирования в бизнес-пространстве;

- по своей природе акционерные общества — это организации, ориентированные на внешних инвесторов, которые на современном этапе развития мировой экономики в стремлении минимизировать риски предпочитают инвестировать в информационно открытые организации;

- в соответствии с действующим в Республике Беларусь законодательством открытые акционерные общества обязаны публиковать отдельные элементы финансовой отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и отдельные финансовые показатели). Раскрывая важный сегмент информации, организации не препятствуют публичному распространению и другим сведениям, тем более что это позволяет лучше представить бизнес и, возможно, привлечь, с одной стороны, покупателей, с другой — потенциальных инвесторов.

Для проверки гипотезы все организации были перегруппированы. В первую группу включены только открытые акционерные общества (12 субъектов), в другую — организации иных организационно-правовых форм (8 субъектов). Сравнение двух выборок проводилось с использованием *t*-критерия Стьюдента в программном продукте MS Excel, пакет «Анализ данных». Результаты анализа представлены в табл. 2.

По данным проведенного исследования (табл. 2) можно констатировать, что различия в двух рассматриваемых выборках статистически значимы (уровень значимости 0,05). Такой результат был прогнозируемым, так как открытые акционерные общества в наибольшей степени ориентированы на внешний рынок и товаров, и капитала. А выход на такие рынки, привлечение внешних инвесторов и необходимость регулярного отчета перед фактическими владельцами акций обязывает достаточно полно представлять сведения о своей деятельности.

В определенной степени это подтверждает тот факт, что в отсутствие нормативного регулирования раскрытие информации подчиняется рыночным законам, основным из которых остается «спрос рождает предложение». В таких условиях запускается механизм саморегуляции объема раскрываемой информации, в основе которого численность взаимосвязей с контрагентами и региональная структурированность последних. Чем их больше, чем в более широком спектре регионов (каждый из которых может предполагать свой формат раскрытия данных) они находятся, тем в более полном масштабе будет представлена как финансовая, так и нефинансовая информация.

ВЫВОДЫ

В работе исследованы вопросы раскрытия информации нефинансового характера в открытом доступе в отсутствие нормативных предписаний и требований. Определено действие механизма саморегулирования публичного представления соответствующих сведений, в основе которого — многообразие, системность и региональная структурированность внешних связей экономического субъекта, его функционирование на рынках, где исследуемый формат раскрытия информации является нормой.

Теоретический вывод подтвержден результатами эмпирического исследования. Наиболее полно нефинансовую информацию раскрывают организации (в проведенном исследовании акционерные общества), которые ориентированы на внешние рынки и внешних инвесторов и одновременно вынуждены отчитываться перед действующими. Кроме того, следует признать влияние того факта,

что эти организации в соответствии с нормами национального права обязаны раскрывать свою финансовую отчетность, а последнее формирует прецедентное поле публичного освещения отдельных аспектов деятельности.

Одновременно проведенное исследование систематизации и размещения данных нефинансового характера в информационной среде изучаемых организаций (на официальных сайтах) показало, что оно носит несистемный, спорадический характер. В этом аспекте наличие официальных регуляторов формата представления сведений является положительным фактором совершенствования «информационного имиджа» экономических субъектов. За основу при этом может быть взят один из уже хорошо проработанных и признанных на международном уровне форматов. Однако при таком подходе экономический закон «спрос рождает предложение», который, как было продемонстрировано в настоящем исследовании, побуждает организации инициативно раскрывать определенную информацию, может оказать обратное действие. Организации, которые не осознают или в отношении которых отсутствуют внешние объективные факторы раскрытия информации, могут формально подойти к выполнению предписанных требований, в результате чего будут понесены дополнительные затраты на модернизацию информационной системы, но полученный результат не будет в полной мере соответствовать ожиданиям внешних пользователей информационных ресурсов. С учетом вышеизложенного оптимальным видится вариант, когда будут приняты рекомендации по раскрытию информации нефинансового характера, с одной стороны, не обязательные для исполнения, с другой стороны, достаточно подробные, соответствующие аналогичным международным стандартам и подходам. Такие рекомендации не будут обременительными для субъектов, не ощущающих потребности в раскрытии информации, но помогут лучше сориентироваться в объеме и уточнить формат представления данных теми организациями, для которых практика нефинансовой отчетности становится объективным условием выхода и успешного функционирования на международных рынках.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Glaum M., Baetge J., Grothe A., Oberdörster T. Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. 2013;22(1):79–116.
2. Eng L., Vichitsarawong Th. Usefulness of accounting estimates: a tale of two countries. *Journal of Accounting & Finance*. 2016;32(1):123–135.

3. Glendening M. Critical accounting estimate disclosures and the predictive value of earnings. *Accounting Horizons*. 2017;31(4):1–12.
4. Filzen J. The information content of risk factor disclosure in quarterly reports. *Accounting Horizons*. 2015;29(4):887–916.
5. Trainor J.E., Phillips C.R., Cangialosi M. An analysis of the FASB's new going-concern standard and its relation to liquidation basis accounting requirements. *Review of business*. 2018;38(1):16–35.
6. Ong A. Financial reporting and corporate governance. *Journal of Management Research*. 2018;18(1):37–43.
7. D'Aquila J.M. The current state of sustainability reporting. *CPA Journal*. 2018;88(7):44–50.
8. Sierra-Garcia L., Garcia-Benau M., Bolas-Araya H. Empirical analysis of non-financial reporting by Spanish companies. *Administrative Science*. 2018;8(3):1–17.
9. Димитрова П.П. Новый закон Болгарии о бухгалтерском учете. *Управленческий учет и финансы*. 2016;03(47):236–242.
10. Володин С.Н., Казакова Ю.В. Нефинансовая отчетность в РФ: проблемы и пути решения. *Управление корпоративными финансами*. 2015;02(68):104–114.
11. Любушин Н.П., Бабичева Н.Э., Усачев Д.Г., Шустова М.Н. Генезис понятия «устойчивое развитие экономических систем различных иерархических уровней». *Региональная экономика: теория и практика*. 2015;(48):2–14.
12. Любушин Н.П., Бабичева Н.Э., Коньшков А.С. Устойчивое развитие: оценка, анализ, прогнозирование. *Экономический анализ: теория и практика*. 2017;16(12):2392–2406.
13. Корнилова А.В., Никоноров С.М. Методология оценки качества раскрытия информации о корпоративной социальной и экологической ответственности. *Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика*. 2017;(2):3–21.
14. Маханько Л.С. Финансово-экономические показатели в оценке устойчивого развития организаций. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2018;(8):29–33.
15. Hales J. The future of accounting is now. *CPA Journal*. 2018;88(7):6–9.
16. Dubravka K. Sustainability reporting quality: the analysis of companies in Croatia. *Journal of accounting and management*. 2017;07(01):1–14.
17. Mittendorf A.A.B., Ramanan R.N.V. Synergy between accounting disclosure and forward-looking information in stock prices. *The accounting review*. 2017;92(2):1–17.
18. Сильванович В.И. Измерение инноваций в процессе анализа инновационной активности в сельском хозяйстве: зарубежный опыт. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2018;(10):33–39.
19. Саврас С.А. Инструментарий для проведения специального выборочного обследования инновационной активности субъектов малого и среднего бизнеса в Республике Беларусь. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2018;(10):42–47.

REFERENCES

1. Glaum M., Baetge J., Grothe A., Oberdörster T. Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. 2013; 22(1):79–116.
2. Eng L., Vichitsarawong Th. Usefulness of accounting estimates: a tale of two countries. *Journal of Accounting & Finance*. 2016;32(1):123–135.
3. Glendening M. Critical accounting estimate disclosures and the predictive value of earnings. *Accounting Horizons*. 2017;31(4):1–12.
4. Filzen J. The information content of risk factor disclosure in quarterly reports. *Accounting Horizons*. 2015;29(4):887–916.
5. Trainor J.E., Phillips C.R., Cangialosi M. An analysis of the FASB's new going-concern standard and its relation to liquidation basis accounting requirements. *Review of business*. 2018;38(1):16–35.
6. Ong A. Financial reporting and corporate governance. *Journal of Management Research*. 2018;18(1):37–43.
7. D'Aquila J.M. The current state of sustainability reporting. *CPA Journal*. 2018;88(7):44–50.
8. Sierra-Garcia L., Garcia-Benau M., Bolas-Araya H. Empirical analysis of non-financial reporting by Spanish companies. *Administrative Science*. 2018;8(3):1–17.
9. Dimitrova P.P. New Bulgarian Accounting Law. *Upravlencheskii uchet i finansy = Management Accounting and Finance Journal*. 2016;03(47):236–242. (In Russ.).

10. Volodin S.N., Kazakova YU.V. Non-financial reporting in the Russian Federation: problems and solutions. *Upravlenie korporativnymi finansami = Corporate finance management*. 2015;02(68):104–114. (In Russ.).
11. Lyubushin N.P., Babicheva N.E., Usachev D.G., Shustova M.N. The genesis of the concept of “sustainable development of economic systems of different hierarchical levels”. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika = Regional Economics: Theory and Practice*. 2015;(48):2–14. (In Russ.).
12. Lyubushin N.P., Babicheva N.E., Konyshkov A.S. Sustainable development: assessment, analysis, forecasting. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2017;16(12):2392–2406. (In Russ.).
13. Kornilova A.V., Nikonorov S.M. Methodology for assessing the quality of disclosure of information on corporate social and environmental responsibility. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 6. Ekonomika = Bulletin of Moscow University. Series 6. Economics*. 2017;(2):3–21. (In Russ.).
14. Makhanko L.S. Financial and economic indicators in assessing the sustainable development of organizations. *Bukhgalterskii uchet i analiz = Accounting and analysis*. 2018;(8):29–33. (In Russ.).
15. Hales J. The future of accounting is now. *CPA Journal*. 2018;88(7):6–9.
16. Dubravka K. Sustainability reporting quality: the analysis of companies in Croatia. *Journal of accounting and management*. 2017;07(01):1–14.
17. Mittendorf A.A.B., Ramanan R.N.V. Synergy between accounting disclosure and forward-looking information in stock prices. *The accounting review*. 2017;92(2):1–17.
18. Sil'vanovich V.I. Measurement of innovations in the process of analyzing innovation activity in agriculture: international experience. *Bukhgalterskii uchet i analiz = Accounting and analysis*. 2018;(10):33–39. (In Russ.).
19. Savras S.A. Tools for conducting a special sample survey of innovative activity of small and medium-sized businesses in the Republic of Belarus. *Bukhgalterskii uchet i analiz = Accounting and analysis*. 2018;(10):42–47. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Дмитрий Алексеевич Панков — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь
dapankov@mail.ru

Людмила Сергеевна Маханько — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь
lu_mahanko@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Dmitrii A. Pankov — Dr. Sci. (Econ.), Professor, head of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in sectors of the economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus
dapankov@mail.ru

Lyudmila S. Makhanko — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in trade, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus
lu_mahanko@mail.ru

*Статья поступила 19.11.2018; принята к публикации 10.12.2018.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was received 19.11.2018; accepted for publication 10.12.2018.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-25-31
УДК 657.6(045)
JEL M41

Нефинансовые показатели преднамеренного банкротства

М.А. Городилов^а, А.С. Беляев^б

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия
^а <https://orcid.org/0000-0002-4609-4888>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-2619-1170>

АННОТАЦИЯ

В исследовании рассмотрен вопрос, какие дополнительные показатели к существующим методикам могли бы использоваться для установления признаков преднамеренного банкротства. Анализ закономерностей, выявленных авторами в ходе проведения судебных бухгалтерских экспертиз на предмет установления признаков преднамеренного банкротства, привел к выводу о возможном существовании нефинансовых показателей, способных сигнализировать о подготовке общества к преднамеренному банкротству. Авторами проанализированы обстоятельства хозяйственной деятельности семи организаций в период, предшествующий подаче заявления о банкротстве. После чего полученные данные были систематизированы и подвергнуты дальнейшему анализу. В результате авторы вывели два нефинансовых показателя, указывающих на преднамеренный характер банкротства. Выявленные показатели могут быть использованы при проведении арбитражными управляющими анализа финансово-хозяйственной деятельности обществ, а также экспертами в ходе судебных экспертиз по делам о банкротстве.

Ключевые слова: нефинансовые показатели; преднамеренное банкротство; судебная бухгалтерская экспертиза; предбанкротное состояние предприятия

Для цитирования: Городилов М.А., Беляев А.С. Нефинансовые показатели преднамеренного банкротства. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):25-31. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-25-31

ORIGINAL PAPER

Non-financial Indicators of Fraudulent Bankruptcy

M.A. Gorodilov^а, A.S. Belyaev^б

Perm State University, Perm, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-4609-4888>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-2619-1170>

ABSTRACT

The article considers what indicators in addition to the existing methods could be used as indication of deliberate bankruptcy. The analysis of the patterns identified during forensic accounting examinations in order to find the signs of fraudulent bankruptcies shows that there should exist non-financial indicators of a company's preparation to fraudulent bankruptcy. The authors analyze the economic activity of seven organizations in the period preceding their filing for bankruptcy. These data were systemized and subjected to further examination. The analysis resulted in determining two non-financial indicators of the fraudulent nature of bankruptcy. The indicators identified can be used by court receivers when they analyze financial and economic activities of the companies, as well as by forensic accountants in cases of bankruptcy.

Keywords: non-financial indicators, fraudulent bankruptcy, forensic accounting expertise, pre-bankruptcy state of the company

For citation: Gorodilov M.A., Belyaev A.S. Non-financial indicators of fraudulent bankruptcy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):25-31. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-25-31

ВВЕДЕНИЕ

Понятие «преднамеренное банкротство» установлено рядом законодательных и нормативных актов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 14.12 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ преднамеренное банкротство — это совершение руководителем или учредителем (участником) юридического лица либо индивидуальным предпринимателем или гражданином действий (бездействия), заведомо влекущих неспособность юридического лица либо индивидуального предпринимателя или гражданина в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

Также в соответствии со ст. 196 Уголовного кодекса Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ преднамеренное банкротство — это совершение руководителем или учредителем (участником) юридического лица либо гражданином, в том числе индивидуальным предпринимателем, действий (бездействия), заведомо влекущих неспособность юридического лица или гражданина, в том числе индивидуального предпринимателя, в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

МЕТОДЫ

Порядок определения признаков преднамеренного банкротства определен постановлением Правительства от 27.12.2004 № 855 «Об утверждении Временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства» (далее — Временные правила). В соответствии с Временными правилами выявление признаков преднамеренного банкротства осуществляется в два этапа:

- Анализ значений и динамики коэффициентов, характеризующих платежеспособность должника, рассчитанных за период не менее двух лет, предшествующих возбуждению производства по делу о банкротстве, а также за период проведения процедур банкротства.

- Анализ сделок должника и действий органов управления должника за исследуемый период, которые могли быть причиной существенного ухудшения значений двух и более коэффициентов. Под существенным ухудшением значений коэффици-

ентов понимается такое снижение их значений за какой-либо кварталный период, при котором темп их снижения превышает средний темп снижения значений данных показателей в исследуемый период.

По результатам анализа значений и динамики коэффициентов, характеризующих платежеспособность должника и сделок должника, делается один из следующих выводов:

- о наличии признаков преднамеренного банкротства — если руководителем должника, ответственным лицом, выполняющим управленческие функции в отношении должника, индивидуальным предпринимателем или учредителем (участником) должника совершались сделки или действия, не соответствующие существовавшим на момент их совершения рыночным условиям и обычаям делового оборота, которые стали причиной возникновения или увеличения неплатежеспособности должника;

- об отсутствии признаков преднамеренного банкротства — если не выявлены соответствующие сделки или действия;

- о невозможности проведения проверки наличия (отсутствия) признаков преднамеренного банкротства — при отсутствии документов, необходимых для проведения проверки.

Постановлением Правительства РФ от 25.06.2003 № 367 «Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» (далее — Правила финансового анализа) установлены принципы и условия проведения арбитражным управляющим финансового анализа, а также состав сведений, используемых арбитражным управляющим при его проведении. Согласно указанному постановлению Правительства РФ финансовый анализ проводится на основе следующих групп коэффициентов:

- коэффициенты, характеризующие платежеспособность должника;

- коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость должника;

- коэффициенты, характеризующие деловую активность должника.

Расчет указанных коэффициентов производится на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая, как показывает практика проведенных авторами судебных экспертиз либо иных исследований, может содержать недостоверные сведения — так называемые *мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета*, включая отражение

на балансе организации несуществующих активов, дебиторской и (или) кредиторской задолженности, что не только приводит к искажению результатов финансового анализа, но и к ошибочным выводам в целом по итогам всей работы арбитражного управляющего и (или) эксперта.

Кроме того, ни Временные правила, ни Правила финансового анализа не предлагают исследовать при установлении признаков преднамеренного банкротства нефинансовые показатели, которым необоснованно не уделяется должного внимания и в научной литературе. Нефинансовые показатели вместе с тем могут указывать и на возможное предбанкротное состояние предприятия, и в совокупности с финансовыми показателями, закрепленными во Временных правилах и Правилах финансового анализа, могут служить хорошим дополнительным инструментарием в целях установления истины. Кроме того, нефинансовые показатели могут служить и в качестве более ранних индикаторов по времени, а своевременное реагирование на них — более эффективным способом в целях предупреждения развития кризисных ситуаций.

В целях установления причин неплатежеспособности предприятия результаты расчета нефинансовых показателей могут служить основой для проведения более скрупулезного финансового анализа предприятия и анализа сделок в соответствующих периодах.

Исследования, проведенные разными исследователями в последнее время, доказывают важность анализа не только финансовых показателей при определении причин банкротства, но и нефинансовых показателей. Указанной теме посвящены работы А.Н. Ряховской, И.А. Яхьяева, И.В. Гладкова, Л.С. Гринкевич, Н.Г. Набеева, Б.П. Велдкамп, Т. де Вре, С.С. Чистопашина, Г.Б. Полисюк, В.В. Котова, Е.В. Басалаева, Е. Каденс, Дж. Брейтуэйт [1–10].

Так, балансо-моделирующая методика диагностики преднамеренного банкротства, представленная Л.С. Гринкевич, Н.Г. Набеевой [1], включает несколько этапов анализа:

- первый этап — проверка на наличие/отсутствие признаков банкротного иммунитета;
- второй этап — расчет коэффициентов, характеризующих изменения в обеспеченности обязательств предприятия-должника перед кредиторами;
- третий этап — анализ сделок должника, которые могли стать причиной негативной динамики показателей.

В соответствии с этой методикой на первом этапе устанавливается наличие банкротного иммунитета, т.е. косвенных признаков преднамеренного банкротства. Банкротный иммунитет представляет собой способность организации к преодолению мероприятий, организованных заинтересованными лицами, направленных против интересов кредиторов, рабочих коллективов и влияющих на возможность гашения долговых обязательств [1]. Для этой цели производится анализ следующих фактов хозяйственной и финансовой деятельности обществ:

- 1) совпадение руководителя и собственника организации;
- 2) процедура банкротства начата собственником или руководителем организации;
- 3) учредитель/руководитель организации-банкрота является учредителем/руководителем иных организаций, с которыми установлены хозяйственные взаимоотношения;
- 4) падение остаточной стоимости амортизируемого имущества в течение отчетного периода;
- 5) приобретение векселей третьих лиц;
- 6) наличие фактов перечисления денежных средств в адрес взаимозависимых организаций;
- 7) основные кредиторы — организации, зависимые по отношению к собственнику/руководителю предприятия-банкрота;
- 8) наличие просроченной кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами;
- 9) наличие значительной кредиторской задолженности перед банками, по государственным контрактам;
- 10) рост кредиторской задолженности с одновременным увеличением финансовых вложений;
- 11) рост кредиторской задолженности при снижении дебиторской задолженности;
- 12) при проведении инвентаризации выявлены недостатки ТМЦ;
- 13) списана невостребованная дебиторская задолженность на убытки предприятия-банкрота в значительных суммах;
- 14) реестр кредиторов содержит руководителей, собственников и/или их родственников;
- 15) массовое увольнение или перевод сотрудников предприятия-банкрота в другую организацию [1].

После проведенной экспресс-оценки определяется уровень: «низкий» или «высокий». В случае наличия более половины положительных ответов

банкротный иммунитет определяется как «низкий». Таким образом, определение банкротного иммунитета представляет собой один из качественных методов экспресс-диагностики для установления косвенных признаков преднамеренного банкротства.

После чего необходимо перейти ко второму этапу, который предполагает расчет семи коэффициентов на основании бухгалтерской и иной отчетности. Результаты второго этапа позволяют обнаружить цель преднамеренного банкротства и далее определить стратегию по анализу совершенных сделок.

Однако для установления ответов на большую часть вопросов, например тринадцать показателей из пятнадцати, необходимо иметь доступ к информации, являющейся исключительно внутренней информацией предприятия, а именно:

- наличие финансово-хозяйственных взаимоотношений организации-банкрота с взаимозависимыми организациями;
- наличие в бухгалтерском учете информации о приобретенных векселях;
- наличие перечислений денежных средств в адрес взаимозависимых организаций или «од-нодневок»;
- присутствие в числе кредиторов руководителей или собственников организации-банкрота и пр.

В связи с чем, по мнению авторов, определение по методике, предложенной Л. С. Гринкевич и Н. Г. Набеевой [1], показателя «банкротного иммунитета» возможно на более поздних этапах установления причин банкротства организации и исключительно при доступе к ее внутренней информации, которую к тому же могут получить далеко не все пользователи, тем более на этапе предварительного анализа хозяйственной деятельности организаций. Соглашаясь в целом с методикой такого исследователя, авторы настоящей статьи в то же время предлагают собственные подходы к ее реализации.

Указанная проблема, а именно: отсутствие полной и достаточной *внешней* информации для выявления причин банкротства — подтолкнула авторов провести собственный анализ судебных дел, по которым были назначены и проведены судебные экспертизы в целях установления признаков преднамеренного банкротства. Проведенный анализ позволил выявить общие для всех рассмотренных судебных дел закономерности, которые в последующем, в совокупности с финансовыми показа-

телями, указывали на признаки преднамеренного банкротства организаций. Для этих целей авторами предлагается рассчитывать два показателя: исковой активности и корпоративной активности.

1. Показатель исковой активности.

Деятельность любой организации связана с множеством различных ситуаций, возникающих в процессе ведения хозяйственной деятельности, в том числе и с судебными спорами между участниками финансово-хозяйственной деятельности. Анализ судебных дел позволил выявить закономерность, заключающуюся в следующем: по мере приближения финансового состояния организации, характеризующейся неспособностью расплатиться по своим долгам, к кризисному уровню активность организации в судебных спорах в качестве истца резко снижается и, наоборот, увеличивается количество судебных дел, в которых организация выступает в роли ответчика.

Исходя из смыслового содержания выявленной закономерности, мы предлагаем ввести нефинансовый показатель — коэффициент исковой активности.

Коэффициент исковой активности ($K_{иа}$) — показатель, характеризующийся отношением количества судебных дел, в которых организация выступает истцом, к общему количеству судебных дел, рассматриваемых арбитражными судами с участием данного лица в соответствующем периоде.

Предложенную закономерность предлагаем рассмотреть на примере судебных экспертиз, экспертами или специалистами по которым были авторы настоящей статьи. Информация о расчете коэффициента исковой активности представлена в *табл. 1*.

В ходе проведенного анализа нами был установлен интервал изменения коэффициента исковой активности и предложено наименование каждого из интервалов:

- нормальный коэффициент исковой активности $0,75 < K_{иа} < 1$;
- умеренный коэффициент исковой активности $0,5 < K_{иа} < 0,75$;
- низкий коэффициент исковой активности $0,3 < K_{иа} < 0,5$;
- критичный коэффициент исковой активности $K_{иа} < 0,3$.

Таким образом, выявленная закономерность позволила установить, что при ухудшении финансового состояния организации коэффициент исковой активности снижается и становится критичным

Таблица 1 / Table 1

Показатель исковой активности / The rate of lawsuit activity

Наименование предприятия / Name of the company	Номер дела / Case number	Дата введения наблюдения / Date of observation	Показатель исковой активности / The rate of lawsuit activity					
			2011	2012	2013	2014	2015	2016
ОАО «Нытва»	A50-4833/2014	18.06.2014	0,96	0,72	0,38	–	–	–
ОАО «ГМЗ»	A27-18417/2013	24.01.2014	0,75	0,71	0,19	–	–	–
ЗАО «Добрыня»	A50-23348/2014	05.12.2014	–	–	0,14	0,02	–	–
ООО «ЕвроАвтоДор»	A50-12111/2016	28.06.2016	–	–	–	–	0,41	0,38
ООО «НВУ»	A50-9856/2016	29.06.2016	–	–	1,00	0,50	0,14	0,10
ООО «Жилинское»	A50-23876/2014	25.12.2014	–	–	0,20	0,17	–	–
ООО «Инвест-Групп»	A50-10605/2017	16.08.2017	–	–	–	–	0,67	0,20

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

в год, предшествующий принятию арбитражным судом заявления о признании должника банкротом.

2. Показатель корпоративной активности.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности каждая организация сталкивается с необходимостью принятия определенных корпоративных решений, например:

- принятие устава в новой редакции;
- смена исполнительного органа;
- смена юридического адреса организации;
- изменения в составе учредителей;
- реорганизация (ликвидация) организации и пр.

В ходе анализа судебных дел были выявлены особенности, заключающиеся в следующем — в двухгодичный период, предшествующий принятию арбитражным судом заявления о признании должника банкротом, в уставные документы организации вносятся изменения, касающиеся:

- исполнительного органа организации;
- юридического адреса организации;
- учредителей организации;
- ликвидации организации.

Исходя из смыслового содержания выявленной закономерности, мы предлагаем ввести нефинансовый показатель — коэффициент корпоративной активности.

Коэффициент корпоративной активности ($K_{ка}$) — показатель, характеризующийся количеством изменений, вносимых в уставные документы организации, связанных с изменениями в части исполнительного

органа, юридического адреса, учредителей в течение двухгодичного периода, предшествующего принятию арбитражным судом заявления о признании должника банкротом. При этом каждое изменение по одному из указанных оснований соответствует значению, равному единице. Значение коэффициента корпоративной активности, равное 2 и более, указывает на высокий уровень корпоративной активности, который должен быть дополнительно проанализирован при установлении признаков преднамеренного банкротства.

Рассмотрим особенности, выявленные авторами статьи при проведении судебных экспертиз или иных исследований с целью установления признаков преднамеренного банкротства. Информация о расчете коэффициента корпоративной активности представлена в табл. 2.

Из представленных данных следует, что в 6 случаях из 7 рассмотренных выше дел коэффициент корпоративной активности был равен или превышал значение, равное 2, что в совокупности с другой информацией, полученной в ходе экспертиз, указывало на наличие признаков преднамеренного банкротства.

РЕЗУЛЬТАТЫ

В результате проведенного анализа обстоятельств хозяйственной деятельности организаций в период, предшествующий подаче заявления о банкротстве, были выявлены закономерности и в результате их исследования определены оригинальные нефинансовые показатели, разработана методика их расчета и дана интерпретация. В дальнейшем

Таблица 2 / Table 2

Показатель корпоративной активности / The rate of corporate activity

Наименование предприятия / Name of the company	Номер дела / Case number	Показатель корпоративной активности / The rate of corporate activity				Итого / Total
		Смена директора / Change of Directors	Смена юридического адреса / Change of legal address	Смена учредителей / Change of founders	Ликвидация / реорганизация / Liquidation / reorganization	
ОАО «Нытва»	A50-4833/2014	3	–	–	–	3
ОАО «ГМЗ»	A27-18417/2013	2	–	–	–	2
ЗАО «Добрыня»	A50-23348/2014	4	–	–	–	4
ООО «ЕвроАвтоДор»	A50-12111/2016	5	4	–	–	9
ООО «НВУ»	A50-9856/2016	1	–	–	–	1
ООО «Жилинское»	A50-23876/2014	2	–	1	–	3
ООО «Инвест-Групп»	A50-10605/2017	1	–	1	1	3

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

указанные показатели могут быть использованы в качестве дополнительного инструментария арбитражными управляющими и экспертами при проведении анализа хозяйственной деятельности организаций на наличие признаков фиктивного и преднамеренного банкротства.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гринкевич Л. С., Набеева Н. Г. Методика диагностики преднамеренного банкротства путем моделирования баланса расчетно-редукционным способом. *Сибирская финансовая школа*. 2015;6(113):180–184.
2. Гринкевич Л. С., Набеева Н. Г. Выявление фиктивных сделок: возможности современной российской информационной системы. *Сибирская финансовая школа*. 2017;6(125):51–54.
3. Котов В. В. О совершенствовании методики определения признаков фиктивного и преднамеренного банкротства. *Вестник Московского финансово-юридического университета*. 2017;2:21–31.
4. Басалаева Е. В. Инновации в экономическом анализе, бухгалтерском и управленческом учете как формирование нового подхода к финансовому менеджменту. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;24:34–45.
5. Русавская А. В., Гладков И. В. Исследование факторов, определяющих финансовую устойчивость предприятий. *Ученые записки Российской Академии предпринимательства*. 2015;42:117–125.
6. Яхъяев М. А., Гладков И. В. Совершенствование практики выявления и предотвращения преднамеренного банкротства предприятий. *Путеводитель предпринимателя*. 2014;22:212–219.
7. Чистопашина С. С., Полисюк Г. Б. Мошенничество при банкротстве: выявление, административная и уголовная ответственность. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2012;24:42–46.
8. Велдкамп Б. П., де Вре Т. Выявление мошенничества с банкротством в голландских организациях. *In IADIS European Conference. Интеллектуальный анализ данных*. 2008:63–66.
9. Каденс Е. Дело Питкина: исследование мошенничества в раннем английском банкротстве. *Американский журнал о банкротстве*. 2010;84:483–570.
10. Брейтуэйт Дж. Преступление белых воротничков. *Ежегодный обзор социологии*. 2015;11(1):1–25.

REFERENCES

1. Grinkevich L. S., Nabieva N. D. Methods of diagnostics of intentional bankruptcy by modeling the balance sheet using estimation and reduction method. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2015;6(113):180–184. (In Russ.).
2. Grinkevich L. S., Nabieva N. D. Identification of fictitious transactions: capabilities of the modern Russian information system. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2017;6(125):51–54. (In Russ.).
3. Kotov V. V. On improvement of a technique to define the signs of fictitious and deliberate bankruptcy. *Vestnik Moskovskogo finansovo-yuridicheskogo universiteta = Bulletin of Moscow University of Finance and Law*. 2017;2:21–31. (In Russ.).
4. Basalaeva E. V. Innovations in economic analysis, accounting and management accounting to form a new approach to financial management. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;24:34–45. (In Russ.).
5. Rusavskaya V. A., Gladkov I. V. The study of the factors determining the financial sustainability of enterprises. *Uchenye zapiski Rossiiskoi Akademii predprinimatel'stva = Scientific notes of the Russian Academy of entrepreneurship*. 2015;42:117–125. (In Russ.).
6. Yakhyaev M. A., Gladkov I. V. Improving detection and prevention of deliberate bankruptcy. *Putevoditel' predprinimatel'ya = Entrepreneur's guide*. 2014;22:212–219. (In Russ.).
7. Chistopashina S. S., Polisyuk G. B. Fraud in bankruptcy: identification, administrative and criminal liability. *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost' = National interests: priorities and security*. 2012;24:42–46. (In Russ.).
8. Veldkamp B. P., T. de Vries. Identification of bankruptcy fraud in Dutch organizations. *IADIS European Conference Data Mining*. 2008:63–66.
9. Kadens E. The Pitkin Case: A Study of Fraud in Early English Bankruptcy. *American Bankruptcy Law Journal*. 2010;84:483–570.
10. Braithwaite J. White-collar crime. *Annual Review of Sociology*. 2015;11(1):1–25.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Михаил Анатольевич Гордилов — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа, декан экономического факультета, руководитель лаборатории финансовых и бухгалтерских экспертиз, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

mag@econ.psu.ru

Александр Сергеевич Беляев — аспирант направления «Экономика» профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», младший научный сотрудник лаборатории финансовых и бухгалтерских экспертиз, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

a_belyaev@inbox.ru

ABOUT THE AUTHORS

Mikhail A. Gorodilov — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Dean of the Economic Faculty, Head of the Laboratory of Forensic Accounting, Perm State National and Research University, Perm Russia

mag@econ.psu.ru

Aleksandr S. Belyaev — postgraduate student in Economics, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Junior Researcher of Laboratory of Forensic Accounting, Perm State National and Research University, Perm, Russia

a_belyaev@inbox.ru

Статья поступила 20.01.2019; принята к публикации 19.02.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 20.01.2019; accepted for publication on 19.02.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-32-42
УДК 338.27(045)
JEL C53, O11

Применение метода попарных сравнений при объединении экономических прогнозов

А.А. Сурков

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-2464-5853>

АННОТАЦИЯ

Методика объединения прогнозов, зарекомендовавшая себя на практике как надежный и эффективный способ повысить точность экономического прогнозирования, имеет и ряд недостатков. Сегодня одним из направлений совершенствования методики объединения прогнозов является поиск возможности привлечения экспертной информации как инструмента по корректировке полученных прогнозных результатов. Настоящая статья посвящена применению экспертного метода попарных сравнений для построения весовых коэффициентов объединенного прогноза как один из вариантов, при котором можно использовать экспертную информацию при объединении прогнозов. Предлагаемая методика применена на практике для экономических временных рядов некоторых продуктов промышленного производства России. На основе оценки эффективности применения метода попарных сравнений для объединения прогнозов и полученных результатов предложен прогноз развития рассматриваемых экономических показателей.

Ключевые слова: прогнозирование; объединение прогнозов; экономические временные ряды; прогноз развития; метод попарных сравнений; экспертные методы прогнозирования; экспертная информация

Для цитирования: Сурков А.А. Применение метода попарных сравнений при объединении экономических прогнозов. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):32-42. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-32-42

ORIGINAL PAPER

Application of the Method of Pairwise Comparisons When Combining Economic Forecasts

A.A. Surkov

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-2464-5853>

ABSTRACT

The method of combining forecasts has already proven itself in practice as a reliable and effective way to improve the accuracy of economic forecasting. But this technique has several disadvantages. Today, one of the ways to improve the method of combining forecasts is to find the possibility of attracting expert information as a tool for correcting the obtained forecast results. This article is devoted to the use of an expert method of pairwise comparisons for constructing the weights of the combined forecast as one of the options for which you can use expert information when combining forecasts. The proposed methodology has been applied in practice for the economic time series of some products of industrial production in Russia. An assessment was made of the effectiveness of using the method of pairwise comparisons for combining forecasts, and based on the results obtained, a forecast of the development of the economic indicators under consideration was proposed.

Keywords: forecasting; combining forecasts; economic time series; development forecast; pairwise comparison method; expert forecasting methods; expert information

For citation: Surkov A.A. Application of the method of pairwise comparisons when combining economic forecasts. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):32-42. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-32-42

ВВЕДЕНИЕ

На сегодняшний день в экономическом прогнозировании чаще всего используется методика объединения частных прогнозов. Она позволяет решить несколько проблем, стоящих перед исследователем при прогнозировании. Первой проблемой является выбор метода прогнозирования, который бы позволял более точно описать исследуемый экономический процесс и который бы смог более точно спрогнозировать дальнейшую его динамику.

На ранних этапах прогнозирования нельзя точно сказать, какая из моделей прогнозирования окажется наиболее точной относительно фактических данных. В связи с этим исследователь вынужден проводить прогнозы через несколько частных моделей и в дальнейшем выбирать наиболее точную, по его мнению. Объединение прогнозов позволяет избежать дополнительного выбора из нескольких моделей прогнозирования, так как при объединении итоговый прогноз складывается из всех полученных частных прогнозов [1].

С этим же связана и вторая проблема, выражающаяся в том, что объединение прогнозов в случае прогнозирования несколькими частными методами позволяет включить в итоговый прогноз всю имеющуюся у исследователя информацию об изучаемом экономическом процессе. Это особенно важно, когда при прогнозировании используются модели, основанные на разных подходах в прогнозировании и связях переменных, включенных в прогнозную модель.

Не менее важной проблемой является и дополнительное повышение точности прогнозирования. Практически все исследователи в области объединения прогнозов сходятся во мнении, что данная методика может повысить точность прогнозирования по сравнению с частными методами, использующимися в объединении. Кроме того, объединение прогнозов не может ухудшить результат прогнозирования. Как было определено Newbold and Granger на большом количестве данных [2], отдельные методы объединения прогнозов могут привести к повышению точности прогнозирования в среднем в 60–65% случаев его применения, что является достаточно высоким показателем эффективности.

В общем виде задача объединения прогнозов представляется в следующем виде:

$$F = \sum_{i=1}^n w_i x_i,$$

$$\sum_{i=1}^n w_i = 1,$$

$$w_i > 0, i = 1, \dots, n,$$

где: x_i — прогноз, полученный по i -му частному методу прогнозирования;

w_i — весовой коэффициент при i -м частном прогнозе;

n — число частных методов прогнозирования.

Дополнительно, в некоторых случаях, в объединение включают постоянный коэффициент, но его значение для объединения до конца не определено.

Методы объединения прогнозов достаточно разнообразны [3–5], однако все их отличия сводятся к определению весовых коэффициентов при частных прогнозах. Выбор того или иного метода построения весовых коэффициентов при объединении прогнозов остается всегда за исследователем [6]. В этой связи предлагается рассмотреть на практике применение метода попарных сравнений при построении весовых коэффициентов объединенного прогноза.

МЕТОДЫ

Метод попарных сравнений (МПС) или попарных предпочтений является методом оценки и сбора информации в широком смысле и методом построения оценочной шкалы в узком [7]. Он основывается на модели шкалирования Терстоуна [8]. Его обычно используют при оценке экспертной информации (оценок экспертов или опросы) и получении на ее основе индексов ранжирования исследуемых явлений [9]. Рассмотрим более подробно процесс использования матрицы попарных сравнений для определения таких индексов при анализе экспертной информации.

Предположим, что необходимо проранжировать некоторый набор исследуемых явлений. Каждому респонденту или эксперту предлагается сравнить попарно все предлагаемые явления. Если первое явление более предпочтительно чем второе, то ему можно поставить оценку 1, второму явлению проставляется оценка 0. На основании полученных оценок при попарном сравнении всех исследуемых явлений выстраивается квадратичная матрица

оценок O , состоящая из элементов x_{ij} , i и j от 1 до n (число оцениваемых элементов) следующего вида:

$$O = \begin{bmatrix} 1 & \cdots & x_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{1n} & \cdots & 1 \end{bmatrix}.$$

где: x_{ij} — либо единица, либо ноль, в зависимости от высказанного предпочтения к i -му явлению. В случае если явление i более предпочтительно чем j , то $x_{ij} = 1$, если наоборот, то $x_{ij} = 0$.

По главной диагонали матрицы будут стоять всегда единицы, так как на этих элементах формально происходит оценка явления относительно самого себя. Кроме этого, такая матрица будет асимметричной (обратно симметричной), так как если x_{ij} равен единице, то логично, что x_{ji} должен быть равен нулю. Также элементы матрицы должны подчиняться условию транзитивности, если $x_{ik} = 1$, а $x_{kj} = 0$, то x_{ij} должен быть также равен 0.

Матрица рассчитывается для каждого отдельно респондента. В результате мы получаем набор матриц попарных сравнений. Чтобы получить ранжируемую шкалу, необходимо сложить все полученные матрицы, т.е. каждый элемент матрицы x_{ij} будет являться общим количеством случаев, когда i -е явления было более предпочтительно, чем j -е. Заметим, что все характеристики для частных матриц попарного сравнения должны сохраниться и для суммарной матрицы.

Далее необходимо рассмотреть долю предпочтений, для чего каждый элемент общей матрицы попарных сравнений делится на общее число респондентов или экспертов. В принципе описанных выше действий достаточно для получения шкалы ранжирования. Остается только просуммировать полученные доли предпочтений по столбцам матрицы попарных сравнений и нормализовать полученные результаты по их общей сумме. Наиболее предпочтительное явление получит большую величину, а следовательно, и ранг. Для явления 0 или 1, кроме выбора, можно использовать сравнение по методу Саати [10], где каждое явление ранжируется величинами от 1 до 9. Однако для получения относительной величины важности каждого явления и определения достоверности полученных результатов этого недостаточно. После определения суммарной матрицы попарных сравнений и определения доли каждого явления необходимо найти вектор приоритетов для каждого

явления, который будет ранжировать используемые явления между собой. Величина или вероятность каждого отдельного явления в искомой иерархии определяется оценкой соответствующего ему элемента собственного вектора матрицы попарных сравнений, нормализованного к единице [11]. Поиск такого вектора может быть основан на одном из утверждений линейной алгебры — искомый вектор является собственным вектором матрицы попарных сравнений, соответствующий максимальному собственному значению данной матрицы. Собственный вектор матрицы попарных сравнений будет обеспечивать упорядочение приоритетов в ранжировании, часто значения собственного вектора матрицы парных сравнений называют вектором приоритетов, а собственное значение является мерой согласованности суждений. Такой собственный вектор будет определять количественное выражение важности того или иного рассматриваемого явления. Идеальным случаем является согласованная матрица попарных предпочтений. При согласованности матрицы ее максимальное собственное значение будет совпадать с ее порядком.

С точки зрения объединения прогнозов метод попарных сравнений можно использовать в двух вариантах. В первом варианте матрица попарных сравнений выстраивается на основании экспертных оценок относительно точности того или иного метода прогнозирования. Каждый эксперт рассматривает вариацию, какой из двух полученных прогнозов будет ближе к фактическим данным и на основании этих суждений может выстроить матрицу попарных сравнений. Такой подход будет являться интересным с точки зрения развития методологии объединения прогнозирования. К сожалению, ныне объединение прогнозов практически не рассматривает использование экспертной информации как дополнительного источника повышения точности прогнозирования, хотя интерес в этом направлении имеется [12].

Второй вариант привлечения метода попарных сравнений в объединение прогнозов предполагает использование статистических подходов и информации о точности того или иного метода прогнозирования. В этом случае матрица попарных сравнений выстраивается на информации о том, сколько раз частный метод прогнозирования был более точным, чем другие используемые методы. Для этого необходимо рассмотрение ретропрогноза по исследуемому процессу.

В настоящий момент второй вариант использования метода попарных предпочтений при объединении прогнозов является наиболее часто встречающимся на практике. В этом направлении стоит отметить работу S. Gupta and P. Wilton, которые предложили собственный подход в определении матрицы попарных сравнений для целей объединения прогнозов [13, 14].

Их предложение сводится в определении матрицы следующего вида:

$$O = \begin{bmatrix} \frac{\alpha_1}{\alpha_1} & \dots & \frac{\alpha_1}{\alpha_n} \\ \alpha_1 & & \alpha_n \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ \frac{\alpha_n}{\alpha_1} & \dots & \frac{\alpha_n}{\alpha_n} \end{bmatrix}.$$

Каждый элемент такой матрицы $o_{ij} = \frac{a_i}{a_j}$ пред-

ставляет собой шансы того, что i -й прогноз будет более точнее, чем j -й. Расчет весовых коэффициентов для объединенного прогноза при таком подходе происходит через нахождение максимального собственного значения и соответствующего ему собственного вектора. А указанные шансы можно определить через число случаев, когда тот или иной частный метод прогнозирования был точнее остальных. Заметим, что данный метод в объединении прогнозов не нуждается в расчете отдельных матриц попарного предпочтения и не требует их суммирования, как это было описано ранее.

Исходя из изложенного выше, можно выделить следующие 7 этапов применения метода попарных сравнений для построения весовых коэффициентов при объединении прогнозов:

- подготовительный этап — расчет частных методов прогнозирования и определение ретропрогноза исследуемого экономического процесса;
- расчет значений матрицы попарных предпочтений — происходит подсчет числа случаев, когда та или иная модель прогнозирования была более точной при оценке полученного по ней ретропрогноза;
- определение матрицы попарных предпочтений — на основе полученных данных на втором этапе происходит определение матрицы попарных предпочтений. Элемент каждой такой матрицы ij является отношением числа случаев, когда i -й прогноз был точнее, чем j -й;

- нахождение собственных значений и собственных векторов матрицы попарных предпочтений;
- определение максимального собственного значения матрицы и соответствующий ему собственный вектор;
- нормализация собственного вектора по сумме его значений;
- объединение прогнозов — происходит объединение результатов частных моделей прогнозирования. В качестве весовых коэффициентов при объединении используются нормализованные значения собственного вектора, полученные на предыдущем этапе.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ

Рассмотрим предлагаемый подход построения весовых коэффициентов для объединения прогнозов и проведем анализ полученных результатов относительно повышения точности прогнозирования. Для этих целей используем временные ряды добычи и производства ключевых экономических товаров Российской Федерации в период 1955–2018 гг.:

- добыча каменного угля, млн т;
- добыча сырой нефти, млн т;
- добыча природного газа, млн куб. м;
- выплавка стали, млн т;
- выплавка чугуна, млн т.

Для построения частных моделей прогнозирования будут использоваться следующие четыре метода: метод гармонических весов (в таблицах — MGV), метод адаптивного экспоненциального сглаживания с использованием трэкинг-сигнала (MAEKS), метод обычного экспоненциального сглаживания (MEKS) и модель Бокса-Дженкинса (ARIMA). Подробное описание построения прогнозных моделей по данным методам дано в [15]. Выбор непосредственно этих методов прогнозирования обусловлен достаточно частым их использованием в практике экономического прогнозирования, а также достаточно хорошими результатами по точности. Рассмотрим применение предлагаемой методики согласно описанному выше поэтапному построению объединенного прогноза.

1 этап. Все рассматриваемые частные методы прогнозирования использовались для построения ретропрогноза на временной период 1955–2018 гг. для определения весовых коэффициентов объединенного прогноза. Метод попарных предпочтений представляет фиксированные значе-

Таблица 1 / Table 1

Сумма оценок при попарном сравнении частных методов прогнозирования /
The sum of estimates when pairwise comparison of private methods of forecasting

	MGV–MEKS	MEKS-MAEKS	MAEKS-ARIMA	MGV–MAEKS	MEKS-ARIMA	MGV-ARIMA
Добыча каменного угля, млн т						
1-й метод	62	25	24	55	18	52
2-й метод	2	39	40	9	46	12
Добыча сырой нефти, млн т						
1-й метод	60	30	22	60	22	59
2-й метод	4	34	42	4	42	5
Добыча природного газа, млн куб. м						
1-й метод	58	29	22	59	24	53
2-й метод	6	35	42	5	40	11
Выплавка стали, млн т						
1-й метод	56	17	23	57	21	47
2-й метод	8	47	41	7	43	17
Выплавка чугуна, млн т						
1-й метод	56	31	28	55	28	46
2-й метод	8	33	36	9	36	18

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

ния весовых коэффициентов, по этой причине объединение для прогнозирования на период с 2019 по 2021 г. будет использовать одни и те же весовые коэффициенты.

В качестве оценки точности частных методов прогнозирования и объединенного прогноза использованы следующие подходы: дисперсия, значение средней относительной ошибки, средняя абсолютная ошибка и средняя относительная ошибка в процентах.

2 этап. Далее частные методы прогнозирования сравниваются попарно по значению отклонений ретропрогноза от фактических данных в каждом году рассматриваемого временного промежутка. Методу, ретропрогноз по которому имел меньшее отклонение от фактических данных, присваивается 1,

другому методу — 0. После этого рассчитывается сумма как единиц, так и 0. В табл. 1 приведены суммы попарных сравнений использующихся частных методов прогнозирования между собой для определения значений матрицы попарных сравнений.

При анализе полученных оценок точности частных методов прогнозирования уже можно сделать вывод, что метод гармонических весов более точен, чем метод прогнозирования относительно других частных методов для всех исследуемых временных рядов. Следующим по точности методом является ARIMA, методы же MEKS и MAEKS менее точны, но MEKS уступает MAEKS.

3 этап. На основании полученных оценок при попарном сравнении методов определяются матрицы попарных сравнений для исследуемых вре-

Таблица 2 / Table 2

**Матрицы попарных предпочтений для исследуемых рядов /
Matrix pairwise preferences for the studied series**

Добыча каменного угля, млн т				
	MVG	MEKS	MAEKS	ARIMA
MGV	1,00	1,56	31,00	4,33
MEKS	0,03	1,00	0,64	0,39
MAEKS	0,16	1,56	1,00	0,60
ARIMA	0,23	2,56	1,67	1,00
Добыча сырой нефти, млн т				
	MVG	MEKS	MAEKS	ARIMA
MGV	1,00	1,13	15,00	11,80
MEKS	0,07	1,00	0,88	0,52
MAEKS	0,07	1,13	1,00	0,52
ARIMA	0,08	1,91	1,91	1,00
Добыча природного газа, млн куб. м				
	MVG	MEKS	MAEKS	ARIMA
MGV	1,00	1,21	9,67	4,82
MEKS	0,10	1,00	0,83	0,60
MAEKS	0,08	1,21	1,00	0,52
ARIMA	0,21	1,67	1,91	1,00
Выплавка стали, млн т				
	MVG	MEKS	MAEKS	ARIMA
MGV	1,00	2,76	7,00	2,76
MEKS	0,14	1,00	0,36	0,49
MAEKS	0,12	2,76	1,00	0,56
ARIMA	0,36	2,05	1,78	1,00
Выплавка чугуна, млн т				
	MVG	MEKS	MAEKS	ARIMA
MGV	1,00	1,06	7,00	2,56
MEKS	0,14	1,00	0,94	0,78
MAEKS	0,16	1,06	1,00	0,78
ARIMA	0,39	1,29	1,29	1,00

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

Таблица 3 / Table 3

Максимальные собственные значения и значения весовых коэффициентов при объединении прогнозов / Maximum eigenvalues and weights when combining forecasts

Собственные значения / Eigenvalues	MVG	MEKS	MAEKS	ARIMA
Добыча каменного угля, млн т				
4,448	0,787	0,032	0,070	0,111
Добыча сырой нефти, млн т				
3,817	0,779	0,057	0,061	0,103
Добыча природного газа, млн куб. м				
3,729	0,654	0,088	0,090	0,167
Выплавка стали, млн т				
3,965	0,582	0,078	0,135	0,205
Выплавка чугуна, млн т				
3,818	0,550	0,125	0,132	0,193

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

менных рядов. В табл. 2 представлены полученные матрицы.

4–6 этапы. Объединим этапы определения собственных значений, собственных векторов и нормализацию собственных векторов при максимальном собственном значении. Стоит отметить, что необходимо выбирать максимальное собственное значение по причине того, что при других собственных значениях собственные вектора могли иметь нулевые или отрицательные значения, что привело бы к нарушению ограничений, накладываемых на весовые коэффициенты при объединении прогнозов. В табл. 3 представлены максимальные собственные значения и уже нормированные значения собственных векторов, которые и будут выступать в качестве весовых коэффициентов при объединении частных прогнозов.

По полученным максимальным собственным значениям можно сделать вывод, что используемые матрицы попарных предпочтений не со-

гласованные, но сами максимальные значения достаточно близкие к порядку матриц.

7 этап — построение объединенных прогнозов по исследуемым временным рядам. Для сравнения полученных результатов проводим оценку точности ретропрогноза, построенного по частным методам прогнозирования и по методу попарных сравнений. Результаты такого сравнения по выбранным ранее оценкам точности прогноза представлены в табл. 4.

Как и предполагалось, MVG по всем оценкам оказался наиболее точным частным методом прогнозирования. Метод попарных сравнений показал достаточно хорошие результаты по точности. К сожалению, в случае ретропрогноза по добыче нефти и выплавки чугуна точность прогнозирования с использованием объединения прогнозов не улучшилась относительно частных методов прогнозирования. Для этих временных рядов метод гармонических весов оказался самым точным рассматриваемым методом.

Таблица 4 / Table 4

**Статистические характеристики отклонений прогнозных данных от фактических /
Statistical characteristics of deviations of the forecast data from the actual**

Метод / Method	Дисперсия / Dispersion	Среднеквадратическое отклонение / Standard deviation	Средняя абсолютная ошибка / Average absolute error	Средняя относительная ошибка, % / Average relative error, %
Добыча каменного угля, млн т				
MGV	88,342	9,399	1,978	1,626
MEKS	216,562	14,716	9,817	3,723
МАЕКС	222,337	14,911	10,539	3,409
ARIMA	155,683	12,477	9,201	2,910
МПС	21,102	4,594	1,256	1,044
Добыча сырой нефти, млн т				
MGV	43,137	6,568	1,029	1,251
MEKS	207,951	14,421	14,461	3,195
МАЕКС	209,945	14,489	10,539	2,185
ARIMA	105,421	10,267	6,957	1,839
МПС	51,253	7,159	2,244	1,652
Добыча природного газа, млн куб. м				
MGV	134,653	11,604	2,885	1,663
MEKS	146,265	12,094	4,461	2,248
МАЕКС	167,832	12,955	4,756	2,294
ARIMA	52,579	7,251	3,350	1,862
МПС	109,311	10,455	2,253	1,283
Выплавка стали, млн т				
MGV	10,676	3,267	1,527	2,852
MEKS	25,448	5,045	3,286	4,855
МАЕКС	22,759	4,771	3,120	4,557
ARIMA	14,706	3,835	2,506	1,161
МПС	4,068	2,017	1,311	2,263
Выплавка чугуна, млн т				
MGV	1,278	1,130	0,363	0,872
MEKS	6,963	2,639	1,654	3,966
МАЕКС	7,401	2,720	1,723	4,018
ARIMA	5,459	2,337	1,535	3,636
МПС	1,656	1,287	0,844	1,998

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

Таблица 5 / Table 5

**Прогноз добычи и производства рассматриваемых показателей /
Forecast of production and production of considered indicators**

Метод / Method	Факт / Fact	Прогноз / Forecast		
	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Добыча каменного угля, млн т				
MGV	440,0	445,2	451,5	457,7
МПС		448,7	448,0	457,2
Добыча сырой нефти, млн т				
MGV	555,8	559,7	562,6	569,4
МПС		562,2	565,4	568,9
Добыча природного газа, млн куб. м				
MGV	639,0	662,8	669,3	675,8
МПС		665,1	660,1	674,3
Выплавка стали, млн т				
MGV	59,5	55,6	55,0	54,4
МПС		56,5	55,7	54,9
Выплавка чугуна, млн т				
MGV	51,7	52,0	52,2	52,5
МПС		51,9	52,0	54,9

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

После того как используемые методы прогнозирования оценены с точки зрения точности, можно перейти непосредственно к построению прогнозных значений по рассматриваемым временным рядам на период с 2019 по 2021 г. При этом методы MEKS, MAEKS и ARIMA уже не будут рассматриваться для этой цели, прогнозные значения будут рассчитаны по методу гармонических весов и объединению прогнозов с использованием метода попарных сравнений.

В табл. 5 представлены фактические значения рассматриваемых показателей за 2018 г. и прогнозные значения периода 2019–2021 гг.

ВЫВОДЫ

Исследование показало, что метод попарных сравнений как метод построения весовых коэффициентов для объединения прогнозов может привести к улучшению точности прогнозирования, хотя этого не всегда можно достигнуть. Даже если попарное сравнение не приводит к улучшению точности прогнозирования относительно частных моделей, данный подход не ухудшает прогнозные результаты.

Весовые коэффициенты при использовании метода попарных сравнений при объединении определяются в основном через сравнение частных

методов прогнозирования по их точности. Но методика построения матрицы попарных сравнений предполагает и более широкое ее применение при объединении прогнозов. Так, возможно использование экспертной информации как способа определения элементов матрицы попарных сравнений. Вероятность, установленная экспертом, того, что тот или иной прогноз действительно сбудется, или даже оценка, полученная от экспертов, может стать инструментом определения матрицы попарных сравнений. Эта возможность использования метода с точки зрения учета экспертной информации при прогнозировании повышает важность дальнейшего его использования в экономическом прогнозировании, в том числе и при стратегическом планировании. Однако с целью повышения объективности необходимо его дальнейшее сравнение с другими методами объединения прогнозов.

В целом, объединение прогнозов — достаточно хороший способ улучшить точность прогнозирования. На сегодняшний день существует множество методов объединения прогнозов, подавляющее

большинство которых основывается только на точности ретропрогноза, построенного по частным моделям прогнозирования и на использовании статистических характеристик исследуемых процессов. Дальнейшее развитие методологии объединения прогнозов связано с привлечением экспертной информации для корректировки динамики объединенного прогноза экономических показателей [16]. Использование экспертной информации в прогнозировании позволяет определять более гибкие прогнозы, которые будут зависеть не только от прошлых значений исследуемого процесса и проецировать его прошлую динамику на будущее развитие, но и от предположений на будущее, как поведет себя процесс в зависимости от внешних факторов (экономических, политических, социальных). Тем более это важно в условиях становления нового информационного общества, при котором любое информационное изменение может серьезно повлиять на экономические процессы. Все это необходимо учитывать при построении прогноза.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Bates J.M., Granger C.W.J. The combination of forecasts. *Operational Research Quarterly*. 1969;20:451–468.
2. Newbold P., Granger C.W.J. Experience with forecasting univariate time series and the combination of forecasts. *J.R. Statist. Soc.* 1974;137:131–164.
3. Френкель А.А., Сурков А.А. Определение весовых коэффициентов при объединении прогнозов. *Вопросы статистики*. 2017;12:3–15.
4. Clemen R.T. Linear constraints and the efficiency of combined forecasts. *Journal of Forecasting*. 1986;5:31–38.
5. Stock J.H., Watson M.V. Combination forecasts of output growth in a seven-country data set. *Journal of Forecasting*. 2004;23:405–430.
6. Claeskens G., Magnus J.R., Vasnev A.L., Wang W. The Forecast Combination Puzzle: A Simple Theoretical Explanation. 2014. URL: <https://ssrn.com/abstract=2342841> (дата обращения: 23.03.2019).
7. Толстова Ю.Н. Измерение в социологии. Курс лекций. М.: ИНФРА-М; 1998. 224 с.
8. Терстоун Л. Психофизиологический анализ. Проблемы и методы психофизики. М.: Изд-во МГУ; 1984. 296 с.
9. Макарова И.Л. Анализ методов определения весовых коэффициентов в интегральном показателе общественного здоровья. *Символ науки*. 2015;7:87–95.
10. Саати Т.Л. Принятие решений при зависимостях и обратных связях: аналитические сети. М.: ЛИБРОКОМ; 2009. 360 с.
11. Никул Е.С. Алгоритм анализа матриц парных сравнений с помощью вычисления векторов приоритетов. *Известия ЮФУ. Технические науки*. 2012;2(127):241–247.
12. Franses F.H., Dick van Dijk. Combining expert-adjusted forecasts. *Journal of Forecasting*. 2019:1–7.
13. Gupta S., Wilton P.C. Combination of forecasts: an extension. *Management Science*. 1987;3:356–371.
14. Gupta S., Wilton P.C. Combination of Economic Forecasts: An Odds-Matrix Approach. *Journal of Business and Economic Statistics*. 1988;6:373–379.
15. Френкель А.А. Прогнозирование производительности труда: методы и модели. 2-е изд., доп. и перераб. М.: Экономика; 2007. 221 с.
16. Matsypura D., Thompson R., Vasnev A. Optimal selection of expert forecasts with integer programming. *Omega*. 2017;78:165–175.

REFERENCES

1. Bates J.M., Granger C.W.J. The combination of forecasts. *Operational Research Quarterly*. 1969;20:451–468.
2. Newbold P., Granger C.W.J. Experience with forecasting univariate time series and the combination of forecasts. *J.R. Statist. Soc.* 1974;137:131–164.
3. Frenkel A.A., Surkov A.A. Determination of weights when combining forecasts. *Voprosy statistiki = Statistics Issues*. 2017;12:3–15. (In Russ.).
4. Clemen R.T. Linear constraints and the efficiency of combined forecasts. *Journal of Forecasting*. 1986;5:31–38.
5. Stock J.H., Watson M.V. Combination forecasts of output growth in a seven-country data set. *Journal of Forecasting*. 2004;23:405–430.
6. Claeskens G., Magnus J.R., Vasnev A.L., Wang W. The Forecast Combination Puzzle: A Simple Theoretical Explanation. 2014. URL: <https://ssrn.com/abstract=2342841> (accessed on 23.03.2019).
7. Tolstova Yu.N. Measurement in sociology. Course of lectures. Moscow: INFRA-M; 1998. 224 p. (In Russ.).
8. Thurstone L. Psychophysiological Analysis. Problems and methods of psychophysics. Moscow: Publishing House of Moscow State University; 1984. 296 p. (In Russ.).
9. Makarova I.L. Analysis of methods for determining weights in the integral index of public health. *Simvol nauki = Symbol of Science*. 2015;7:87–95. (In Russ.).
10. Saaty T.L. Decision Making with Dependencies and Feedbacks: Analytic Networks. Moscow: LIBROCOM; 2009. 360 p. (In Russ.).
11. Nikul E.S. Algorithm for analysis of pairwise comparison matrices by calculating priority vectors. *Izvestiya YuFU. Tekhnicheskie nauki = News SFU. Technical science*. 2012;2(127):241–247. (In Russ.).
12. Franses F.H., Dick van Dijk Combining expert-adjusted forecasts. *Journal of Forecasting*. 2019:1–7.
13. Gupta S., Wilton P.C. Combination of forecasts: an extension. *Management Science*. 1987;3:356–371.
14. Gupta S., Wilton P.C. Combination of Economic Forecasts: An Odds-Matrix Approach. *Journal of Business and Economic Statistics*. 1988;6:373–379.
15. Frenkel A.A. Prediction of labor productivity: methods and models. 2nd ed., Ext. and rev. Moscow: Economics; 2007. 221 p. (In Russ.).
16. Matsypura D., Thompson R., Vasnev A. Optimal selection of expert forecasts with integer programming. *Omega*. 2017;78:165–175.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Антон Александрович Сурков — аспирант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, научный сотрудник, Институт экономики РАН, Москва, Россия
surkoff@inbox.ru

ABOUT THE AUTHOR

Anton A. Surkov — postgraduate, Department of accounting, analysis and audit, Financial University, Research Fellow, Institute of Economics, RAS, Moscow, Russia
surkoff@inbox.ru

Статья поступила 19.04.2019; принята к публикации 24.04.2019.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was received 19.04.2019; accepted for publication on 24.04.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-43-49
УДК 338.43(045)
JEL G38, Q14

Анализ нормативно-правового регулирования системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций

В.А. Мосенцева

Ростовский государственный экономический университет, Ростов-на-Дону, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-9595-199X>

АННОТАЦИЯ

Представлены результаты исследования современных источников нормативно-правового регулирования системы внутреннего контроля (СВК) в российских сельскохозяйственных организациях. Выделены подходы к определению внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях: эволюционный и юридический, проведено их сравнение. Раскрыто наполнение международного, национального и локального уровней иерархии нормативно-правовых актов организации системы внутреннего контроля для сельхозорганизаций. Охарактеризовано влияние механизмов цифровой экономики применительно к организации СВК в сельхозорганизациях, которые должны справляться с новыми вызовами и рисками. Обозначены тенденции аграрной цифровизации, заключающиеся в том, что государство посредством внедрения цифровых платформ управления хозяйством простимулирует сельхозпроизводителя, ориентируя его на повышение объемов и качества выпускаемой продукции для внутренних и международных рынков, централизацию и унификацию основных направлений сельскохозяйственной отрасли с учетом цифровизации экономики в целом.

Ключевые слова: внутренний контроль; нормативные акты; иерархия; сельскохозяйственные организации; аудит; цифровизация

Для цитирования: Мосенцева В.А. Анализ нормативно-правового регулирования системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):43-49. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-43-49

ORIGINAL PAPER

Analysis of the Legal Regulation of the Internal Control System of Agricultural Organizations

V.A. Mosentseva

Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-9595-199X>

ABSTRACT

A comprehensive study of the sources of the regulatory framework of the internal control system in Russian agricultural organizations was carried out. The evolutionary and legal approaches to the definition of internal control in these enterprises are compared. The content of the supranational (international), national and local level of the hierarchy of legal acts of the organization of the internal control system for these economic actors is disclosed. The influence of the mechanisms of the digital economy in relation to the field of audit, including Organizing internal control systems in modern enterprises that must cope with new challenges and risks. The trends of agrarian digitalization are indicated, including the fact that the state, through the introduction of digital farm management platforms (digital field, digital flock, digital logistics), will thereby stimulate the agricultural producer; domestic producers of agricultural products are focused on increasing the volume and quality of their products on international markets through the use of modern technologies; centralization and unification of the main directions of the agricultural industry, taking into account the digitization of the economy as a whole.

Keywords: internal control; government regulations; hierarchy; agricultural organizations; audit; agricultural digitalization

For citation: Mosentseva V.A. Analysis of the legal regulation of the internal control system of agricultural organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2019;6(3):43-49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-43-49

ВВЕДЕНИЕ

В большинстве сельскохозяйственных организаций России нормативно-правовое регулирование системы внутреннего контроля, несмотря на развития цифровизации экономики страны, регламентируется достаточно слабо, ибо находится на начальном этапе своего формирования. Методы, формы, принципы, внутренние регламенты, процедуры, используемые при организации системы внутреннего контроля, пока еще, к сожалению, являются областями индивидуального профессионального суждения учетных работников, так как законодательно не закреплены.

Вопросы цифровизации сельского хозяйства до сих пор остаются почти неизученными, несмотря на наличие публикаций таких авторов, как Т.С. Тасуева [1], Б.Х. Рахимова, Х.Х. Дагаева, Е.А. Воронин, А.Г. Семкин [2], И.Н. Ильинская [3], В.С. Осипов, А.В. Боговиз [4], В. Меденников, Л. Муратова, С. Сальников, М. Горбачев [5] и др.

С недавнего времени ориентиры современного общества направлены на цифровизацию экономики, что не может не затронуть и сельскохозяйственную отрасль. В связи с этим рассмотрим нормативно-правовые акты, способствующие постановке эффективной системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях в этих условиях.

Недостаточно эффективная система внутреннего контроля в управлении российских сельскохозяйственных организаций обусловлена целым рядом обстоятельств, в числе которых:

- отсутствие понимания высшим менеджментом управления необходимости и значимости внутреннего контроля для повышения эффективности деятельности сельхозорганизации, а также связи между внутренними процессами организации;
- отсутствие современных инструментов выделения и определения эффективности работы бизнес-процессов;
- отсутствие унифицированной и регламентированной методической основы для идентификации бизнес-рисков [6].

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

При анализе системы нормативно-правового регулирования внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций возможны два базовых подхода к группировке и выстраиванию системы нормативно-правовых актов: а) эволюционный; б) юридический [7]. Их суть раскрывает *табл. 1*. Рассмотрим данные подходы более подробно.

Эволюционный подход. В нынешнем нормативно-правовом поле действуют нормативные акты, которые следует использовать при организации внутреннего контроля как на государственном, так и на внутрифирменном уровнях. В рамках действующего российского нормативно-правового регулирования внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях целесообразно использование нормативных актов международного уровня, таких как: МПСВА; Концепции COSO, отражающие вопросы построения системы внутреннего контроля (СВК) и управления рисками организаций; ISO 19600:2014, посвященный организации систем управления комплаенс; МСА, требующие оценки СВК; ИСО 31000:2009, регламентирующий менеджмент риска [7]. Исходя из этого, при организации системы внутреннего контроля и оценке исполнения требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» руководству сельскохозяйственных организаций следует опираться на иерархию нормативно-правовых актов, способствующих формированию эффективной системы внутреннего контроля. Наполняемость эволюционного подхода следует представить в разрезе трех иерархических уровней: международного, национального и уровня самой сельскохозяйственной организации.

В области внутреннего контроля принят и действует нормативный акт второго уровня — Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», предусматривающий обязанность по организации внутреннего контроля в экономическом субъекте. Ныне в Российской Федерации методологические аспекты организации внутреннего контроля в коммерческих организациях нашли свое отражение в федеральных законах, регламентирующих деятельность акционерных обществ, и др.

Иерархия уровней нормативно-правовых актов организации системы внутреннего контроля сельскохозяйственных компаний представлена в *табл. 2*.

В настоящее время происходит цифровизация всех направлений экономической деятельности в стране, что связано с интенсивным развитием цифровых технологий в мире. Экономика обрела статус цифровой, под которой понимается деятельность, связанная с интеграцией в каждую отрасль цифровых компьютерных технологий (онлайн-услуги, электронные платежи, интернет-торговля). Сельское хозяйство пока не является инновационной отраслью, тем не менее этот сектор экономики начинает трансформироваться под влиянием различных био- и нанотехнологий, когда многие сорта и породы улучшают с помощью различных методов геномики, а производители переходят от

Таблица 1 / Table 1

Подходы к построению нормативно-правовых актов регулирования системы внутреннего контроля / Approaches to the construction of regulatory acts of regulation of the internal control system

Основные подходы к организации системы внутреннего контроля / The main approaches to the organization of the internal control system	
Эволюционный подход / evolutionary approach	Юридический подход / legal approach
<p>Все нормативно-правовые акты делятся на международные и российские, в которых транспонированы многие международные нормы и требования к системе внутреннего контроля, отражающие вектор трансформации от контроля в целях подтверждения фактов финансово-хозяйственной деятельности к риск-ориентированному контролю</p>	<p>При построении нормативно-правового обеспечения применение общепринятой классификации нормативно-правовых актов в РФ включает 7 уровней:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Конституция РФ; • федеральные законы; подзаконные правовые акты; • указы Президента РФ; • постановления Правительства РФ; • нормативные акты министерств и ведомств; • нормативные акты органов государственной власти и управления субъектов Федерации и муниципалитетов; • локальные нормативные акты государственных и негосударственных организаций различных форм собственности

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

продуктовой к сервисной модели, тем самым интегрируя цепочки производства-сбыта и адаптируя свою продукцию под запросы конкретного потребителя. И в каждой из этих тенденций немаловажную роль играют цифровые технологии [8]. Сельскохозяйственная отрасль при разработке Федеральной программы цифровой экономики первоначально не была внесена в перечень приоритетных отраслей, но в 2017 г., учитывая важную роль этой отрасли, было внесено и принято предложение по созданию госпрограммы «Цифровое сельское хозяйство».

Проектный семинар «Цифровое сельское хозяйство», проведенный 20.04.2018 г., определил цели для цифровой трансформации сельскохозяйственной отрасли. По его итогам экспертами сделаны следующие выводы:

1) государство посредством внедрения цифровых платформ управления хозяйством (цифровое поле, цифровое стадо, цифровая логистика) простимулирует сельхозпроизводителя;

2) отечественные производители сельхозпродукции, используя современные технологии, будут сильнее ориентированы на повышение объемов и качества выпускаемой продукции на международные рынки;

3) централизация и унификация основных направлений сельскохозяйственной отрасли должны проводиться с учетом цифровизации экономики в целом.

Как отмечают эксперты, рынок информационно-компьютерных технологий в сельском хозяйстве на данный момент составляет порядка 360 млрд руб., но уже к 2026 г. он должен вырасти как минимум в пять

раз, в том числе за счет поддержки агростартапов*. При этом вопросы цифровизации системы внутреннего контроля в сельском хозяйстве следует рассматривать с позиций основных положений нормативных документов национального уровня (см. табл. 2) и с учетом главных элементов цифровой экономики, включающей электронную коммерцию; интернет-банкинг; электронные платежи; интернет-рекламу; интернет-игры.

По нашему мнению, к плюсам развития цифровой экономики и цифрового контроля в сельском хозяйстве следует отнести: рост производительности труда; уменьшение издержек производства и себестоимости выпускаемой продукции; преодоление бедности и социального неравенства и т.д.

Считаем необходимым акцентировать внимание на ряде основных положений цифровой экономики, к которым в первую очередь относятся такие составляющие, как:

- принципы построения цифровой экономики;
- нормативно-правовое регулирование цифровизации;
- результаты использования цифровых технологий;
- гипотезы цифрового пространства;
- учетные аспекты сельскохозяйственных предприятий, использующих цифровые технологии;

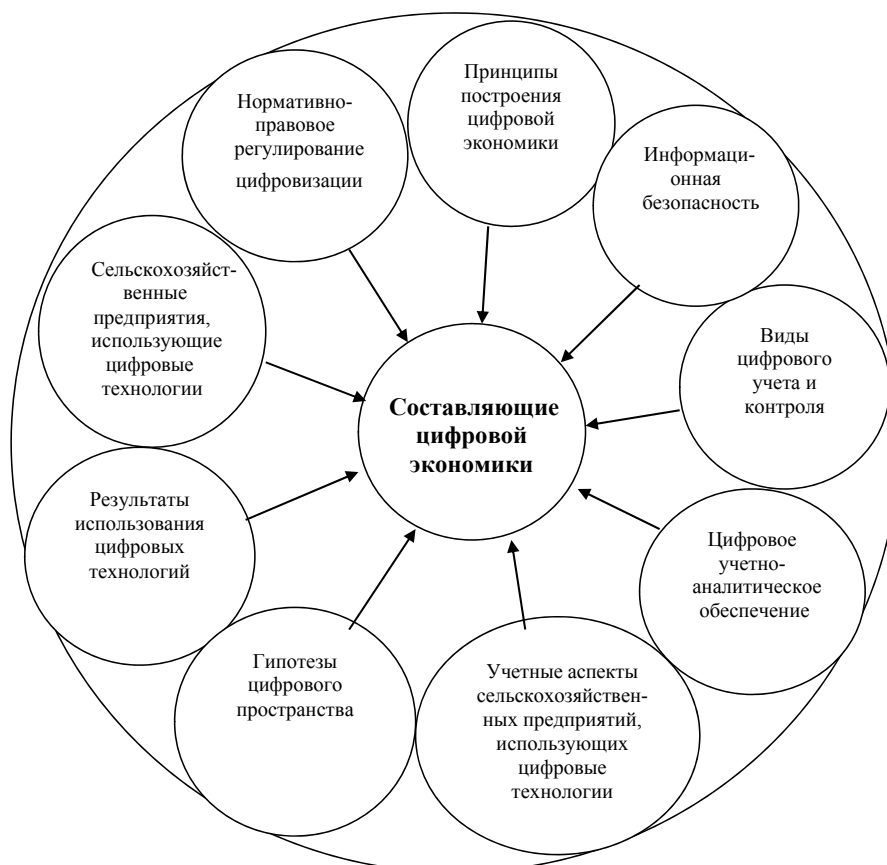
* URL: <https://agri-news.ru/novosti/czifrovyye-technologieiprixodyat-v-selskoe-xozyajstvo.html> (дата обращения: 21.12.2018).

Таблица 2 / Table 2

**Иерархия нормативно-правовых актов организации системы внутреннего
контроля сельскохозяйственных компаний / Hierarchy of legal acts of organization
of the system of internal control of agricultural companies**

	Иерархический уровень / Hierarchical level	Подуровни / Sublevels	Нормативно-правовые документы / Regulatory documents
1	Международный уровень	<p>Международные стандарты и руководства по корпоративному управлению</p> <p>Международные стандарты и документы в области внутреннего контроля</p>	<p>Принципы корпоративного управления ОЭСР. «Корпоративная практика и этические нормы» (Corporate Practices and Conduct) (Австралия). «Доклад Комитета по финансовым аспектам корпоративного управления – Доклад Кэдбери» (Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance – Cadbury Report) (Великобритания). «Руководство» (DSW Guidelines) (Германия)</p> <p>Документ (концепция) COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» (2004 г). Документ (концепция) COSO «Руководство по мониторингу системы внутреннего контроля» (2009 г). Документ (концепция) COSO «Интегрированная концепция построения системы внутреннего контроля» (2013 г). Международные основы профессиональной практики внутренних аудиторов, принятые международным Институтом внутренних аудиторов (включая Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита)</p>
2	Национальный уровень	<p>Общие нормативно-правовые акты</p> <p>Отраслевые (сельскохозяйственные) нормативно-правовые акты</p>	<p>Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы». Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р «Об утверждении программы „Цифровая экономика Российской Федерации”». Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». Приказ Росстандарта от 18.11.2015 № 1858-ст «ГОСТ Р 54598.1–2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент устойчивого развития. Часть 1. Руководство». «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (письмо Минфина России от 25.12.2013 № 07–04–15/57289). Приказ Федеральной налоговой службы от 16.06.2017 № ММВ-7–15/509 «Об утверждении требований к организации системы внутреннего контроля». Приказ Федерального агентства по управлению государственным имуществом от 04.07.2014 № 249 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации». Приказ Росимущества от 26.08.2013 № 254 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации проверочной деятельности Ревизионных комиссий акционерных обществ с участием Российской Федерации». Приказ Росимущества от 20.03.2014 № 86 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы Комитетов по аудиту Совета директоров в акционерном обществе с участием Российской Федерации». Рекомендации Минтруда России от 08.11.2013 «Методические рекомендации по разработке и принятию организациями мер по предупреждению и противодействию коррупции». Рекомендации Фонда развития бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля»</p> <p>Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации». Федеральный закон от 11.06.2003 № 74-ФЗ «О крестьянских (фермерских) хозяйствах». Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 № 717 «О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 гг.». Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях. Утверждены директором Департамента финансов и отчетности Е.В. Фасовой при Министерстве сельского хозяйства РФ от 16.05.2005. Требования к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом (за исключением кредитных организаций). Постановление Правительства РФ от 30.06.2012 № 667.</p>
3	Локальный корпоративный уровень	Локальные документы сельскохозяйственной организации	<p>В целях развития системы внутреннего контроля в сельскохозяйственной организации Советом директоров утверждены внутренние документы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • положение о системе внутреннего контроля; • положение о рисках

Источник / Source: [7, С. 21–23]



Основные положения цифровой экономики и интеграция в нее сельскохозяйственных организаций / The main provisions of the digital economy and the integration of agricultural organizations in it

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

- цифровое учетно-аналитическое обеспечение;
- виды цифрового учета и контроля;
- информационная безопасность.

Связь между основными положениями цифровой экономики и интеграцией в нее сельскохозяйственных организаций характеризует рисунок.

Юридический подход. При построении эффективной системы следует опираться на классификацию нормативно-правовых актов в Российской Федерации, включающую 7 уровней, перечисленных в табл. 1.

В настоящее время вопрос о постановке и функционировании СВК сельскохозяйственной организации решают собственники экономических субъектов, сами же принципы этого подхода достаточно полно прописаны в нормативных документах международного уровня, основные положения которых уже транспонированы в российское законодательство, например в нормативные акты, регламентирующие банковскую деятельность. Надо подчеркнуть, что не так давно Рабочей группой COSO разработан документ, отражающий базовую концепцию COSO, ставшую основой современного нормативно-правового обеспечения

внутреннего контроля в Российской Федерации. Помимо COSO, вопросы организации внутреннего контроля отражены и в таких концепциях, отражающих международную практику, как SAS 55/78, COBIT, SAC. Однако встречающиеся недоработки, в некоторой степени неточности, требуют дальнейшего совершенствования нормативно-правового обеспечения внутреннего контроля в направлении разработки нормативных актов, учитывающих современные реалии цифровой экономики и отражающих специфику контрольных процессов. По нашему мнению, совершенствование нормативно-правового обеспечения внутреннего контроля необходимо осуществлять на базе зарубежного опыта с использованием как эволюционного, так и юридического подходов.

Отличительной особенностью предложенной выше классификации законодательных и подзаконных нормативных актов является то, что она базируется на их юридической силе в целях понимания их ранжирования по степени значимости, а это, в свою очередь, способствует соблюдению требований, закрепленных в нормативных актах различных

уровней при формировании системы внутреннего контроля [9]. При формировании СВК необходимо опираться на требования COSO и законодательные акты различных уровней, содержащие конкретные требования с учетом специфики конкретного экономического субъекта.

В процесс нормотворчества в последние годы довольно активно включилось профессиональное сообщество. Так, Фондом развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» разработаны Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля [10].

Помимо нормативно-правовых актов, регламентирующих организацию СВК в сельскохозяйственной организации, следует учитывать и следующие факторы:

- организационную структуру предприятия;
- формы собственности;
- направления деятельности сельхозпредприятия и ее масштабы;
- целесообразность охвата контролем различных сторон деятельности;
- отношения руководства организации к контролю [11].

ВЫВОДЫ

Исследование нормативно-правовой базы организации эффективной системы внутреннего контроля сельскохозяйственных товаропроизводителей определило основные направления его совершенствования:

- внесение корректировок в действующие нормативно-правовые акты, которые ориентированы на стандартизацию системы внутреннего контроля со стороны государства;
- выделение большего перечня контрольных точек;
- регламентация требований по организации и проведению системы внутреннего контроля;
- четкое наполнение понятия «системы внутреннего контроля».

Таким образом, можно с полной уверенностью констатировать, что эффективная система внутреннего контроля в сельскохозяйственной организации является эффективным инструментом управления, обеспечивающим возможность сохранности активов, достоверности отражения фактов финансово-хозяйственной жизни, а также реализации стратегии развития любой сельскохозяйственной компании.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Тасуева Т.С., Рахимова Б.Х., Дагаева Х.Х. Цифровые технологии логистики в агропромышленном комплексе. Совершенствование методологии познания в целях развития науки. Сборник статей Международной научно-практической конференции. 2017; Уфа: ООО «Аэтерна». 252 с.
2. Воронин Е.А., Семкин А.Г. Механизм взаимодействия и базовые системы управления АПК в технологиях цифровой экономики. *Вестник российской сельскохозяйственной науки*. 2017;6:16–18.
3. Ильинская И.Н. Возможности применения геоинформационных систем в адаптивно-ландшафтных системах земледелия. Научное обеспечение агропромышленного комплекса на современном этапе. Материалы Международной научно-практической конференции. 2015; Ростов-на-Дону: Южный федеральный университет. 353 с.
4. Осипов В.С., Боговиз А.В. Переход к цифровому сельскому хозяйству: предпосылки, дорожная карта и возможные следствия. *Экономика сельского хозяйства России*. 2017;10:11–15.
5. Меденников В., Муратова Л., Сальников С., Горбачев М. Экономико-математическое моделирование сценариев информатизации сельского хозяйства. *Международный сельскохозяйственный журнал*. 2017;4:23–27.
6. Курилов К.Ю. Использование системы внутреннего аудита как составляющей финансового механизма управления предприятием в условиях цикличности. *Аудит и финансовый анализ*. 2013;1:241–248.
7. Богатая И.Н., Аль-Гаррави Мохаммед Абдулвахид Джайяс Исследование нормативно-правового обеспечения внутреннего контроля в РФ. Развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных концепциях управления. Материалы межвузовской VII региональной научно-практической конференции молодых ученых и студентов (Симферополь, 27 апреля 2018 г.). Симферополь; 2018. 487 с.
8. Вартанова М.Л., Дробот Е.В. Перспективы цифровизации сельского хозяйства как приоритетного направления импортозамещения. *Экономические отношения*. 2018;1:1–18.
9. Богатый Д.В. Развитие методики управленческого учета и контроля в коммерческих организациях. 2014; Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ). 287 с.

10. Павлова Ю.А Финансовый контроль, его формы и характеристика, основные задачи внутреннего контроля. *Учет и статистика*. 2010;17:40–45.
11. Колесов К.И., Антонов А.С. Методические аспекты управления рисками на основе внедрения системы внутреннего контроля. *Труды Нижегородского государственного технического университета им. Р.Е. Алексева*. 2013;3:272–278.

REFERENCES

1. Tasueva T.S., Rahimova B.H., Dagaeva H.H. Digital logistics technologies in the agro-industrial complex. Improving the methodology of knowledge in order to develop science. Collection of articles of the International Scientific and Practical Conference. 2017; LLC "Aeterna". 252 p. (In Russ.).
2. Voronin E.A., Semkin A.G. The interaction mechanism and the basic control systems of the agro-industrial complex in the digital economy technologies. *Vestnik rossiiskoi selskohozyaistvennoi nauki = Bulletin of Russian agricultural science*. 2017;6:16–18. (In Russ.).
3. Plinskaya I.N. Possibilities of application of geoinformation systems in adaptive-landscape systems of agriculture. Scientific support of the agro-industrial complex at the present stage. Materials of the International Scientific Practical Conference. 2015; Rostov-on-Don: Southern Federal University. 353 p. (In Russ.).
4. Osipov V.S., Bogoviz A.V. Transition to digital agriculture: prerequisites, roadmap and possible consequences. *Ekonomika selskogo hozyaistva Rossii = Economy of Russian agriculture*. 2017;10:11–15. (In Russ.).
5. Medennikov V., Muratova L., Salnikov S., Gorbachev M. Economic-mathematical modeling of agricultural informatization scenarios. *Mezhdunarodnyi selskohozyaistvennyi zhurnal = International Agricultural Journal*. 2017;4:23–27. (In Russ.).
6. Kurilov K. Yu. Using the internal audit system as a component of the financial mechanism of enterprise management in a cyclical environment. *Audit i finansovyi analiz = Audit and financial analysis*. 2013;1:241–248. (In Russ.).
7. Bogataya I.N., Al-Garravi Mohammed Abdulvahid Dzhajyas. Study of the regulatory support of internal control in the Russian Federation. *Development of accounting, analysis and audit in modern management concepts*. Materials intercollege. VII regional scientific-practical. conf. young scientists and students (Simferopol, Apr. 27, 2018). Simferopol; 2018. 487 p. (In Russ.).
8. Vartanova M.L., Drobot E.V. Prospects for the digitalization of agriculture as a priority direction of import substitution. *Ekonomicheskie otnosheniya = Economic Relations*. 2018;1:1–18. (In Russ.). DOI: 10.18334/eo.8.1.38881
9. Bogatui D.V. Development of management accounting and control methods in commercial organizations. Rostov-on-Don: Rostov State University of Economics. 287 p.
10. Pavlova Yu.A. Financial control, its forms and characteristics, main tasks of internal control. *Uchet i statistika = Accounting and statistics*. 2010;17:40–45. (In Russ.).
11. Kolesov K.I., Antonov A.S. Methodical aspects of risk management based on the implementation of the internal control system. *Trudy Nizhegorodskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta im. R. E. Alekseeva = Academic Papers of the Nizhny Novgorod State Technical University n.a. R.E. Alekseev*. 2013;3:272–278. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Виктория Александровна Мосенцева — аспирант кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет, Ростов-на-Дону, Россия
moce4ka-92@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Victoriya A. Mosentseva — postgraduate, Department of Accounting, Rostov State Economic University, Rostov-on-Don, Russia
moce4ka-92@mail.ru

Статья поступила 19.11.2018; принята к публикации 10.12.2018.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 19.11.2018; accepted for publication on 10.12.2018.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-50-56
УДК 336.22(045)
JEL M41

Особенности аналитического обеспечения учетной системы транспортного холдинга: перспективы развития

Ж.В. Михайлова

Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, Санкт-Петербург, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-2459-5024>

АННОТАЦИЯ

Особенности развития учетной системы транспортного холдинга на современном этапе определяют подходы к формированию и структурированию информационной базы. Выявлены исключительные потребности заинтересованных пользователей в получаемой информации, обоснованы значимые ее характеристики, которые определяются тенденциями стратегического учета. В ходе исследования практического применения централизованной модели учета установлено отрицательное влияние некоторых факторов на итоговые отчетные данные предприятий транспортного комплекса. Обоснована критическая точка зрения применяемой учетной системы и ее влияние на информационные показатели отчетности транспортного комплекса в целом и на отдельные бизнес-структуры. Аналитический разрез данных бухгалтерского учета транспортного холдинга имеет стратегическую направленность. Формирование и порядок выбора конкретных показателей зависит от поставленных стратегических задач. В статье предложена альтернатива существующему подходу к применяемым принципам бухгалтерского учета, в частности для решения стратегических задач, через применение методов индикативного бюджетирования с одновременным изменением учетных правил транспортного холдинга.

Ключевые слова: пользователь информации; правдивость информации; транспортный холдинг; учетная система; индикативное бюджетирование; централизация учета; цифровая экономика

Для цитирования: Михайлова Ж.В. Особенности аналитического обеспечения учетной системы транспортного холдинга: перспективы развития. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):50-56. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-50-56

ORIGINAL PAPER

Features and Analytical Support for the Accounting System of Transportation Holding: Prospects of Development

Z.V. Mihaylova

Emperor Alexander I St. Petersburg State Transport University, St. Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-2459-5024>

ABSTRACT

Features of development of the accounting system of transport holding at the present stage determine the approaches to the formation and structuring of the information base. The exclusive needs of interested users in the received information are revealed, its significant characteristics, which are determined by the trends of strategic accounting, are substantiated. In the course of the study of the practical application of the centralized accounting model, the negative impact of some factors on the final reporting data of the transport complex enterprises was established. The critical point of view of the applied accounting system and its impact on the information indicators of the transport complex as a whole and on individual business structures is substantiated. The analytical section of the accounting data of the transport holding has a strategic focus. The formation and selection of specific indicators depends on the strategic objectives. The article offers an alternative to the existing approach to the applied accounting principles, in particular for solving strategic tasks, through the use of indicative budgeting methods with simultaneous change of accounting rules of the transport holding.

Keywords: the user information; validity of information; transport holding company; the accounting system; the indicative budgeting; centralization of accounting; and the digital economy

For citation: Mihaylova Z.V. Features and analytical support for the accounting system of transportation holding: Prospects of development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2019;6(3):50-56. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-50-56

ВВЕДЕНИЕ

На этапе современного развития бухгалтерского учета в рамках отраслей экономики возникает потребность в непрерывном исследовании информационных запросов различных групп пользователей при принятии управленческих решений. Данное требование позволяет адекватно реализовать в учете подходы к обеспечению необходимого методологического инструментария. При этом необходимо учесть особенности функционирования конкретной отрасли экономики, ее основные направления развития, тенденции и структуру бизнес-модели.

Одновременно возникает необходимость в обосновании понятия прозрачности и доступности информации для каждой конкретной отрасли, опираясь на ее основные задачи функционирования, долгосрочные перспективы развития, особенность производственной структуры и открытости операционного цикла.

Следует также отметить влияние факторов объективности и достоверности информации, формируемой по запросу ее потребителей. Ввиду определенной специфики транспортного комплекса, индивидуализации подходов в выявлении существенных фактов хозяйственной жизни, особенностей учета производственных циклов деятельности транспорта возникает вопрос о правильности, достоверности и объективности представления учетной информации и пригодности ее для дальнейшего анализа.

Цели исследования:

1) определить основные направления современного развития учетно-аналитического обеспечения транспортных предприятий как самостоятельных бизнес-единиц, а также предприятий в составе холдинговой структуры;

2) оценить существующую учетную систему железнодорожного транспорта, используемые принципы и подходы к классификации объектов учета;

3) сформировать подходы к организации необходимой аналитической системы в рамках реализации стратегического развития железнодорожного транспорта в соответствии с поставленными задачами.

Предметом исследования является совокупность теоретических подходов и учетной практики в системе трансформации транспортных бизнес-моделей в условиях развития цифровой экономики при решении стратегических задач отрасли.

Объектом исследования выступает транспортный холдинг «Российские железные дороги» (ОАО «РЖД») как отдельный субъект экономических отношений, предприятия холдинга как источник возникновения объектов учета, взаимосвязи предприятий холдинга, обуславливающие учетную систему.

МЕТОДЫ

Компания является крупнейшим экономическим субъектом на рынке России и мировом рынке, представляющая собой фактически отраслевой транспортный холдинг. Единственным акционером транспортной компании является Российская Федерация в лице Правительства РФ.

В такой ситуации положение государства по отношению к транспортному холдингу является неоднозначным: с одной стороны, это субъект внутрикорпоративных связей, с другой — масштабный регулятор экономики и стейкхолдер для акционерного общества [1, С. 27–28]. Данное двойное положение государства было отмечено в Руководстве ОЭСР по корпоративному управлению на государственных предприятиях* в части разработанных принципов:

- правовые нормы государства должны обеспечивать равноправный доступ на рынок транспортных услуг частным компаниям и государственным предприятиям для создания конкуренции;
- проводимая собственником политика не должна ограничивать доступ к необходимой информации всем пользователям;
- транспортный холдинг должен соблюдать высокие стандарты прозрачности в отношении своей деятельности и предоставляемой информации;
- государство выступает гарантом того, что управление холдингом осуществляется на основе подконтрольности, с высокой степенью профессионализма.

Обращает внимание, что государство значительно влияет на принципы, процедуры и подходы к принятию управленческих решений по всем направлениям деятельности [2].

В силу представленных особенностей организационная структура транспортного холдин-

* Руководство ОЭСР по корпоративному управлению на государственных предприятиях. URL: http://oecd.ru/zip/Guidelines-final_rus.pdf (дата обращения: 23.12.2018).



Рис. 1 / Fig. 1. Вертикально-интегрированная организационная структура транспортного холдинга «РЖД» / A vertically integrated organizational structure of the transport Holding company “Russian Railways”

Источник / Source: URL: <https://rzd.ru> (дата обращения: 23.12.2018).

га сформирована прежде всего под влиянием интересов собственника и масштабы его деятельности (рис. 1).

Как видно из представленной информации, структура холдинга напрямую обуславливает учетный процесс всех существенных фактов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта. Здесь следует отметить, что ведение бухгалтерского и управленческого учета осуществляется централизованно силами выделенного функционального филиала ОАО «РЖД» «Желдорконтроль», иначе внутрикорпоративный аутсорсинг. Применяемая централизованная модель учета на железнодорожном транспорте создана с целью решения таких задач, как:

- сокращение затрат на обслуживание и ведение учета;

- снижение финансовых рисков в силу оказания профессиональных услуг;
- предоставление достоверной отчетности на любом уровне управления [3].

Как показало проведенное исследование внедренного опыта централизации учета, в транспортном холдинге имеются существенные недостатки в данной модели. Среди отрицательных моментов введения централизованного учета следует отметить такие, как:

- потеря ответственности за учетные процессы;
- снижение качества аналитической информации;
- риски формирования некачественной, недостоверной информации ввиду некомпетентности учетного персонала, несмотря на все

ожидания. При этом любая структура, в том числе и выделение централизованного учета, ориентирована на обеспечение условий для реализации бизнес-модели.

Как отмечают Р.Г. Каспина и Л.С. Хапугина [4], структура и система управления являются одними из составляющих бизнес-модели, в число которых входят также: рынки и производимые продукты, услуги; создание ценностей внутри компании; корпоративная культура и клиенты. О.В. Рожнова дополняет приведенный перечень элементом — информирование [5].

С этим сложно не согласиться, так как эффективное управление бизнес-моделью организации возможно только на основании слаженной структуры учетно-информационного обеспечения. Единая информационная система в современной организации основана на взаимодействии бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Кроме того, информационное обеспечение является двигателем оперативного принятия управленческих решений.

В силу существующих претензий к качеству формируемой информации в рамках централизации учета необходимо обратить внимание на содержание, структуру информационных потоков холдинга и требования к самой информации.

Самым сложным в подготовке информации является обеспечение ее правдивости, истинности. Как отмечает В.Б. Ивашкевич [6], правдивость — это некоторая идеализация истины, которая должна соответствовать объективной реальности. При этом в бухгалтерском учете правдивость приравнивается к реальной действительности, ее отражению с помощью первичных документов. Таким образом, правдивость в учете обуславливается правильностью применения первичного документа, трактовки факта хозяйственной жизни. При этом на уровень правильности влияет и выбор метода оценки, правила ведения учета объектов, применение инструментов учета.

К приведенным обязательным характеристикам информации, по нашему мнению, следует добавить свойство актуальности входящих и исходящих информационных потоков в холдинговой структуре. Для корпоративного типа организаций актуальность информации обеспечивается сопоставимостью данных по различным параметрам (дата, вид деятельности, управленческий уровень, объект учета). Однако централизация учетного

процесса не дает стопроцентной гарантии соблюдения актуальности получаемой и отчетной информации. При этом возникают сложности в определении и закреплении ответственности за данные параметры формируемой информации в рамках централизации.

Относительно прозрачности отчетной информации предприятий железнодорожного транспорта следует отметить то, что на сегодняшний день ее недостаточно в рамках применяемой структуры финансовой и прочей отчетности. Например, сложно оценить финансовый результат транспортного бизнеса в целом с выявлением влияющих на него факторов. Отсутствует возможность провести анализ вклада каждого конкретного предприятия в общий финансовый результат холдинга, что не позволяет определить слабые бизнес-единицы.

Использование коммуникационных технологий позволяет использовать новые форматы представления информации, повышать качество взаимодействия отдельных предприятий холдинга при решении стратегических задач.

В условиях динамично развивающейся транспортной отрасли, а также значительных изменений в технологиях обработки информационных данных был предложен долгосрочный план развития отрасли — Стратегия развития холдинга «РЖД» на период до 2030 года (утверждена Советом директоров ОАО «РЖД» от 23.12.2013 № 19) (далее — Стратегия).

Данная Стратегия определяет направления развития транспортной отрасли на перспективу, ставит цели и задачи функционирования транспортного холдинга. В частности, предложена новая бизнес-модель управления по пяти ключевым бизнес-блокам [6], которые напрямую не связаны с основными видами деятельности.

Среди основных направлений реализации стратегии выделены такие, как:



Рис. 2 / Fig. 2. Стратегическое развитие и принципы индикативного бюджетирования в учетной системе транспортного холдинга / Strategic development and principles of indicative budgeting in the accounting system of the transport holding

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

- соблюдение баланса государства, потребителей транспортного холдинга, частных акционеров;
- обеспечение открытости, прозрачности, обоснованности операций, соответствие лучшим стандартам корпоративного управления;
- достижение эффективности производственных процессов, нацеленность на рациональное использование всех ресурсов.

Таким образом, применяемой учетной системе на транспорте предъявляются новые требования к формируемой отчетности. Изменение потребностей пользователей, заинтересованных в раскрытии информации о внедрении долгосрочной финансовой политики в рамках реализации стратегии, заставляет переходить на более гибкие учетные модели, которые создают возможности влияния на направления стратегии. Одним из таких инструментов, по нашему мнению, может быть индикативное бюджетирование. На рис. 2 представлены подходы к применению методов индикативного бюджетирования к решению поставленных задач Стратегии.

Индикативное планирование выполняет информационно-координирующую роль и оказывает косвенное воздействие на субъекты финансовой деятельности через экономические регуляторы.

Главная цель индикативного финансового планирования — определение предполагаемого объема и направления финансовых ресурсов для обеспечения прогнозируемого развития. Не исключается применение индикативного планирования на уровне отдельной отрасли, а не экономики в целом, как это представлялось в начале XX в. Накопленный богатый отечественный опыт и методы бюджетирования помогут адаптировать задачи Стратегии к учетным принципам холдинга. Разработанная система стратегических задач транспортного комплекса может быть решена методами индикативного бюджетирования, в числе которых [7]:

- анализ фактического состояния реализации Стратегии на всех управленческих уровнях, поскольку заданные параметры должны отражать нормальное соотношение факторов и результатов;
- разработка прогнозных данных, являющихся необходимым элементом планирования;
- определение индикаторов стратегических преобразований и развития того или иного направления (бизнес-единицы).

Следует отметить существенный фактор, который влияет на скорость выполнения стратегических задач, получения данных и их структуриза-

цию в рамках учета, — это цифровые технологии. Использование коммуникационных технологий позволяет использовать новые форматы представления информации, повышать качество взаимодействия отдельных предприятий холдинга при решении стратегических задач [8]. Это, в свою очередь, требует четкой регламентации учетно-аналитической системы транспортного комплекса в целом. С другой стороны, обработка больших объемов данных при сопоставлении заданных и достигнутых параметров при индикативном бюджетировании позволит оперативно оценивать правильность выбранного направления Стратегии. Главное при этом — не получить избыточную информацию и правильно задать характеристики отбора нужной информации [9].

Таким образом, в условиях ускорения цифровых технологий в системе стратегического учета транспортного комплекса необходимо предусмотреть следующее:

- подходы к оценке будущих ресурсов и обязательств, создаваемых в рамках реализации долгосрочных планов, смет;
- аналитические инструменты, применяемые для принятия стратегических решений;
- предоставление достоверной и объективной информации на фоне долгосрочных прогнозов развития транспортных предприятий;

- выбор оптимальных показателей финансового развития;
- отдельное формирование показателей от обычных видов деятельности и деятельностью по реализации долгосрочных планов развития;
- гибкость реагирования учетной системы на изменения.

РЕЗУЛЬТАТЫ

При существующей модели централизации учета транспортного холдинга следует добиваться и устанавливать регламент определения ответственности за формируемую информацию. Только в этом случае пользователь получит уверенность в правильности своего принятого решения. Прозрачность и правдивость формируемой отчетной информации зависит от учетной модели и эффективности ее функционирования. В отношении транспортного холдинга выявлены негативные последствия централизации учетного процесса, которые напрямую влияют на мнения заинтересованных пользователей.

Современный этап развития учетно-аналитической системы транспорта обусловлен необходимостью решения поставленных стратегических задач отрасли и активным развитием цифровых технологий.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Барабанова М. И., Ветрова И. Ф., Гасанов Г. С. и др. Корпоративное управление: вопросы теории, проблемы практики. Монография. СПб.: Изд-во СПбГЭУ; 2017. 230 с.
2. Ваганов Д. А. Особенности стратегий и стратегического планирования в крупных российских компаниях с государственным участием. *Глобальные рынки и финансовый инжиниринг*. 2014;1(1):35–52.
3. Зарипова И. Р., Ахунова В. Н. Новая модель бизнеса — создание общих центров обслуживания как форма внутреннего аутсорсинга предпринимательских структур. *Фундаментальные исследования*. 2016;5(1):136–141. URL: <http://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40263> (дата обращения: 23.12.2018).
4. Каспина Р. Г., Хапугина Л. С. Применение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете при формировании бизнес-модели организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;39:2–8.
5. Ивашкевич В. Б. Достоверность, объективность и правдивость в бухгалтерском учете и аудите. *Аудиторские ведомости*. 2018;2:42–45.
6. Рожнова О. В. Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2016;6:20–25.
7. Михайлова Ж. В. Учетно-аналитическое обеспечение бизнес-процессов как инструмент реализации стратегии развития транспортно-логистического холдинга в условиях ресурсных ограничений. *Транспортное дело России*. 2016;2:148–151.
8. Кулов З. В. Индикативное планирование в системе управления. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;16(181):53–57.
9. Davidyuk T. V. Management accounting organization: Basic steps towards increasing the company efficiency. *ECONOMICS: time realities*. 2017;1(29):41–47. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No1/41.pdf>. (дата обращения: 23.12.2018).

REFERENCES

1. Barabanova M. I., Vetrov I. F., Hasanov G. S. et al. Corporate governance: Issues of theory, practice problems: Collective. St. Petersburg: St. Petersburg state University publ.; 2017. 230 p. (In Russ.).
2. Vaganov D. A. Features of strategies and strategic planning in large Russian companies with state participation. *Global'nye rynki i finansovyi inzhiniring = Global markets and financial engineering*. 2014;1(1):35–52. (In Russ.).
3. Zaripova I. R., Akhunova V. N. New business model — creation of shared service centers as a form of internal outsourcing of business structures. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental research*. 2016;5–1:136–141. URL: <http://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40263>. (accessed on 23.12.2018). (In Russ.).
4. Kaspina R. G., Napugina L. S. The Application of a process-oriented approach in management accounting in the formation of the business model of the organization. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2013;39:2–8. (In Russ.).
5. Ivashkevich V. B. Reliability, objectivity and truthfulness in accounting and audit. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2018;2:42–45. (In Russ.).
6. Rozhnova O. V. Accounting in the conditions of business modeling. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin of professional accountants*. 2016;6:20–25. (In Russ.).
7. Mikhaylova Zh. V. Accounting and analytical support of business processes as the tool of realization of strategy of development transportno-logistical holding in the context of resource constraints. *Transportnoe delo Rossii = Transport case of Russia*. 2016;2:148–151. (In Russ.).
8. Kulov Z. V. Indicative planning in the management system. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2010;16(181):53–57. (In Russ.).
9. Davidyuk T. V. Management accounting organization: basic steps towards increasing the company efficiency. *ECONOMICS: time realities*. 2017;1(29):41–47. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No1/41.pdf>. (accessed on 23.12.2018).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Жанна Владимировна Михайлова — старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, Санкт-Петербург, Россия
mix-vel@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Zhanna V. Mikhailova — senior lecturer, Department of Accounting and audit, Emperor Alexander I St. Petersburg State Transport University, St. Petersburg, Russia
mix-vel@mail.ru

Статья поступила 17.01.2017; принята к публикации 03.03.2019.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 17.01.2017; accepted for publication on 03.03.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-57-67
УДК 657,65.03(045)
JEL O12

Анализ эффективности ценовой политики организации: практические аспекты (на примере ОАО «Верхнебаканский цементный завод»)

Е.В. Шулико^а, И.П. Ковалева^б

Новороссийский филиал Финансового университета, Новороссийск, Россия
^а <https://orcid.org/0000-0003-4114-6180>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-4192-9476>

АННОТАЦИЯ

Теоретические концепции оценки эффективности ценовой политики организации достаточно полно представлены как в российских, так и в зарубежных источниках. Вместе с тем практические аспекты данного вопроса, связанные с конкретикой деятельности каждого отдельного отечественного предприятия, его финансовой и ценовой политикой, имеют свою специфику. Особенно это актуально в условиях нестабильности, когда коммерческие организации вынуждены искать те или иные пути и методы оптимизации своей деятельности. Одним из таких методов является исследование финансовых результатов деятельности организации при применении различных тактик ценообразования, например с использованием скидок и без их использования для постоянных клиентов. Для достижения этой цели рекомендуется проводить различные аналитические процедуры на основе данных бухгалтерской финансовой отчетности. При этом могут быть рассчитаны прогнозные финансовые результаты для предприятия и выбраны направления оптимизации его ценовой политики, к примеру, такие как совершенствование: ценообразования с точки зрения модернизации информационного обеспечения; процесса формирования цен с помощью применения новейших методов в области планирования и прогнозирования цен; ценовой политики путем изменения ее основных элементов – методов, стратегий и тактик. Учитывая специфику деятельности организации, предлагаются различные направления и инструменты использования этих методов в ценообразовании. В частности, для предприятия цементной отрасли в качестве одного из способов повышения эффективности процесса ценообразования может быть рекомендована реализация продукции в розницу по цене основного преysкуранта. Таким образом, проанализировав ценовую политику предприятия и сделав выводы о влиянии различных факторов на ее эффективность, можно существенно улучшить деятельность организации, положительно повлияв на его финансовые результаты как в текущем периоде, так и в перспективе.

Ключевые слова: ценовая политика; система скидок; преysкурант; отпускные цены; оптимизация; финансово-хозяйственная деятельность; финансовые результаты; эффективность; прибыль

Для цитирования: Шулико Е.В., Ковалева И.П. Анализ эффективности ценовой политики организации: практические аспекты (на примере ОАО «Верхнебаканский цементный завод»). *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):57-67. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-57-67

ORIGINAL PAPER

Analysis of the Effectiveness of the Pricing Policy of the Organization: Practical Aspect (on the Example of JSC “Verkhnebakansky Cement Plant”)

E.V. Shuliko^а, I.P. Kovaleva^б

Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia
^а <https://orcid.org/0000-0003-4114-6180>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-4192-9476>

ABSTRACT

The theoretical concepts of evaluating the effectiveness of the pricing policy of an organization are fairly fully represented in both Russian and foreign sources. However, the practical aspects of this issue, often related to the specifics

of the activities of each individual domestic enterprise, its financial and pricing policies, have their own characteristics. This is especially true in conditions of instability, when commercial organizations are forced to look for various ways and methods to optimize their activities. One of such methods is the study of the financial results of the organization's activities when applying various pricing tactics, for example, using discounts and without them for regular customers. To achieve this goal, it is recommended to conduct a variety of analytical procedures based on accounting data. At the same time, projected financial results for the enterprise can be calculated and the main directions for optimizing its pricing policy will be selected. For example, improving: pricing in terms of upgrading information support; pricing process through the use of new methods in the field of planning and forecasting prices; pricing policy by changing its main elements such as methods, strategies and tactics. Taking into account the specifics of the organization's activities, various directions and tools are offered for using these methods in pricing. For the cement industry in particular one of the ways to improve the efficiency of the pricing process can be offering retail sales at the price of the main price list. Thus, by analyzing the pricing policy of an enterprise and making conclusions about the influence of various factors on its effectiveness, it is possible to significantly improve the organization's activities, having a positive effect on its financial results, both in the current period and in the future.

Keywords: pricing policy; discount system; price of the main price list; selling prices; optimization; financial and economic activities; financial results; efficiency; profit

For citation: Shuliko E.V., Kovaleva I.P. Analysis of the effectiveness of the pricing policy of the organization: Practical aspect (on the example of JSC "Verkhnebakansky cement plant"). *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):57-67. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-57-67

ВВЕДЕНИЕ

Под эффективностью ценовой политики организации понимается степень причастности ценообразования к достижению основных целей предпринимательской деятельности, т.е. выражается в способности влияния цены на финансовые результаты. Эффективность или неэффективность ценовой политики организации отражается в первую очередь на объемах продаж (отгрузки) и, как следствие, на объемах выручки и прибыли. Если в основу ценовой политики организации заложено не только получение прибыли, но и другие различные факторы, например налаживание взаимоотношений с покупателями, выраженное в соблюдении их интересов, то такая ценовая политика будет не просто эффективна, но и наиболее оптимальна [1, с. 186].

Исследование проводилось с использованием таких общенаучных методов, как анализ, группировка данных, сравнение. В ходе проведения анализа была рассмотрена и проанализирована публикуемая отчетность ОАО «Верхнебаканский цементный завод» за 2015–2017 гг., размещенная на портале «Интерфакс — Центр раскрытия корпоративной информации», а также информация нефинансового характера. Кроме того, источниками информации стали труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Анализируя ценовую политику ОАО «Верхнебаканский цементный завод», мы заметили, что в ее

основе лежит не только улучшение финансовых результатов, но и привлечение новых покупателей, следовательно, ценовая политика ориентируется на расширение рынка сбыта производимой продукции.

В 2015 и 2016 гг., т.е. до 2017 г., в организации действовала гибкая система скидок для постоянных покупателей в размере 10 и 20%, причем размер скидок напрямую был связан с объемами покупаемой продукции. Более подробно оценка эффективности применения скидок представлена в *табл. 1*, показатели которой рассчитаны авторами на основании данных отчетности предприятия.

Из данных *табл. 1* видно, что на момент применения скидок объемы совокупной отгрузки имели довольно значительный прирост — 8,5%, или 77 тыс. т. Постоянными покупателями продукции, со скидкой 20%, были такие организации, как ООО БАУ-ЦЕНТР, ООО ТПК МОЛОТ, ООО СМЕСИ ЕКАТЕРИНОДАРА, ООО ЮСК, ООО ЧЛК, ИП ВЕРБОВ Ю.В. Высокая скидка проводимой ценовой политики способствовала их заинтересованности в сотрудничестве с рассматриваемым цементным заводом. Величина объема покупки цемента перечисленными организациями превышала 60%. Остальные постоянные покупатели, приобретавшие продукцию ОАО «Верхнебаканский цементный завод», имели аналогичную скидку, но в размере 10% от средней цены прейскуранта, и также были заинтересованы в сотрудничестве с цементным заводом.

Таблица 1 / Table 1

Анализ отгрузки продукции с применением скидок и без скидок в ОАО «Верхнебаканский цементный завод» за период 2015–2017 гг. / Product shipment analysis with or without using discounts of JSC “Verhnebakansky Cement Plant” for the period 2015–2017

№	Покупатель / Buyer	Количество продаж (в тыс. т) / Sales volume (thousands of tonnes)			Изменение (в тыс. т) / Change (thousands of tonnes)		Изменение в % / % change	
		2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 / 2015 гг.	2017 / 2016 гг.	2016 / 2015 гг.	2017 / 2016 гг.
1	ООО АКВАМАРИН	83,9	87,6	51,2	3,7	-36,4	4,4	-41,6
2	ООО АСТИМ	10,8	2,1	10,2	-8,7	8,1	-80,6	385,7
3	ООО БАЗИС-ТЕСКО	26,4	29,2	20,1	2,8	-9,1	10,6	-31,2
4	ООО БАРКАД	–	–	68,3	–	68,3	–	100,0
5	ООО БАУ-ЦЕНТР	93,8	97,3	112,3	3,5	15	3,7	15,4
6	ООО ВЕК	11,3	12,8	–	1,5	–	13,3	–
7	ООО СМЕСИ ЕКАТЕРИНОДАРА	128,9	136,1	–	7,2	–	5,6	–
8	ООО ИР-ТРЕЙД	–	42,3	39,5	42,3	-2,8	100,0	-6,6
9	ООО ЗАВОД ЖБИ	10,8	11,7	–	0,9	–	8,3	–
10	ООО МЕГА-ТРЕЙД	14,7	12,7	–	-2	–	-13,6	–
11	ООО НОВОРОСЦЕМСЕРВИС	1,5	3,1	2,8	1,6	-0,3	106,7	-9,7
12	ООО РОС-БЕТОН	15,9	16,8	13,3	0,9	-3,5	5,7	-20,8
13	ООО ТЕРЕМ	14,6	12,9	4,5	-1,7	-8,4	-11,6	-65,1
14	ООО ТД ЗОРИ КУБАНИ	1,6	2,3	–	0,7	–	43,8	–
15	ООО ТК БАРТА	–	–	83,6	–	83,6	–	100,0
16	ООО ТПК МОЛОТ	96,3	98,6	–	2,3	–	2,4	–
17	ООО ТД ЖБИ СЛАВЯНСКИЙ	12,1	12,2	3,4	0,1	-8,8	0,8	-72,1
18	ООО УСПЕХ И ДЕЛО	26,5	28,4	–	1,9	–	7,2	–
19	ООО ЦЕМДОМ	64,5	69,6	67,5	5,1	-2,1	7,9	-3,0
20	ООО ЦЕНТР УСЛУГ	–	–	101,2	–	101,2	–	100,0
21	ООО ЧЛК	63,2	66,8	67,5	3,6	0,7	5,7	1,0
22	ООО ЮСК	60,3	65,9	63,6	5,6	-2,3	9,3	-3,5
23	ИП ВЕРБОВ Ю.В.	104,6	107,1	90,5	2,5	-16,6	2,4	-15,5
24	ИП ГУРОВСКАЯ Л.Е.	64,7	68,1	45,9	3,4	-22,2	5,3	-32,6
25	ИТОГО	906,4	983,6	845,4	77,2	-138,2	8,5	-14,1

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

Таблица 2 / Table 2

Анализ отпускных цен на цемент ОАО «Верхнебаканский цементный завод» за период 2015–2017 гг.
/ Analysis of selling price of cement of JSC “Verhnebakansky Cement Plant” for the period 2015–2017

№	Вид продукции (марка цемента) / Type of product (cement brand)	Период (цена за 1 т в руб. с НДС) / Period (RUB per tonne with VAT)			Изменение в тыс. руб.) / Change in thousand of RUB	Изменение в %) / % change
		2015 г.	2016 г.	2017 г.		
1	I. ПОРТЛАНДЦЕМЕНТ НАВАЛОМ					
2	ЦЕМ I 52,5Н	–	–	5100,0	5100,0	100,0
3	ЦЕМ I 42,5Н ДП	–	–	4900,0	4900,0	100,0
4	ЦЕМ I 42,5	3900,0	4050,0	4800,0	900,0	23,1
5	ЦЕМ II/A-П 42.5Н СС	3700,0	3950,0	4700,0	1000,0	27,0
6	ЦЕМ II/A-П 32.5Н СС	3600,0	3850,0	4600,0	1000,0	27,8
7	II. ПОРТЛАНДЦЕМЕНТ ТАРИРОВАННЫЙ В МЕШКИ ПО 50 КГ					
8	ЦЕМ I 42,5Н	4200,0	4300,0	5200,0	1000,0	23,8
9	ЦЕМ II/A-П 42.5Н СС	4000,0	4100,0	5100,0	1100,0	27,5
10	II. ПОРТЛАНДЦЕМЕНТ ТАРИРОВАННЫЙ В МЕШКИ ПО 50 КГ НА ПАЛЕТАХ					
11	ЦЕМ I 42,5Н	4450,0	4550,0	5400,0	950,0	21,3
12	ЦЕМ II/A-П 42.5Н СС	4250,0	4350,0	5200,0	950,0	22,4
13	II. ПОРТЛАНДЦЕМЕНТ ТАРИРОВАННЫЙ В МКР ПО 1500 КГ					
14	ЦЕМ I 42,5Н	–	4300,0	5200,0	900,0	20,9
15	ЦЕМ II/A-П 42.5Н СС	–	4100,0	5100,0	1000,0	24,4
16	Средняя цена на продукцию	4014,3	4172,2	5033,3	1019,0	25,0

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

В 2017 г. ценовая политика организации резко изменилась. Причиной ужесточения мер явился рост дебиторской задолженности организации, повышение цен во всей цементной отрасли Краснодарского края и усиление контроля за ценообразованием со стороны главного акционера. Это не смогло не отразиться на объемах отгрузки и на взаимоотношениях с покупателями. По данным табл. 1 можно сделать вывод, что организация лишилась большинства своих постоянных по-

купателей, что отразилось на совокупном результате продаж. Отгрузка цемента упала на 14%, т.е. если в 2016 г. совокупный объем отгрузки составлял более 980 тыс. т, то в 2017 г. он снизился до 845 тыс. т. Но на величину валовой выручки снижение объемов отгрузки не оказало никакого влияния, поскольку на место старых покупателей пришли новые, и объемы купленной ими продукции составили 35% от общей величины реализации цемента.

Таблица 3 / Table 3

Анализ основных финансовых результатов ОАО «Верхнебаканский цементный завод» за период 2015–2017 гг. / Analysis of main financial results of JSC “Verhnebakansky Cement Plant” for the period 2015–2017

Показатель / Indicator	Анализируемый период / Analysed period			Изменение (2016 г. / 2015 г.) / Change (2016 to 2015)		Изменение (2017 г. / 2016 г.) / Change (2017 to 2016)	
	2015 г., в тыс. руб.	2016 г., в тыс. руб.	2017 г., в тыс. руб.	в тыс. руб.	в %	в тыс. руб.	в %
Выручка	5 766 217	7 048 539	8 058 769	1 282 322	22,2	1 010 230	14,3
Себестоимость продаж	-3 075 456	-2 691 903	-3 029 016	383 553	-12,5	-337 113	12,5
Валовая прибыль (убыток)	2 690 761	4 356 636	5 029 753	1 665 875	61,9	673 117	15,5

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

В целом проводимую ценовую политику ОАО «Верхнебаканский цементный завод» в период 2015–2017 гг. можно назвать вполне эффективной, так как одна из основных целей ведения финансово-экономической деятельности — получение прибыли — на конец анализируемого периода была достигнута, хотя и в небольших размерах.

Цена продукции — это ключевой элемент формирования выручки и получения прибыли, ее величина не может оставаться постоянной во времени, так как экономика государства подвержена процессу инфляции, которая, в свою очередь, вмешивается в процесс ценообразования [2, с. 591].

Для оценки будущих финансовых результатов организации необходимо выстроить прогноз динамики основных результатов финансово-экономической деятельности цементного завода в зависимости от снижения или увеличения средней цены на цемент [3, с. 27]. В период 2015–2017 гг. в ОАО «Верхнебаканский цементный завод» наблюдалась тенденция роста цены в среднем на 25% (табл. 2). Как и в предыдущей таблице, показатели рассчитаны авторами самостоятельно на основании данных отчетности предприятия.

Данные, представленные в табл. 2, позволяют сделать вывод о том, что совокупный темп рос-

та отпускных цен предприятия за 1 т цемента за 3 года в среднем остается на уровне 21–28% (в среднем 1000–1200 руб. за 1 т). Рассматривая критерий роста цены как основной фактор прироста прибыли, можно сделать вывод, что при увеличении цены на 25% валовая прибыль увеличилась на 15,5%, а выручка на 14% (табл. 3).

Исходя из этого, в основу прогноза финансовых результатов организации на следующий период будет заложено повышение средней цены на продукцию на 20%, снижение средней цены на продукцию на 20% при условии сохранения величины себестоимости товара и величины объема отгруженной продукции на прежнем уровне. Прогнозный отчет о финансовых результатах на следующий период, сформированный с учетом повышения средней цены на 20%, составлен с применением метода экстраполяции (прогнозирование будущих тенденций основывается на ситуации, складывающейся в ретроспективе), представлен в табл. 4 [4, с. 63].

Прогноз основных финансовых показателей деятельности организации, представленный в табл. 4, показал, что если в основу изменения будущей ценовой политики будет заложено повышение средней цены на продукцию на 20%, то ее цена автоматически увеличится с 5033 до 6040 руб.

Таблица 4 / Table 4

Прогнозный отчет о финансовых результатах ОАО «Верхнебаканский цементный завод» при повышении цены цемента на 20% / Income statement forecast on condition of raising price on cement by 20% of PJSC “Verhnebakansky Cement Plant”

№	Показатель / Indicator	2017 г. (текущие) / 2017 (current)	Планируемые / planned	Абсолютное изменение / Absolute change	Изменение в % / % change
1	Валовая выручка	8 058 769	10 637 575	2 578 806	32
2	Выручка от продажи продукции	4 854 898	5 534 584	679 686	14
3	Себестоимость продаж	-3 029 016	-3 029 016	0	0
4	Валовая прибыль (убыток)	5 029 753	8 550 580	3 520 827	70
5	Коммерческие расходы	-1 704 884	-1 704 884	0	0
6	Управленческие расходы	-620 706	-620 706	0	0
7	Прибыль (убыток) от продаж	2 704 163	6 706 324	4 002 161	148
8	Проценты к получению	8474	8474	0	0
9	Проценты к уплате	-1 837 576	-1 837 576	0	0
10	Прочие доходы	76 028	76 028	0	0
11	Прочие расходы	-843 174	-843 174	0	0
12	Прибыль (убыток) до налогообложения	107 915	1 079 15	0	0
13	Постоянные налоговые обязательства	53 723	53 723	0	0
14	Изменение отложенных налоговых обязательств	-46 075	-46 075	0	0
15	Прочее	-18 512	-18 512	0	0
16	Совокупный финансовый результат периода	14 097	25 374	11 277	80

Источник / Source: показатели рассчитаны авторами на основании данных отчетности предприятия / indicators are calculated by the authors on the basis of data from the company's statements.

При этом валовая выручка возрастет на 32% и достигнет 10 637 575 тыс. руб., что будет являться основным фактором увеличения валовой прибыли на 70%, прибыли от продаж — на 148% и, как следствие, улучшения совокупного финансового результата на 80%.

Представленный в табл. 4 прогноз рассчитывался с учетом неизменности величины себестоимости продукции и объема продаж. Поэтому эффективность от применения повышения цен в прогнозном периоде может быть намного ниже,

если повысится величина стоимости затрат на производство, а также произойдет снижение объемов реализации продукции [5, с. 233].

В следующем прогнозном плане финансовых результатов ОАО «Верхнебаканский цементный завод» произведен расчет с учетом применения скидок к прейскурантной цене товара в размере 10% (табл. 5). Здесь, как и во всех предыдущих таблицах, нами использованы данные фактической отчетности анализируемого предприятия.

Таблица 5 / Table 5

Прогнозный отчет о финансовых результатах ОАО «Верхнебаканский цементный завод» с учетом применения скидки 10% / Income statement forecast of PJSC “Verhnebakansky Cement Plant” on condition of using 10% discount

№	Показатель / Indicator	2017 г. (текущие) / 2017 (current)	Планируемые / planned	Абсолютное Изменение / Absolute change	Изменение в % / % change
1	Валовая выручка	8 058 769	10 637 575	2 578 806	32
2	Выручка от продажи продукции	4 854 898	5 534 584	679 686	14
3	Себестоимость продаж	-3 029 016	-3 029 016	0	0
4	Валовая прибыль (убыток)	5 029 753	8 550 580	3 520 827	70
5	Коммерческие расходы	-1 704 884	-1 704 884	0	0
6	Управленческие расходы	-620 706	-620 706	0	0
7	Прибыль (убыток) от продаж	2 704 163	6 706 324	4 002 161	148
8	Проценты к получению	8474	8474	0	0
9	Проценты к уплате	-1 837 576	-1 837 576	0	0
10	Прочие доходы	76 028	76 028	0	0
11	Прочие расходы	-843 174	-843 174	0	0
12	Прибыль (убыток) до налогообложения	107 915	107 915	0	0
13	Постоянные налоговые обязательства	53 723	53 723	0	0
14	Изменение отложенных налоговых обязательств	-46 075	-46 075	0	0
15	Прочее	-18 512	-18 512	0	0
16	Совокупный финансовый результата периода	14 097	25 374	11 277	80

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

По прогнозу, представленному в табл. 5, средняя цена на цементную продукцию с учетом скидки в 10% будет составлять 4530 руб. И если реализация продукции будет производиться по этой цене, то в прогнозном периоде у ОАО «Верхнебаканский цементный завод» валовая выручка снизится на 16% по отношению к 2017 г. и будет составлять 6 769 336 тыс. руб. Все это негативно отразится на валовой прибыли предприятия, которая уменьшится на 35% и на прибыли от продаж, снижение которой произойдет на 74%. Снижение

выручки составит 7%, а величина совокупного финансового результата снизится на 40% и остановится на уровне 8458 тыс. руб.

Снижение совокупного финансового результата — это негативный критерий в оценке финансово-экономической деятельности организации, но тут важно учитывать причины снижения. Если причиной снижения будет являться смягчение ценовой политики по отношению к покупателям, выраженное в предоставлении скидок, то ухудшение совокупного финансового результата

будет кратковременным, так как скидки предназначены для увеличения объемов продаж, а также привлечения новых покупателей, а возможно, и восстановления сотрудничества с прежними покупателями (потеря которых произошла из-за увеличения цен в 2017 г.) [6, с. 32].

Прогноз финансовых результатов, основанный на изменении ценовой политики методом увеличения либо снижения цен на продукцию, в любом случае будет иметь положительный результат, но при соблюдении определенных условий. Поскольку ОАО «Верхнебаканский цементный завод» продолжает развиваться, ставя перед собой новые цели и задачи, то и процесс ценообразования не должен стоять на месте, поэтому для повышения степени эффективности ценовой политики необходимо провести ее корректировку, применяя новые стратегии, тактику и методы ценообразования [7, с. 160].

Анализируя эффективность ценовой политики в системе финансово-хозяйственной деятельности всего российского предпринимательства в целом, и ОАО «Верхнебаканский цементный завод» в частности, авторы пришли к выводу, что при формировании цены в условиях современной рыночной экономики предприниматель должен учитывать, что на конечную стоимость товара оказывает влияние множество факторов внешне и внутренней среды [8, с. 244], среди которых:

- определение максимальной стоимости товара, по которой покупатель готов и имеет возможность приобрести данный товар;
- определение минимального уровня цены в качестве предела, установление цены ниже которого были бы недопустимы продажи;
- учет всех производственных затрат на выпуск данного товара;
- определение максимально возможного процента скидки, который, с одной стороны, не нанес бы ущерба финансовому состоянию организации, а с другой стороны, способствовал бы заинтересованности покупателей;
- определение спектра дополнительных услуг, способствующих повышению ценности товара для покупателей [9, с. 13].

Таким образом, ценовая политика организации в современных условиях должна базироваться на соблюдении условий и пожеланий собственников, потребителей данного товара, контрагентов, государственных и регулирующих органов. Цена товара должна удовлетворять требованиям

сложившейся рыночной ситуации, положению в отрасли, текущей фазе промышленного цикла и т.д. Наряду с этим, стержнем ценовой политики организации должны быть адекватная стратегия и тактика формирования цены [10, с. 72].

Цена является основной предпосылкой конкурентоспособности товара, роста потребительского спроса на продукцию, увеличения объемов реализации продукции, а также к достижению основных экономических и предпринимательских целей. Ценовая политика — это не просто деятельность по установлению и изменению цен на товары (работы, услуги), это комплексный процесс, основанный на слаженном взаимодействии всех его составных элементов [11, с. 112].

В современном предпринимательстве ценовая политика крайне востребованный инструмент достижения целей и поэтому она должна постоянно развиваться и совершенствоваться. Совершенствование ценообразования, по нашему мнению, заключается в первую очередь в изменении методов, стратегий и тактик ценовой политики, в частности в совершенствовании:

- ценообразования с точки зрения модернизации информационного обеспечения;
- процесса формирования цен с помощью применения новейших методов в области планирования и прогнозирования цен;
- ценовой политики путем изменения ее основных элементов — методов, стратегий и тактик [12, с. 221].

В современной цифровой экономике модернизация информационного обеспечения как один из инструментов усовершенствования политики формирования цен подразумевает сбор и систематизацию информации о: товаре и его производителе; полных издержках (затратах) производства; ценах на аналогичные товары на рынке; текущих и возможных рынках сбыта; конкуренции в целом и конкурентах в частности; политике государства в области регулирования цен на подобную продукцию; способах реализации товара. Все перечисленные факторы входят в состав маркетинговых исследований. Информация, полученная с помощью маркетинговых исследований, является наиболее достоверной и объемной и позволяет значительно улучшить эффективность политики ценообразования, действуя по принципу «предупрежден — значит вооружен».

Следующим методом рационализации и улучшения процесса ценообразования является модер-

низация системы ценового планирования и прогнозирования. В рыночной экономике, где ведущая роль принадлежит частному бизнесу, одним из наиболее распространенных способов как долгосрочного, так и краткосрочного планирования является составление бизнес-планов. Бизнес-план представляет собой систему данных о коммерческих идеях и целях фирмы, перспективах ее роста и развития, финансовом и организационном обеспечении выполнения намеченных целей и задач, для достижения которых и разрабатывается бизнес-план.

Совершенствование ценовой политики предприятия может быть заложено в основу как долгосрочного, так и краткосрочного бизнес-плана. Срок реализации такого проекта зависит от целей модернизации процесса ценообразования. Проект может быть разработан по типу производственного (внутреннего) бизнес-плана либо бизнес-плана по финансовому оздоровлению организации. Второй тип проекта, как правило, разрабатывается на долгосрочный период, ибо процесс выведения предприятия из финансового кризиса может длиться довольно продолжительное время.

Еще одним методом улучшения ценовой политики организации является изменение ценовых стратегий, тактик и методов ценообразования, выраженное в повышении эффективности и адекватности их разработки и применения. Суть ценовой политики в данном случае заключается в установлении такой цены на товар, с помощью которой фирма могла бы управлять определенным сегментом рынка и стремиться занять в этом сегменте лидирующие позиции.

ВЫВОДЫ

Совершенствование ценовой политики за счет модернизации ее основных элементов должно опираться на принципы формирования цены с позиции единства и гибкости; цены должны устанавливаться с применением концепции взаимосвязи цены и качества продукции, а также на основе ценового лидерства; непременно должны учитываться внешние (рыночные) факторы — конкуренция, спрос, предложение. Кроме того, по отношению к постоянным клиентам необходимо проявлять лояльность и гибкость [13, с. 143].

Основываясь на вышеперечисленных способах повышения эффективности ценовой политики организации, для оптимизации процесса ценообразования ОАО «Верхнебаканский цементный

завод» можно использовать все перечисленные ниже методы:

- маркетинговые исследования — так как в организационной структуре предприятия отсутствует маркетинговый отдел, а функции маркетингов выполняют, как правило, специалисты других отделов, поэтому целесообразно воспользоваться услугами сторонних специализированных организаций. Эта работа должна проводиться в первую очередь для выявления на рынке фирм-посредников, реализующих цемент, производимый в других регионах, и поставляемый на рынки сбыта Краснодарского края по более низким ценам [14, с. 29];

- совершенствовать процесс бизнес-планирования — так как имеют место негативные результаты ведения финансово-хозяйственной деятельности в организации, необходима разработка бизнес-плана по финансовому оздоровлению путем совершенствования процесса формирования себестоимости продукции и процесса ценообразования;

- изменение ценовой стратегии, тактики, методов ценообразования, как в совокупности, так и по отдельности — данный способ базируется на гибкости системы скидок для различных категорий покупателей (по принципу ценовой политики, действовавшей на предприятии до 2017 г.), или на предоставлении скидок на дополнительные услуги, например в форме транспортировки товара.

В качестве еще одного способа повышения эффективности не только ценовой политики, но и всего производственного цикла можно предложить реализацию продукции в розницу по цене основного прейскуранта. В связи с постоянным повышением отпускных цен на цементном заводе рыночная цена на цемент также повышается, при этом ее повышение зачастую несоразмерно проценту повышения цен на заводе. По этой причине многие розничные покупатели заинтересованы в приобретении цемента непосредственно на самом предприятии.

Необходимо отметить, что расположенный по близости «Первомайский цементный завод», принадлежащий ОАО «Новоросцемент», довольно давно и успешно практикует розничную продажу тарированного в бумажные мешки цемента. Осуществление розничной продажи цемента могло бы способствовать частичной компенсации потерь при предоставлении скидок оптовым покупателям.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Шулико Е. В., Ковалева И. П. Современная ценовая политика организации: теоретические аспекты. *Вестник Академии знаний*. 2019;30(1):186–193.
2. Королева А. М. Планирование цен на продукцию торгово-коммерческой фирмы. *Экономика и предпринимательство*. 2015;8–2(61):591–596.
3. Мастеров А. И. Управленческий учет и анализ ассортиментной и ценовой политики как инструмент повышения эффективности деятельности организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;9(351):27–39.
4. Пашченко Ф. Ф., Иванюк В. А., Абдикеев Н. М. Индикативное планирование в управлении процессами изменений. *Управленческие науки*. 2015;(5)2:63–70.
5. Ильшенко И. П., Шумская Л. И., Жуковина О. А. Использование данных учета прямых затрат в ценовой политике предприятия. *Образование, наука и современное общество: актуальные вопросы экономики и кооперации*. 2013;(1):233–242.
6. Кондратьева З. А. Влияние методов ценообразования на формирование финансовых результатов и эффективность работы предприятий гостиничного бизнеса в Российской Федерации. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2016;26(308):32–46.
7. Кравец Е. В. Влияние методики гибкого ценообразования на формирование финансовых результатов по прочим видам деятельности. *Корпоративное управление экономической и финансовой деятельностью на железнодорожном транспорте*. 2018;(15):160–164.
8. Шаймарданов Ш. Р., Кодиров У. С. Современные аспекты повышения эффективности ценовой политики предприятия. *International Conference on Advanced Research in Business, Economics, Law and Social Sciences Conference Proceedings*. 2017;(15):244–249.
9. Storonyanska I., Lipuch M. Оценки прогнозируемости ценообразования на фондовом рынке Украины. *Экономика развития*. 2015;(2):13–21.
10. Киселева И. А., Грызунова Н. В., Буй Н. А., Симонович Н. Е. Анализ факторов ценообразования на стоимость туристических услуг. *Известия Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета им. В. М. Кокова*. 2016;1(11):72–81.
11. Maslyuk O. V. Политика ценообразования в аграрной сфере Украины. *Научный вестник Львовского национального университета ветеринарной медицины и биотехнологий имени С. С. Гжицкого*. 2014;(16)3–5:112–117.
12. Hladiy I. Accounting support of pricing of milk processing plants. *Научный вестник Мукачевского государственного университета. Серия: Экономика*. 2015;2–2:221–226.
13. Чеботарь Ю. Ценовая политика и оптимизация ценообразования хозяйствующего субъекта. *РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. 2016;3:143–147.
14. Костюшко Н. С., Тагиль С. В. Роль ценообразования в маркетинге. *Современные исследования*. 2018;11(15):29–30.

REFERENCES

1. Shuliko E. V., Kovaleva I. P. Modern pricing policy of the organization: theoretical aspects. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2019;30(1):186–193. (In Russ.).
2. Koroleva A. M. Price planning for the products of a trading company. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and entrepreneurship*. 2015;8–2(61):591–596. (In Russ.).
3. Masters A. I. Management accounting and analysis of assortment and pricing policies as a tool to improve the effectiveness of the organization. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2015;9(351):27–39. (In Russ.).
4. Pashchenko F. F., Ivanyuk V. A., Abdikeev N. M. Indicative planning in managing change processes. *Upravlencheskie nauki = Management science*. 2015;(5)2:63–70. (In Russ.).
5. Ilshenko I. P., Shumskaya L. I., Zhukovina O. A. The use of direct cost accounting data in the pricing policy of the enterprise. *Obrazovanie, nauka i sovremennoe obshestvo: aktual'nye voprosy ekonomiki i kooperacii = Education, science and modern society: current issues of the economy and cooperation*. 2013;(1):233–242. (In Russ.).
6. Kondratieva Z. A. The impact of pricing methods on the formation of financial results and the performance of enterprises of the hotel business in the Russian Federation. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial analytics: problems and solutions*. 2016;26(308):32–46. (In Russ.).

7. Kravets E.V. Influence of flexible pricing methodology on the formation of financial results for other activities. *Korporativnoe upravlenie ekonomicheskoi i finansovoi deyatel'nost'yu na zheleznodorozhnom transporte = Corporate management of economic and financial activities in railway transport*. 2018;(15)160–164. (In Russ.).
8. Shaimardanov Sh.R., Kodirov U.S. Modern aspects of improving the efficiency of pricing policy of the enterprise. *International Conference on Advanced Research in Business, Economics, Law and Social Sciences Conference Proceedings*. 2017;(15):244–249. (In Russ.).
9. Storonyanska I., Lypych M. Estimates of predictability of pricing in the stock market of Ukraine. *Ekonomika razvitiya = Development economics*. 2015;2:13–21.
10. Kiseleva I.A., Gryzunova N.V., Buy N.A., Simonovich N.E. Analysis of pricing factors on the cost of tourism services. *Izvestiya Kabardino-Balkarskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta im. V.M. Kokova = News of the Kabardino-Balkarian State Agrarian University. V.M. Kokova*. 2016;1(11):72–81. (In Russ.).
11. Maslyak O.V. Pricing policy in the agricultural sector of Ukraine. *Nauchnyi vestnik L'vovskogo nacional'nogo universiteta veterinarnoi mediciny i biotekhnologii imeni S. S. Gzhickogo. = Scientific Messenger of Lviv National University of Veterinary Medicine and Biotechnologies*. 2014;(16)3–5:112–117.
12. Hladiy I. Accounting support of pricing of milk processing plants. *Nauchnyi vestnik Mukachevskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Scientific Bulletin of Mukachevo State University. Series: Economics*. 2015;2–2:221–226.
13. Chebotar Y. Pricing policy and optimization of pricing of an economic entity. *RISK: Resursy. informatsiya. snabzhenie. konkurentsya = RISK: Resources, information, supply, competition*. 2016;3:143–147. (In Russ.).
14. Kostyushko N.S., Tagil S.V. The role of pricing in marketing. *Sovremennye issledovaniya = Current research*. 2018;11(15):29–30. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Елена Витальевна Шулико — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финансового университета, Новороссийск, Россия
233025@rambler.ru

Ирина Петровна Ковалева — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финансового университета, Новороссийск, Россия
ipk28@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Elena V. Shuliko — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Economics, Finance and Management Department, Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia
233025@rambler.ru

Irina P. Kovaleva — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Economics, Finance and Management Department, Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia
ipk28@yandex.ru

Статья поступила 12.03.2019; принята к публикации 29.03.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 12.03.2019; accepted for publication on 29.03.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-68-75

УДК 658(045)

JEL M21, M29

Оценка компетенций работников в системе профессиональных квалификаций в условиях цифровой экономики

Э.П. Печерская^а, А.И. Кривцов^б, Т.М. Тарасова^с

Самарский государственный экономический университет, г. Самара, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3218-5113>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-1648-5367>;^с <https://orcid.org/0000-0002-0950-9503>

АННОТАЦИЯ

В Стратегии социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года, Стратегии развития Самарской области до 2030 года, Стратегии развития городского округа Самара до 2025 года поставлены задачи перевода экономики страны на инновационный путь развития, выведения ее на траекторию быстрого и устойчивого роста на передовой технологической основе. В нормативных документах делается упор на инновационно-технологическое развитие производства, повышение технологических инициатив, построение общества с высокоразвитой цифровой экономикой. Кадры являются важнейшим интеллектуальным и профессиональным ресурсом, обеспечивающим успешную реализацию данных стратегий. В статье обоснована необходимость интеграции международного опыта оценки квалификаций, а также рассматривается существующая система оценки квалификаций работников в России. Предложена логико-структурная матрица по сопряжению профессиональных стандартов России и Белоруссии со странами Европейского союза.

Ключевые слова: оценка квалификации; центр оценки квалификации; цифровая экономика; профессионально-общественная аккредитация; рамка квалификации; профессиональный стандарт

Для цитирования: Печерская Э.П., Кривцов А.И., Тарасова Т.М. Оценка компетенций работников в системе профессиональных квалификаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(3):68-75. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-68-75

ORIGINAL PAPER

Assessment of Employees' Competences in the System of Professional Qualifications in a Digital Economy

E. P. Pecherskaya^а, A. I. Krivtsov^б, T. M. Tarasova^с

Samara State University of Economics, Samara, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-3218-5113>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-1648-5367>;^с <https://orcid.org/0000-0002-0950-9503>

ABSTRACT

In the strategy of socio-economic development of the Russian Federation until 2020, the Development Strategy of the Samara Oblast until 2030, the Development Strategy of Samara until 2025, the tasks are set to transfer the country's economy to an innovative development path, putting it on the course of fast and sustainable growth on the advanced technological foundation. Regulatory documents focus on innovative and technological development of production, increasing technological initiatives, building a society with a highly developed digital economy. Human resources are the most important intellectual and professional resource that ensures the successful implementation of these strategies. The article substantiates the need to integrate international experience in the assessment of qualifications, as well as it examines the existing system of assessment of qualifications of workers in Russia. It also proposes a logical-structural matrix for linking the professional standards of Russia and Belarus with the countries of the European Union.

Keywords: qualification assessment; qualification assessment center; digital economy; public accreditation; qualification frame; professional standard

For citation: Pecherskaya E. P., Krivtsov A. I., Tarasova T. M. Assessment of employees' competences in the system of professional qualifications in a digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(3):68-75. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-68-75

ВВЕДЕНИЕ

В России введена в действие новая система оценки квалификации и активно идет процесс по внедрению профессиональных стандартов. Действующая система оценки квалификации предполагает независимую оценку квалификации сотрудников на соответствие требованиям, отраженным в профессиональном стандарте.

Профессиональный стандарт является нормативно-правовым актом, утвержденным приказом Министерства труда и социальной защиты России, и отражает требования к образованию и необходимые компетенции, знания и навыки для выполнения каждой обобщенной трудовой функции.

В настоящее время в России разработано около тысячи профессиональных стандартов. Однако их внедрение в практическую деятельность предприятий столкнулось с рядом проблем как организационного, так и нормативно-правового характера. Также сложно осуществить независимую оценку квалификаций в России. Одной из проблем является необходимость разработки и утверждения Национальной системы квалификаций как основы для разработки профессиональных стандартов, а также развития отраслевых структур квалификаций. За рубежом уже накоплен значительный опыт в создании национальных систем оценки квалификации¹. Активно ведется работа по формированию единого европейского справочника, который свяжет различные национальные системы квалификаций и тем самым облегчит более тесную связь между ними. Тем самым будет создана сеть независимых, но связанных и взаимно понятных систем квалификаций. Используя результаты обучения в качестве общего ориентира², рамочная основа облегчит сравнение и передачу квалификаций между странами, системами и учреждениями и, следовательно, будет иметь отношение к широкому кругу пользователей как на европейском, так и на национальном уровне. Большинство европейских стран решили разработать национальные рамки квалификаций. До недавнего времени в России также существовала собственная

система присвоения и оценки квалификаций. Она имеет как положительные, так и отрицательные стороны, которые необходимо учитывать при внедрении новой системы. Цель данной статьи — показать положительный опыт разработки национальных систем оценки квалификаций, охарактеризовать особенности и проблемы развития этой системы в современной России и предложить пути решения этих проблем.

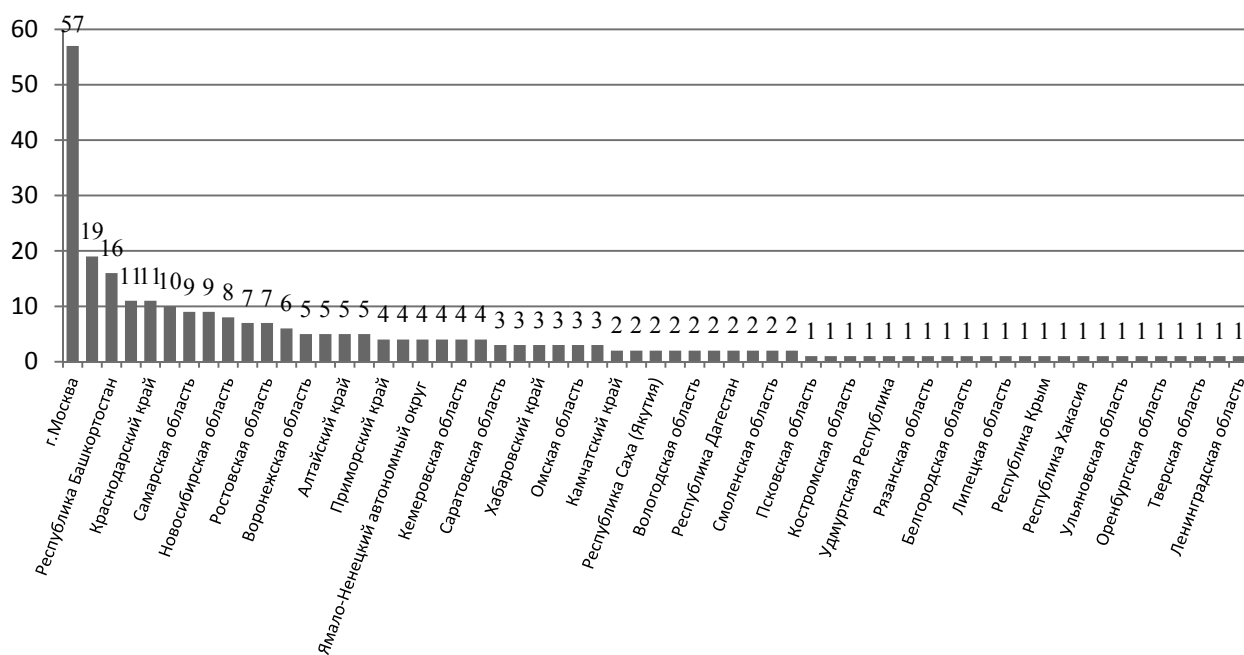
РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Указом Президента Российской Федерации от 16.04.2014 № 249 «О Национальном совете при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям» был создан Национальный совет при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям, который координирует работу, направленную на повышение качества профессионального образования, а также по приведению федеральных государственных стандартов профессионального образования в соответствие с профессиональными стандартами; по профессионально-общественной аккредитации образовательных программ профессионального образования; по формированию системы независимой оценки профессиональной квалификации [1]. В связи с принятием 1 января 2017 г. Федерального закона № 238-ФЗ «О независимой оценке квалификации» бизнес-сообществу и сфере образования в кратчайшие сроки необходимо начать совместную работу по оценке профессиональных компетенций работников сферы экономики и образования, создать условия для включения их в систему непрерывного образования, усилить роль профессиональных сообществ в развитии профессиональных квалификаций, разработать процедуры подтверждения соответствия квалификации соискателя положениям профессионального стандарта. Это должно привести к повышению качества профессионального образования и конкурентоспособности на рынке труда лиц, прошедших независимую оценку квалификаций. Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» сформирована дорожная карта по развитию Национальной системы квалификаций [2].

По данным Национального агентства развития квалификаций по состоянию на 20 августа 2018 г. в 62 регионах Российской Федерации функциони-

¹ Cedefop. Application of learning outcomes approaches across Europe: a comparative study. Luxembourg: Publications Office. Cedefop reference series; № 106. URL: <http://www.cedefop.europa.eu/en/publications-and-resources/publications/3074> (дата обращения: 18.01.2019).

² Cedefop. Defining, writing and applying learning outcomes: a European handbook. Luxembourg: Publications Office. URL: <http://www.cedefop.europa.eu/en/publications-and-resources/publications/4156> (дата обращения: 13.01.2019).



Распределение ЦОКов по регионам России на 20.08.2018 / Distribution of qualification assessment centers in the regions of Russia for 08.20.2018

Источник / Source: по данным Национального агентства развития квалификаций. URL: http://portal.aksp.ru/cms_data/usercontent/regionaleditor/2018/nok-tekushchee-sostoyanie-perspektivy.pdf. (дата обращения: 15.01.2019) / according to the National Qualifications Development Agency. URL: http://portal.aksp.ru/cms_data/usercontent/regionaleditor/2018/nok-tekushchee-sostoyanie-perspektivy.pdf. (accessed on 15.01.2019).

руют 22 СПК, 275 центров оценки квалификаций (ЦОК) и 407 экзаменационных площадок.

Диаграмма распределения по регионам ЦОКов представлена на *рисунке*. Как видно, абсолютный максимум наблюдается в г. Москве, где на 12 506 468 человек приходится 57 центров. Наблюдается прямая зависимость количества ЦОКов и численности населения регионов.

За период с 2014 по август 2018 г. независимую оценку прошли около 18 000 человек в различных отраслях. Причем следует отметить, что 16 500 человек получили свидетельства о квалификации, а 1473 человека — заключение о прохождении экзамена. Более подробная информация о результатах оценки квалификаций по различным СПК приведена в *табл. 1*. Центрами оценки квалификаций СПК финансового рынка было выдано 506 свидетельств и 220 заключений. Эти цифры свидетельствуют о том, что в настоящее время процесс становления института независимой оценки квалификации еще в начале своего развития и существует большой резерв для дальнейшей работы и развития.

Все рамки квалификаций базируются на результатах обучения, именно такой подход позволит

структурировать и сравнивать профквалификации [3]. Кроме того, на основе результатов обучения можно обоснованно формулировать образовательные стандарты и программы, отвечающие потребностям рынка труда и самих граждан³.

Во всех странах, занимающихся разработкой национальной рамки квалификаций (НРК), рамка рассматривается как часть национальной системы профквалификаций и имеет целью сопоставимость с Европейской рамкой квалификаций (ЕРК).

В странах Европейского союза принята ЕРК[4], представляющая собой метаконструктор, обеспечивающий сопоставление и сравнение различных национальных квалификаций. Европейская рамка квалификаций позволяет соотнести национальные рынки труда с единой системой квалификаций и вносит вклад в развитие инноваций в национальных системах образования и обучения, ори-

³ UNESCO. Global education monitoring report — Education for people and planet: creating sustainable future for all. Paris: UNESCO. URL: <http://uis.unesco.org/sites/default/files/documents/education-for-people-and-planet-creating-sustainable-futures-for-all-gemr-2016-en.pdf> (дата обращения: 15.01.2019).

Таблица 1 / Table 1

**Сферы деятельности, по которым прошли профессиональные экзамены /
Areas of activity for which professional exams were held**

№ п/п	Совет по профессиональным квалификациям	центры оценки квалификаций, выдавшие документы	выданные свидетельства	выданные заключения
1	СПК в области сварки	30	1 885	2
2	СПК финансового рынка	13	506	220
3	СПК в nanoиндустрии	4	309	67
4	СПК в жилищно-коммунальном хозяйстве	9	204	4
5	СПК в строительстве	7	440	5
6	СПК в сфере гостеприимства	2		
7	СПК в области информационных технологий	1	20	
8	СПК на железнодорожном транспорте	1	1 161	5
9	СПК в лифтовой отрасли, сфере подъемных сооружений и вертикального транспорта	33	11 189	712
10	СПК в электроэнергетике	4	53	3
11	СПК в машиностроении	5	150	68
12	СПК в отрасли судостроения и морской техники	1	95	8
13	СПК в нефтегазовом комплексе	1	313	194
14	СПК в сфере атомной энергии	2	18	
15	СПК в автомобилестроении	1	9	91
16	СПК в целлюлозно-бумажной, мебельной и деревообрабатывающей промышленности	3		
17	СПК в области ракетной техники и космической деятельности	3	25	24
18	СПК офисных специалистов и вспомогательных административных работников	8	34	18
19	СПК индустрии красоты	5	108	33
20	СПК торговой, внешнеэкономической и по отдельным видам предпринимательской и экономической деятельности	1	35	13
21	СПК агропромышленного комплекса	1	21	6
22	СПК в сфере безопасности труда, социальной защиты и занятости населения	1		
Всего выдано:			16 575	1 473

Источник / Source: по данным Национального агентства развития квалификаций. URL: http://portal.aksp.ru/cms_data/usercontent/regionaleditor/2018/nok-tekushchee-sostoyanie-perspektivy.pdf. (дата обращения: 15.01.2019) / according to the National Qualifications Development Agency. URL: http://portal.aksp.ru/cms_data/usercontent/regionaleditor/2018/nok-tekushchee-sostoyanie-perspektivy.pdf. (accessed on 15.01.2019).

ентированных на европейское образовательное пространство.

Открытая и гибкая европейская система квалификаций, основанная на прозрачности и взаимном доверии, является общей референциальной рамкой, цель которой — развитие процессов признания и переноса квалификаций. Она охватывает как профессионально-общественные организации (ПОО), так и общее образование (среднее и высшее), основанное на компетенциях и результатах обучения. Это позволит повысить внутреннюю взаимосвязь в системах образования и обучения, предоставит критериальную рамку для официального признания компетенций, освоенных вне системы формального образования, и эффективное функционирование европейских, национальных и отраслевых рынков труда. Критериальная рамка в настоящее время дополняется другими механизмами, в том числе системами обеспечения качества.

В ЕРК интегрировано ПОО и высшее образование [5]. Практически все европейские страны пересма-

тривают имеющиеся структуры квалификаций и обновляют их в направлении обеспечения их соответствия с Европейской рамкой квалификаций. 20 ноября 2017 г. на шестом совещании министров образования ASEM в Сеуле экспертами Европейского фонда образования (ETF) было представлено исследование «Глобальная инвентаризация региональных и национальных квалификационных рамок»⁴.

В двухтомной публикации представляется обновленная информация о национальных квалификационных рамках (НСК) по всему миру [6]. В ней содержится информация о национальных и региональных событиях, а также о выбранных темах. Это результат совместной работы между крупными международными исследовательскими компаниями. Данная публикация является третьей версией (первая была опубликована в 2013 г., а вторая — в 2015 г.).

⁴ Global inventory of regional and national qualifications frameworks. 2017;1. URL: https://unevoc.unesco.org/up/NQF_Global_Inventory_volume_1.pdf (дата обращения: 15.01.2019).

Таблица 2 / Table 2

Логико-структурная матрица проекта / Logical-Structural matrix of the project

<p>Основная цель: модернизация национальных систем профквалификации в России и Белоруссии с учетом международного опыта стран ЕС</p>	<p>Показатели достижения цели: 1. Количество образовательных программ ВО и ДПО, приведенных в соответствие с профобразовательными стандартами. 2. Повышение эффективности социального и экономического окружения в связи с успешным прохождением НОК. 3. Повышение конкурентоспособности студентов и выпускников вузов стран – партнеров на рынках труда. 4. Количество подготовленных экспертов по ПОА и НОК</p>	<p>Каким образом определяются показатели: 1. Мониторинг деятельности вуза, позиция в рейтинговой системе. 2. Повышение рентабельности организаций, увеличение программ сотрудничества между вузами и бизнес-окружением. 3. Повышение уровня трудоустройства студентов и выпускников вузов, увеличение количества договоров между вузами и бизнес-сообществом. 4. Увеличение числа аккредитованных экспертов Советами по профквалификации</p>	<p>Допущения и риски: 1. Все заинтересованные стороны готовы применить разработанные методы и структуру результатов обучения. 2. Хорошая и стабильная политическая ситуация в странах-партнерах. 3. Профильная структура оценки квалификации, разработанная в рамках проекта, может быть воспроизведена также в разных контекстах и иметь структурное воздействие на более широком уровне (не только на уровне проекта)</p>
<p>Цели проекта: 1. Изучение опыта ведущих европейских университетов по внедрению национальных систем профессиональной квалификации. 2. Использование накопленного потенциала для продвижения национальных систем профессиональной квалификации, его трансформации с учетом национальных особенностей и приоритетов. 3. Повышение устойчивой готовности бизнеса, социальной среды и университетов к системному взаимодействию. 4. Разработка методологической документации по сопряжению программ профессионального образования и стандартов профессионального образования. 5. Создание центров для повышения профессиональной квалификации для реализации модели обучения или переподготовки экспертного сообщества по аккредитации профессиональных образовательных программ и независимой квалификационной оценке</p>	<p>Показатели достижения цели: 1. Организация международной конференции с публикацией сборника научных материалов. 2. Знакомство участников профессионального сообщества, социально-экономической среды с передовой практикой аккредитации профессиональных образовательных программ и независимой квалификационной оценкой. 3. Расширение системного взаимодействия бизнеса, университетов и профессиональных сообществ в рамках НОК и ПОА. 4. Модернизация учебных программ ВО и ДПО в российских университетах и университетах стран-партнеров. 5. Создание материально-технической базы и нормативно-справочной документации для регулирования деятельности центров разработки профессиональных квалификаций</p>	<p>Каким образом определяются показатели: 1. Публикация сборника материалов по материалам международной конференции, а также подготовка заключительного совместного доклада о передовом опыте продвижения глобальных национальных квалификационных рамок в странах ЕС и странах-партнерах. 2. Проведение учебных вебинаров, семинаров и мастер-классов по обобщению и продвижению НОК. 3. Увеличение числа соглашений о сотрудничестве между высшими учебными заведениями и бизнес-средой в сфере ДПО, увеличение числа соглашений о стратегическом партнерстве университетов с работодателями. 4. Увеличение числа образовательных программ, прошедших процедуру ПОА. 5. Увеличение числа центров развития профессиональной квалификации, разработка проекта справочного пособия для АУП и экспертов по разработке программ ДПО для процедуры НОК в соответствии с профессиональными стандартами</p>	

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

Следующее обновление запланировано на 2019 г. Публикация обобщает, систематизирует и анализирует НСК в 100 странах на пяти континентах. Она также охватывает семь мировых/региональных рамок, включая европейскую квалификационную структуру (EQF) [7].

Далее рассмотрим основные цели, задачи, механизмы их реализации, а также допущения, риски и предварительные условия реализации проекта по сопряжению профессиональных стандартов России и Белоруссии со странами Европейского союза и представим их в виде логико-структурной матрицы (табл. 2).

Основная идея независимой оценки квалификации состоит в том, что качество (квалификация — качественное понятие) само по себе измерить очень сложно, поскольку оно является интегральным понятием. Однако его можно разложить на более простые элементы и построить своеобразное дерево свойств. В систему такой оценки закладывается принцип сравнения с эталоном (нормативом, образцом) выполнения действий. Далее авторами сформулированы основные принципы и методы исследования, которых необходимо придерживаться для успешной реализации проекта интеграции системы независимой оценки:

- принцип измеримости и оцениваемости свойств квалификации;
- принцип сравнимости качества конкурирующих вариантов различных исполнений объекта одного и того же вида;
- качество целого объекта обусловлено качеством его составных частей;
- принцип модульности оценки, определяющей целесообразность проведения оценивания по отдельным свойствам квалификации, поскольку каждый небольшой сегмент исследования характеризуется более точными результатами;
- принцип целесообразности, обеспечивающей достижение целей измерения и анализа выполнения (достижения, сформированности, наличия) существенных свойств квалификации с позиции приоритетной необходимости их для производственного процесса;
- принцип сопоставимости оцениваемого свойства квалификации и качества отдельно взятого эталона описания демонстрации этого свойства или совокупности всех свойств;
- принцип технологичности, обеспечивающей возможность проведения процедур оценки по определенному алгоритму;

- выбор модели комплексного показателя, определение коэффициентов весомости показателей и др.

ВЫВОДЫ

Таким образом, можно сделать следующие выводы о существующей ситуации на международном рынке оценки профессиональных квалификаций и дальнейших перспективах его развития в России:

1. Число НСК стабилизировалось примерно на 150, но они более развиты, особенно в Европе, Южной Африке, Тихоокеанском регионе и некоторых азиатских странах.

2. В период между 2015 и 2019 гг. страны укрепляют сотрудничество путем увязки с региональными структурами. В Европе 33 из 39 стран, которые участвуют в EQF и теперь связаны друг с другом этими структурами. В Азии введена справочная структура ASEAN.

К декабрю 2017 г. 34 страны связали («ссылочно») свои национальные квалификационные уровни с EQF: Австрия, Бельгия (Фландрия и Валлония), Болгария, Хорватия, Кипр, Чешская Республика, Дания, Эстония, Финляндия, бывшая югославская Республика Македония, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Исландия, Ирландия, Италия, Латвия, Лихтенштейн, Литва, Люксембург, Косово, Мальта, Черногория, Нидерланды, Норвегия, Польша, Португалия, Словакия, Словения, Соединенное Королевство (Англия, Шотландия и Уэльс). Финляндия представит свой реферальный отчет на декабрьском совещании Консультативной группы EQF. Остальные страны, как ожидается, также свяжут свои национальные квалификационные уровни с EQF в 2019–2020 гг., а это означает, что первый этап взаимодействия EQF почти завершен.

EQF стала источником вдохновения для разработки национальных и региональных систем квалификаций во всем мире. Все большее число стран и регионов стремятся к более тесным связям между своей квалификационной структурой и EQF.

Помимо европейских стран, можно отметить несколько стран, которые связали с EQF свои рамки квалификаций. Например, теперь EQF связан с Австралийской квалификационной базой (AQF), Новой квалификационной картой Новой Зеландии (NZQF) и Рамочной квалификацией Гонконга (HKQF).

3. НСК необходимо поддерживать систему квалификаций в России. Можно выделить четыре основных ее компонента:

- пропорциональное или соразмерное законодательство, которое ставит систему нормативных правовых актов в зависимость от уровня риска, характерного для той или иной сферы;
- устойчивое участие всех заинтересованных сторон предполагает общую заинтересованность работников в повышении своей квалификации, представителей образования в выпуске конкурентоспособных специалистов и бизнеса в поиске квалифицированных кадров;
- институциональная устойчивость предполагает установление баланса формальных и неформальных

правил взаимодействия между всеми участниками процесса независимой оценки квалификаций;

- национальные стратегии обеспечения качества, которые позволят в целом повысить уровень квалификации персонала.

Интегрированное сетевое взаимодействие возможно будет реализовать путем создания информационных порталов в университетах-партнерах, предназначенных для интегрированного обмена информацией между органами власти, бизнеса, гражданами и обучающимися на основе стандартизированных процессов информационного взаимодействия, обеспечивающего весь комплекс услуг в области НОК для потребителей.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Allais S. The implementation and impact of national qualifications frameworks: report of a study in 16 countries. ILO, Geneva. URL: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/@ed_emp/@ifp_skills/documents/meetingdocument/wcms_126589.pdf (дата обращения: 12.01.2019).
2. Astafeva O.V. Council for professional qualifications in the staff training for the digital economy. International Scientific Conference “Global Challenges and Prospects of the Modern Economic Development”. URL: <https://dx.doi.org/10.15405/epsbs.2019.03.84> (дата обращения: 12.01.2019).
3. Benveniste L., Montoya S. Education SDG indicator on learning outcomes gets a major upgrade. URL: <https://norrags.wordpress.com/2016/12/08/education-sdg-indicator-on-learning-outcomes-gets-a-major-upgrade/> (дата обращения: 13.01.2019).
4. Coles M. National qualifications frameworks: reflections and trajectories. Quality and Qualifications Ireland. URL: <http://www.qqi.ie/Publications/Publications/National%20Qualifications%20Frameworks%20Reflections%20and%20Trajectories.pdf/> (дата обращения: 18.01.2019).
5. Keevy J., Chakroun B. Levelling and recognising learning outcomes: the use of level descriptors in the 21st century. Paris: UNESCO. URL: http://www.cedefop.europa.eu/files/2221_en.pdf (дата обращения: 13.01.2019).
6. Yamada S. Post 2015 and SDG 4: shifting focus to learners’ skills and knowledge. NORRAG News; 54:30–32. URL: http://www.norrags.org/fileadmin/Full%20Versions/NN_54.pdf/ (дата обращения: 12.01.2019).
7. Маштакеева Д.К., Лисичкина Ю.С., Астафьева О.В. Профессионально-общественная аккредитация как индикатор качества проектирования и реализации образовательных программ. *Профессионал — финансы*. 2018;(4):101–107.

REFERENCES

1. Allais S. The implementation and impact of national qualifications frameworks: report of a study in 16 countries. ILO, Geneva. URL: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/@ed_emp/@ifp_skills/documents/meetingdocument/wcms_126589.pdf (accessed on 12.01.2019).
2. Astafeva O.V. Council for professional qualifications in the staff training for the digital economy. International Scientific Conference “Global Challenges and Prospects of the Modern Economic Development”. URL: <https://dx.doi.org/10.15405/epsbs.2019.03.84> (accessed on 12.01.2019).
3. Benveniste L., Montoya S. Education SDG indicator on learning outcomes gets a major upgrade. URL: <https://norrags.wordpress.com/2016/12/08/education-sdg-indicator-on-learning-outcomes-gets-a-major-upgrade/> (accessed on 13.01.2019).
4. Coles M. National qualifications frameworks: reflections and trajectories. Quality and Qualifications Ireland. URL: <http://www.qqi.ie/Publications/Publications/National%20Qualifications%20Frameworks%20Reflections%20and%20Trajectories.pdf> (accessed on 18.01.2019).

5. Keevy J., Chakroun B. Levelling and recognising learning outcomes: the use of level descriptors in the 21st century. Paris: UNESCO. URL: http://www.cedefop.europa.eu/files/2221_en.pdf (accessed on 13.01.2019).
6. Yamada S. Post 2015 and SDG 4: shifting focus to learners' skills and knowledge. NORRAG News, Vol. 54, pp. 30–32. URL: http://www.norrag.org/fileadmin/Full%20Versions/NN_54.pdf (accessed on 12.01.2019).
7. Mashtakeeva D. K., Lisichkina Yu. S., Astafeva O. V. Professional public accreditation as an indicator of the quality of the design and implementation of educational programs. *Professional — finansy = Professional — finance*. 2018; 4:101–107. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Эвелина Павловна Печерская — доктор педагогических наук, директор института систем управления, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия
pecherskaya@sseu.ru

Артём Игоревич Кривцов — доктор экономических наук, профессор кафедры «Менеджмент», Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия
2030202@gmail.com

Татьяна Михайловна Тарасова — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Учет, анализ и аудит», Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия
tarasova2004@inbox.ru

ABOUT THE AUTHORS

Evelina P. Pecherskaya — Dr. Sci. (Pedag.), Director of the Institute of Control Systems, Samara State Economic University, Samara, Russia
pecherskaya@sseu.ru

Artem I. Krivtsov — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Management Department, Samara State Economic University, Samara, Russia
2030202@gmail.com

Tat'yana M. Tarasova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Samara State University of Economics, Samara, Russia
tarasova2004@inbox.ru

Заявленный вклад авторов:

Печерская Э.П. — подготовка обзора литературы, формулировка гипотез исследования.

Кривцов А.И. — сбор данных для проведения исследования, анализ существующих проблем и перспектив развития.

Тарасова Т.М. — изучение международного и российского опыта оценки квалификаций, формирование логико-структурной матрицы.

Authors' declared contribution:

Pecherskaya E. P. — preparation of literature review; formulation of research hypotheses.

Krivtsov A. I. — data collection for research, analysis of existing problems and development prospects.

Tarasova T. M. — study of international and Russian experience in the assessment of qualifications, the formation of a logical-structural matrix.

Статья поступила 21.03.2019; принята к публикации 25.04.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 21.03.2019; accepted for publication 25.04.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-76-83

УДК 657(045)

JEL D81

Возникновение института частного финансового контроля Древней Руси

А.Е. Криони

ИП «А.Е. Криони», Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-5978-9809>

АННОТАЦИЯ

Поиск корней исторических институтов в глубокой древности – путь совершенно оправданный и необходимый. Однако иногда древнейшие по происхождению явления в новых условиях переживали настолько сильные трансформации, что их первоначальная характеристика не может быть обнаружена только за простым чтением исторических памятников права. Одним из таких феноменов нам представляется институт Древнерусского частного аудита, о присутствии которого в финансовой жизни славян и с наибольшей наглядностью можно говорить лишь после глубокого осмысления обычаев совершения торговых сделок. «Заклич», «Заповедь на торгу» в Оуставь Великого Князя Ярослава Владемерича о Судъхъ, статья 27 раздела «О челядинь» в Правда Роуская – по своему содержанию перечисленные акты и аналогичные им положения, входящие в Свод торгового права, – все они описывают процедуру, без которой становится совершенно невозможным допустить мысли, что частный контроль в Древней Руси не существовал.

Ключевые слова: внешний аудит; бухгалтерский учет; предпринимательский риск; детективный аудит; оценка опыта; деловая репутация; оценка деловой репутации; факторная модель

Для цитирования: Криони А.Е. Возникновение института частного финансового контроля Древней Руси. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):76-83. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-76-83

ORIGINAL PAPER

The Genesis of the Private Financial Control in Ancient Russia

A.E. Krioni

Sole proprietorship “A.E. Krioni”, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-5978-9809>

ABSTRACT

To search the roots of historical institutions in deep antiquity is a way which is completely justified and even necessary. However, it so happens that sometimes under new conditions even the most ancient phenomena undergo such strong transformations that their initial characteristics could not be found by simple reading of historical documents of law. One of these phenomena, according to the author, seems to be the institute of the Old Russia's private audit to be visibly found in the financial life of the Slavs after a deep examination of trade customs and traditions of making deals. Such acts as “Zaklich”, “The Commandment on Bargaining” in Oustav of the Grand Prince Jaroslav Vlademerich of Sudh, article 27 of the section “On Chelyadins” in Pravda Rouskaya and similar provisions included in the Code of Trade Law describe the procedure which makes us admit that private control in Ancient Russia existed.

Keywords: external auditing; Accounting; business risk; detective auditing; experience evaluation; business reputation; evaluation of business reputation; factor model

For citation: Krioni A.E. The genesis of the private financial control in Ancient Russia. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):76-83. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-76-83

ВВЕДЕНИЕ

Прежде чем говорить о месте частного контроля в Российском финансовом праве, представляется необходимым определиться с понятийным аппаратом, уяснив, что же мы понимаем под термином «частный», говоря об услуге контроля, а также найти исторические предпосылки выделения частной формы аудита в ее обособленную категорию, в ее отдельный вид. По этой причине мы решили расширить наши исследования и начать свой обзор с истории становления частного финансового контроля Древнерусской цивилизации, о возрасте которого, при всех спорах и неясностях, можно сказать достоверно одно — в IX в. государственность, а значит, вместе с ней и финансовые институты у восточных славян уже существовали¹.

В научной литературе вопросы о частном характере хозяйственного контроля, имевшем место в древнерусском государстве, освещены слабо или не нашли достаточного освещения. Свод Древнерусского права прямого ответа на этот непростой вопрос также не дает. Вероятно, по той причине, что изменения, касающиеся как формы, так и содержания частного предпринимательского права в раннефеодальной Руси, были не слишком явными, неочевидными и скоротечными.

Соотношение и разграничение частного и публичного интереса в экономической науке представляют собой долгую историю, а попытки выявить критерии их отличия предпринимались учеными в течение не одного века. Исторически различие частных и публичных интересов основывается на традициях римского права², а именно разделяется по характеру проявления их в общественной жизни граждан. Правоведы обычно ссылаются на труды римского юриста Ульпиана, жившего на рубеже II и III столетий нашей эры, т.е. за три столетия до по-

явления первых упоминаний о склавенах³. Один из фрагментов в его сочинениях, включенный в первый титул первой книги «Дигест» римского императора Юстиниана, содержит рассуждения о правосудии и праве и звучит он приблизительно так: «Изучение права распадается на две части: публичное и частное. Публичное право есть то, которое относится к положению Римского государства, тогда как частное относится к пользе отдельных лиц» [1]. Нетрудно в этих рассуждениях заметить, что мыслители Древнего Рима имели вполне определившееся представление о разнице в положении государства и положении отдельных частных лиц, причем нормы права частного, регулировавшие отношения между гражданами Римской империи, назывались, гражданскими, а вся система — *ins civile*. Из рассуждений Ульпиана видно, что для частного права характерна диспозитивность правил, в то время как публичному праву присущи императивные права. Получается, что «частное предпринимательское право» — это часть общего императивного права, которое регулирует прежде всего экономические и имущественные взаимоотношения частных лиц. Отсюда, экономические отношения продавца и покупателя строятся всецело на их частных интересах и реализуются к их обоюдной пользе на основе личной воли каждого, т.е. носят диспозитивный характер.

Следуя традициям римского права, современное российское гражданское законодательство не обошло вниманием частную деятельность предпринимчивых в хозяйственном отношении граждан. Исходя из ст. 2 ГК РФ, индивидуальное, т.е. частное предпринимательство, представляет автономную, осуществляемую на свой риск экономическую деятельность, цель которой — систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в установленном законе порядке. С другой стороны, частные предприниматели не могут обойтись в своей деятельности без императивных норм, т.е. без государственных запретов, в известной степени ограничивающих самостоятельность и добрую инициативу участ-

¹ С. В. Юшков указывает на ряд политических образований, которые появились накануне Киевского государства. Это известные Куявия, Славия и Артания, располагавшиеся в Киевской земле, по озеру Ильмень и на таманском полуострове, приблизительно в VIII в. (См.: Юшков С. В. Указ. соч. С. 12; Греков Б. Д. Киевская Русь. М.: 1953. С. 526). Е. А. Рыбаков полагает, что о Киевском государстве можно говорить уже с самого начала IX в.

² Начиная с III века до н.э. римские управляющие назначали квесторов, магистратов и чиновников казначейства, обязанных контролировать бухгалтерию всех провинций и отчитываться устно о выполненной работе. Поэтому можно считать, что употребление слов «аудит» и «аудитор» также относится именно к римской практике.

³ наших предков середины I тысячелетия источники называют по-разному. Впервые термин «славяне» встречаем у историка VI в. Иордана, причем он называет «склавинов» также антами и венетами. Наряду с этим, византийские авторы VI–VII вв. различают антов и славян, хотя и отмечают, что они говорят на одном языке. (См.: Российское законодательство X–XX веков. В 9 т. Т. 1. Законодательство Древней Руси. М.: Юрид. лит.; 1984. С. 9).

ников имущественных отношений. В любой сделке одна из сторон выглядит всегда экономически более слабой, чем ее контрагент. А это значит, что с учетом своего менее выгодного положения она более другой заинтересована в смещении чаши весов в сторону справедливости, что без административного принуждения осуществить бывает очень затруднительно.

Профессор С. С. Алексеев, исследуя феномен «частное право» от древности до наших дней, приходит к выводу, что не было, нет и не должно быть такого нормативного акта, «который воплощает частное право, так сказать, в чистом виде. Такого чисто гражданского закона в истории права не было, его нет сейчас, и не будет в будущем...» [2]. То есть при всей декларативности принципов справедливости и равенства сторон преимущественное положение в хозяйственных отношениях занимают не императивные предписания и даже не личная воля предпринимателей, а юридические дозволения сторонам проявлять волю сообразно собственным экономическим интересам и государства для систематического получения прибыли.

Под «частными услугами» мы понимаем предпринимательское пространство с абстрактными границами финансово-хозяйственного влияния и относящееся к той части предпринимательского сосуществования, которое на всех языках называется профессиональной индивидуальной занятостью, — это зона неприкосновенная, хранящая личную профессиональную тайну, навыки и знания предпринимателя, и представляющая возможность их обладателю открыто, свободно, но не бескорыстно, выражать окружающим мнение по вопросам, входящим в сферу его профессиональной компетентности. Естественно, заключенная внутри себя эта свобода, не может быть запертой на замок и обнесена глухим забором. Вопреки частной жизни личности, институт частного финансового контроля постоянно подвергается регулярной атаке на прочность как со стороны предпринимателей, так и со стороны подчиненной власти.

Личное профессиональное пространство древнерусского частного аудитора тоже необходимо было защищать от напора извне. Начиная с IX–X вв. все проявления нашей русской частной культуры финансового контроля и по настоящие дни несут этот отпечаток двойного конфликта, который и сегодня проявляется все острее. И если мы ретроспективно прослеживаем воззрение современных ученых-экономистов, то часто находим в одних и тех же

теоретических представлениях о деятельности внешнего аудита вовсе противоречивые элементы. Так, с одной стороны, усиливается роль и влияние общественных институтов внешнего контроля, действующих в форме экспертных и аудиторских объединений и сообществ, в то же время сохраняется тенденция по последовательному вдавливанию западного опыта в отечественную культуру частного аудита; при этом принципы независимости и объективности ведения аудита подменяются пустыми ритуалами или вовсе забываются. Но и это еще не все. Борьба двух видов финансового контроля выступает в современной экономической теории не как временная противоречивость, требующая методического урегулирования и адаптации к российским условиям, но как ошибочная попытка столкнуть две принципиально-противоположные формы финансового контроля — внешнюю и внутреннюю. Огромный потенциал внешнего финансового контроля раскрывается только через личную (частную) предпринимательскую свободу и финансовую независимость частного аудитора от аудируемого лица, что при абсолютном следовании международным стандартам в отечественной экономике сделать представляется с огромным трудом.

СВОД ДРЕВНЕРУССКОГО ТОРГОВОГО ПРАВА

Все противоречия и сложности хозяйственного взаимодействия сторон в торговом праве отражаются в терминологии законодательства своей эпохи. Но существовало ли Древнерусское предпринимательское право? Нужно полагать, что «да». Потому что право возникает одновременно с государством и Древнерусское право не является здесь исключением. Следовательно, хронологические рамки предпосылок к возникновению частного финансового контроля также становятся ясны с момента их обнаружения в источниках древнерусского права, которых мы насчитали всего семь:

- Договор Русских с Греками при князе Олеге, 911 г.
- Договор Русских с Греками при князе Игоре, 945 г.
- Русская Правда (список академический).
- Устав князя Ярослава Владимировича о судах. Суд о душегубстве. Правда Русская (список карамзинский).
- Дополнительные статьи Русской Правды из других списков.

- Псковская Судная Грамота (1397–1467).
- Новгородская Судная Грамота (1471 г.).

Конечно, говорить о Своде Древнерусского торгового права как о систематизированном собрании правовых норм нужно в весьма условном смысле. Никакой последовательности в привычном для современного юриста изложении норм в Русской Правде нет. Между тем в некоторых статьях присутствуют процедуры, указывающие на существовавший контроль в хозяйственных отношениях сторон сделки (см. таблицу).

Например, в источниках неоднократно встречаются нормы о лицах, наделенных полномочиями контроля и сопровождения договоров купли-продажи. И ключевые слова здесь — ни деньги, ни выгода или имущественный расчет, а почетный гражданский статус свидетеля будущей сделки — *послуха*⁴, это высокое, приличествующее порядочному человеку высоконравственное право свидетельствовать перед покупателем вещи о доброй воле ее продавца.

На наш взгляд, процедура освидетельствования послухами — важная и совершенно недооцененная современными исследователями часть Древнерусского торгового права. Полагаем, что именно предусмотренный законом институт послушества, основанный на национальной идее презумпции добропорядочности сторон сделки, дает самые убедительные основания говорить об обнаружении в Древнерусском своде первых признаков зарождения частной аудиторской деятельности. Деятельность эта напрямую следовала из умения сведущего в таких делах специалиста применять специальные знания и навыки, одним словом, она исполнена необходимостью проявить общественно-полезную обязанность по проверке контрагентов. Боязнь общественного осуждения⁵ в недобросовестности и предвзятости играла важную роль в частных сделках, а высокий статус послушества, вероятно, выступал таким га-

⁴ Послухом может быть только человек свободного состояния, в исключительных случаях, когда свободных людей не было, принималось свидетельство холопа высшего рода (управляющего боярским двором). Допускалось при незначительных делах принимать свидетельства заемщика (закупа). См. ст. 77 О послушестве. *Правда Русская*. с. 62.

⁵ О значимости репутации в крестьянской среде свидетельствует, в частности, наличие многочисленных заговоров «на почет» или «на любовь всех людей» в дополнение к заговорам «на подход» к судьям или начальству и к традиционной любовной магии. См.: Русские заговоры и заклинания: Материалы фольклорных экспедиций 1953–1993 гг. Аникин В.П., ред. М.; 1998. С. 379–381; Русский народ, его обычаи, обряды, предания, суеверия и поэзия. Собр. М. Забытым. М.; 1992. С. 317.

Таблица / Table

**Сравнительная таблица и указатель статей
Свода древнерусского торгового права,
относящихся к частному аудиту (частному
финансовому контролю) / Comparative
table and index of articles of the Code of
Old Russian Trade Law relating to private
auditing (private financial control)**

Правовой источник и объект исследования / Legal source and subject of study	Статья / Article
Договор Олега	
О наследстве	13
Договор Игоря	
О посольстве Руссов в Царьграде и правах торговли там	2
Русская Правда (список академический)	
Суд общины по гражданским искам	14
Послухи	28
Договоры: купля-продажа, заем	14
Русская Правда (список карамзинский)	
Суд общины по гражданским искам	115
Заклич, заповедь	27, 29, 123
Послухи	15, 17, 45–48
Взаимное отношение между судебными доказательствами	17, 24
Договоры: купля-продажа, заем	44, 45, 47–69
Форма совершения договора перед послухами	34, 36, 44–47, 119
Псковская Судная Грамота (1397–1467)	
Послушество	21–24, 25, 27, 117
Формы процесса. Заклич. Свод	39, 44, 54
Условия послушества	22, 23
О состязательности послухов	24
Купля-продажа	46, 47, 56, 106, 114, 118
Новгородская Судная Грамота (1471)	
Послушество. Доказательство различие послухов от остальных свидетелей	22
Процедура вызова послуха с суд	23
Опослушествование, т.е. показание послуха против истца по уголовному процессу	36

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

рантом презумпции добропорядочности сторон и воспринимался в небольших поселениях так же, как сейчас мы привыкли воспринимать слово частного нотариуса, заверяющего своей подписью и печатью действительность коммерческой сделки.

Полагаем, что господство частных контрольных начал в экономической жизни Древней Руси произошло вместе с появлением института послушества и неразрывно связано с ним. В дальнейшем исследовании именно эту модель мы и будем последовательно применять к реалиям частной предпринимательской жизни славян, новгородцев, псковичей⁶, к их обычаям делового оборота, относящимся к VIII–XIII вв.⁷, т.е. более чем к пятивековому периоду времени, тогда как обрядность и порядок в совершении торговых сделок последовательно развивались в сторону устойчивых и удобных для всех сторон внешних и внутренних форм хозяйственного контроля, вплоть до наступления эпохи политической раздробленности (XII в.) [9].

В этом случае мы исходим из предположения, что развитие товарно-денежных отношений в древнерусском государстве неизбежно и активными темпами ведет к необходимости покупателя и продавца заблаговременно проверять дееспособность друг друга. Конечно, чтобы доказать этот довод, понадобился хотя бы один правовой источник, а также доказательство многократного и продолжительного его применения в быту. В действительности же статистика предоставляет нам для анализа всего несколько статей, истолковав которые, можно обнаружить только косвенные причины необходимости проверки сделкоспособности покупателя. И теперь, чтобы подтвердить или опровергнуть высказанные выше догадки, попробуем в общих формах выстроить причинно-следственную связь, о которой и пойдет речь ниже.

ИНСТИТУТ ПОСЛУШЕСТВА

В наших следующих рассуждениях мы будем отталкиваться от того логичного допущения, что

⁶ В начальный период истории Древнерусского государства именовали обычно по названиям племен (или племенных союзов), в которые они объединялись, — поляне, древляне, кривичи, вятичи, росы (русы) и пр. О росах в VI веке говорит Псевдо-Захария (см.: Греков Б.Д. Киевская Русь. М.; 1953. С. 520), позже — Масуди, Ибн Хордадбе и др.

⁷ Наиболее крупное по объему исследование истории Древнерусского государства принадлежит Б.Д. Грекову, который считал, что первые части Древнейшей Правды относятся к VIII–IX вв. (см.: Греков Б.Д. Киевская Русь. М.; с. 82, 90).

всегда и везде частной сделке между продавцом и покупателем предшествовал самостоятельный соучастный контроль независимого специалиста, предвестника современного частного аудитора, действующего в целях укрепления силы сделки [6].

На самом раннем этапе развития частного аудита (VIII–XII вв.) не существовало никаких прямых указаний в законодательных актах, которые бы раскрывали порядок проведения частного финансового контроля. Между тем, из анализа ст. 77 Русской Правды «О послухах» можно заключить о двух основных требованиях, которые законодатель предъявлял к послуху: свидетелем сделки мог быть человек свободный и привлекаться к делу в случае необходимости. Поэтому у послуха не могли возникнуть вопросы относительно дееспособности продавца вещи и ее покупателя и в связи с этими очевидными обстоятельствами послух должен был задать продавцу как минимум два вопроса: является ли тот собственником вещи? из какого он был города? Ну, а чтобы получить такую информацию, ее нужно было уметь найти, собрать и, конечно же, проверить.

Первыми источниками русского вещного права, вероятно, являются тексты договоров Древней Руси с Византией (911, 945 гг.). В Договоре Русских с Греками при кн. Олеге, 911 г. ст. 13 встречается упоминание об обязанности товарищей умершего в Греции доставить домой и передать наследникам умершего все принадлежащее ему имущество; в ст. 2 Договора Русских с Греками при кн. Игоре, 945 г. раскрывается положение «О посольствъ Руссовъ в Царьградъ и права торговли их там».

Основным правовым документом того времени считается Русская Правда, которую еще часто именуют как Свод частного права, где все его субъекты являлись физическими лицами и, следовательно, торговые сделки также были частными. Дореволюционные исследователи Правды рассматривали памятник вообще как частный кодекс⁸. Так, Н.В. Калачов относительно происхождения Правды писал, что это частный сборник законов, обычаев и судебных решений, размещенных без особой

⁸ На этом месте дальнейший поиск свидетельств проявления частного характера финансового контроля в древнерусском финансовом праве можно было бы прекратить и сразу перейти к поискам статей, в которых он упоминается; ведь, если все без исключения нормы в Древнейшей Правде частные, а противоположных мнений ученых нам обнаружить не удалось, то и нормы торгового права, а с ними и финансового контроля тоже были частными.

системы [4]. Значительный опыт изучения текстов Правды принадлежит С.В. Юшкову, который в своих работах, посвященных проблематике Правды, видел и характеризовал ее тоже как частный сборник права⁹. В этой связи хотелось бы отметить точку зрения Т.В. Кашаниной, считающей, что нормы Русской Правды подобраны аналогично приемам построения трактатов в римской юриспруденции, где просматривается склонность к объяснению и оправданию принимаемых санкций, и, надо полагать, широкому толкованию некоторых правовых норм, что справедливо, так как этот способ построения правовых норм — гипотеза, диспозиция, санкция — заимствован также из римской юриспруденции¹⁰.

В ст. 14 Пространной редакции Русской Правды впервые выделяются вендикационные (вещные) иски, называемые Свод¹¹, т.е. возникающие из договоров между владельцем спорной вещи и ее покупателем — человеком, у которого находится спорная вещь. «Эти люди, стоявшие у сделки, не свидетели, а лица, призванные к акту. Они своим присутствием не просто удостоверяют факт. «Их присутствие, — писал Н.Л. Дювернуа¹², — сообщает юридическую силу таким действиям, которые без того остались бы просто фактом. Без этих свободных послухов нет никакой сделки, никакого иска». Любопытно, что эта же статья применялась по аналогии с уголовными делами, для разрешения которых «послухи должны рассудить» [6]. Послухи¹³ — это комиссия судей из 12 свидетелей заключения сделки. Справедливо заметить, что отсылка в ст. 14 Русской Правды о праве свидетельствовать сама по себе не может являться доказательством того, что в обязанность комиссии двенадцати вменялась проверка

делкоспособности¹⁴ хозяина вещи или ее покупателя. Однако любопытно содержание следующей за ней ст. 33 Русской Правды «О татьбе», в которой раскрывается два вида договора купли-продажи движимой вещи¹⁵ — когда продавец может доказать, что он является собственником вещи, и когда он не может доказать право собственности на вещь. Если договор совершается в отношении движимой вещи, продавец которой собственником не является, то купля-продажа совершается перед двумя свидетелями или мытником¹⁶. Иначе, договор «разрушается», т.е. становится недействительным. А далее К.А. Неволин разъясняет: «Если покупщику движимых вещей известно, что продавец имеет право собственности на них, то договор без всякого сомнения мог бы быть совершаем и без участия свидетелей» [3]. Здесь ключевое слово «известно», указывая на которое мы можем сказать, что в практике заключения договоров купли-продажи движимых вещей, вероятно, существовала специальная процедура, при которой покупатель, не уверенный в происхождении вещи, и чтобы избежать в будущем «разрушения» договора, выяснял через послуха, является ли продавец собственником вещи или нет.

Конечно, не стоит считать ст. 14 и 33 Русской Правды безусловным доказательством появления частного аудита (частного финансового контроля), ведь в них идет речь не о прямой проверке предпринимательской дееспособности (делкоспособности) покупателя или продавца, а, скорее, впервые на законодательном уровне утвердились особенности установления делкоспособности предпринимателя, характерные для торговых и имущественных сделок в настоящее время. С другой стороны, что еще могло так способствовать возникновению предварительного финансово-хозяйственного контроля как не перспективы послухов нести ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей по сопровождению сделки? «Первоначальный вид послушества при сделках, — полагал Н.Л. Дювернуа, — несомненно, составляло свидетельство всей общины. На нем должна была покоиться непререкаемая сила акта, как в отношении к его действительности, так и в отношении к его содержанию». Послук

⁹ Российское законодательство X–XX веков. В 9 т. Т. 1. Законодательство Древней Руси. М.: Юридическая литература; 1984. 432 с.

¹⁰ Кашанина Т.В. Происхождение государства и права. Современные трактовки и новые подходы. Учебное пособие. М.: Юрист; 1999. 224 с.

¹¹ Свод — форма гражданского процесса, при котором каждый владелец вещи, на которого указывает предыдущий, сознается, что он действительно продал вещь.

¹² Правовая наука и юридическая идеология России. Энциклопедический словарь биографий. М.: РАП, Издательская группа «Юрист»; 2009. 320 с.

¹³ Послухом может быть только человек свободного состояния, в исключительных случаях, когда свободных людей не было, принималось свидетельство холопа высшего рода (управляющего боярским двором). Допускалось при незначительных делах принимать свидетельства заемщика (закупа). (См. ст. 77 «О послушестве». *Правда Роуская*. С. 62).

¹⁴ То есть способность отвечать за гражданские правонарушения (деликты).

¹⁵ В понятие движимых вещей не входили холопы и, вероятно, лошади.

¹⁶ Мытник — чиновник, сборщик торговой пошлины (мыть) в пользу князя.

в понимании Н.Л. Дювернуа, не просто свидетель доброй славы, на чем сходятся многие исследователи юридического быта Древней Руси, но, прежде всего, борец за право и за правду, против неправды. Его миссия состоит в том, чтобы свидетельствовать в пользу одной стороны, в правоте которой он уверился, а не только в поддержке ее притязаний в данном деле. Послушество имеет значение поддержки самого существа права, которое выводится на суд.

В Русской Правде встречаются случаи, в которых участниками гражданско-правовых отношений являлись добрые люди — послухи или свидетели сделки. Больше всего внимания свидетелям уделено в договорах займа, но также их присутствие встречается и при оформлении договоров купли-продажи, хранения, личного найма и наследования. Вот некоторые из обнаруженных доказательств:

- Свидетельство о действительности сделки в договоре займа (например, в ст. 45 Русской Правды «О купце» говорилось: «...то купцу предъ послухы кунъ не имати...»). Присутствие послуха не требуется, если договор заключается людьми торгового звания. Мера направлена на упрощение процедуры совершения сделок и, очевидно, была вызвана необходимостью увеличения торгового оборота. Позднее она нашла отражение в ст. 38 Псковской Судной Грамоты [5].

- Свидетельство действительности сделки в договорах роста¹⁷ (например, в ст. 47 Русской Правды «О резомстве» встречается: «...то послухи ему наставити: како ся съ нимъ боудеть рядиль, такоже ему имать»). Порядок займа перед свидетелями — послухами [8]. Любопытно, что при совершении договора займа на сумму менее трех кун присутствие послухов уже не требовалось.

В Мирной грамоте Новгородцев с немцами 1195 г. процедура заверения сделкоспособности сторон заметно легче. Этот вывод следует из упрощенных требований, применяемых к порядку сбора доказательств по торговым (гражданским) делам [8]. Так, в случае возникновения хозяйственного спора процедура его разрешения требует показаний не семи, а всего двух послухов со стороны немцев (иногородцев) и двух свидетелей со стороны новгородцев. Или бросается жребий, кому целовать крест, и кто

поцелует крест, тот возьмет то, на чем целовал крест. Но жребий решает не сущность тяжбы, а то — кому следовало предоставить присягу, которая и считается высшим средством доказательства в торговых делах.

Большинство сделок совершались внутри города съ его округомъ («землею»), и продавец с покупателем знали друг друга. Если покупатель движимых вещей был из другого города (немец), и, следовательно, ему не известно, что продавец имеет право собственности на них, то формальную сделку заменяла процедура, при которой договор утверждался при двух свидетелях или мытнике [4]. Вне города для совершения сделки свидетельства послухов уже не требовались, а ответственность иноземного купца за возникший по договору долг распространялась только на его имущество, при этом арест не допускался «...Немчина не сажати въ погребъ Новгороде, ни Новгородца въ немчехъ; не емати свое у виновата» [5]. Следовательно, послух собирал доказательства о дееспособности продавца только в пределах границ города и округа (в котором могли быть и другие города — пригороды).

Последнее упоминание в Своде о послухах встречается в Псковской Судной Грамоте. Н.Л. Дювернуа¹⁸, анализируя ст. 20–24 этого документа, выделяет три признака института послушества: 1) послух только тот, на кого ссылаются стороны; 2) кто самостоятельно инициировал иск; 3) кто подтверждает все факты и обстоятельства по делу, а не какую-нибудь его часть, как, например, свидетель. И справедливо добавляет, что «...этот вид послушества, не есть уже послушество Р. Правды»... «Он, конечно, есть поздний остаток древнейшей формы свидетелей — очистников, пособников». Таким образом, первый этап древнерусского частного финансового контроля был отмечен датой появления Правды Русской (1016 г.), а его окончание 1397 г., датой принятия Псковской Судной Грамоты [9].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итог, можно сделать вывод об обнаружении в Древнерусском государстве института частного финансового контроля. Вероятно, его источником были обычаи примирения — этот традиционный элемент культуры, свойственный

¹⁷ Предметом договора Роста были не только деньги, но и другие движимые вещи — медь, хлеб, животные, сено и пчелы. Отсюда термины *привязка*, *присопъ* и *приплод*. Рост денег назывался *резом* (от слова «резать») и совершался исключительно формальным порядком, т. е. перед свидетелями (*послухами*).

¹⁸ Н.Л. Дювернуа выдающийся русский историк права. Провел фундаментальное исследование происхождения и развития послушества. Согласно его версии термин «послух» происходит от русского слова «слатися», т. е. лицо, на которое «шлются, ссылаются в процессе стороны».

русскому народу, особенно его феодально-независимой крестьянской части. Вполне определено фиксируются предпосылки частного вещного контроля сделок, совершаемых между торговым людом как внутри общины, так и с иноземцами. В зависимости от стоимости вещи или размера займа для проверки сделкоспособности покупателя привлекали послухов, которые одновременно

являлись свидетелями и судьями. Наконец, можно говорить о традициях российского внешнего частного аудита в его историческом аспекте. Например, о деятельности органов народного контроля в советский период, что важно, поскольку поворот к историческому опыту и его осмысление позволяют надеяться на успех в поиске эффективного средства развития внешнего аудита и в наши дни.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Перетерский И. С. Дигесты Юстиниана. М.: Госюриздат; 1956. 101 с.
2. Алексеев С. С. Частное право. М.: Статут; 1999. 57 с.
3. Неволин К. А. Полное собрание сочинений К. А. СПб.: Тип. Эдуарда Праца; 1857. 446 с.
4. Калачов Н. В. Предварительные юридические сведения для полного объяснения Русской Правды. СПб.: Типо-лит. А. Е. Ландау; 1880. 305 с.
5. Владимирский-Буданов М. Ф. Хрестоматия по истории русского права. Киев; СПб.: Тип. С. В. Кульженко; 1887. 248 с.
6. Дювернуа Н. Л. Чтения по гражданскому праву. М.: Зерцало-М; 2014. 320 с.
7. Лихачев Д. С., Дмитриева Л. А., Алексеева А. А., Поньрко Н. В. Библиотека литературы Древней Руси (XI–XII века). СПб.: Наука; 1999. 555 с.
8. Лихачев Д. С., Дмитриева Л. А., Алексеева А. А., Поньрко Н. В. Библиотека литературы Древней Руси (XIII век). СПб.: Наука; 1997. 527 с.
9. Лихачев Д. С., Дмитриева Л. А., Алексеева А. А., Поньрко Н. В. Библиотека литературы Древней Руси (XI–XII века). СПб.: Наука; 1997. 413 с.

REFERENCES

1. Pereterskii I. S. Digest of Justinian. Moscow: Gosyurizdat; 1956. 101 p.
2. Alekseev S. S. Complete works. Moscow: Statut; 1999. 57 p.
3. Nevolin K. A. The complete works of K. A. Nevolin. St. Petersburg: Printing office of Eduarda Praca; 1857. 446 p.
4. Kalachov N. V. Preliminary legal information to fully explain the Russian Pravda. St. Petersburg: Tipo-lit. Landau A. E.; 1880. 305 p.
5. Vladimirskii-Budanov M. F. A reader on the history of Russian Law. Kiev, St. Petersburg: Printing office of Kul'zhenko S. V.; 1887. 248 p.
6. Dyuvernuia N. L. Readers on Civil law. Moscow: Zercalo-M; 2014. 320 p.
7. Lihachev D. S., Dmitrieva L. A., Alekseeva A. A., Ponyrko N. V. Library of Ancient Russia (XI–XII centuries). St. Petersburg: Nauka; 1999. 555 p.
8. Lihachev D. S., Dmitrieva L. A., Alekseeva A. A., Ponyrko N. V. Library of Ancient Russia (XIII century). St. Petersburg: Nauka; 1997. 527 p.
9. Lihachev D. S., Dmitrieva L. A., Alekseeva A. A., Ponyrko N. V. Library of Ancient Russia (XI–XII centuries). St. Petersburg: Nauka; 1999. 413 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Александр Евгеньевич Криони — руководитель, ИП «А.Е. Криони», Москва, Россия
krioni@krioni.com

ABOUT THE AUTHOR

Aleksandr E. Krioni — Head, Sole proprietorship “A. E. Krioni”, Moscow, Russia
krioni@krioni.com

Статья поступила 12.02.2018; принята к публикации 21.04.2019.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was received 12.02.2018; accepted for publication on 21.04.2019.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-84-90
УДК 658(045),334.02
JEL M21, M29

Особенности внутреннего контроля страховых компаний

А.О. Фокина

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-8595-5644>

АННОТАЦИЯ

В современных условиях функционирования экономики для страхового бизнеса характерно не только получение высокого уровня доходов, но и высокий уровень конкуренции в данной отрасли. В статье определена целесообразность разработки и внедрения системы внутреннего контроля для отечественных страховых компаний. В работе рассмотрены особенности нормативно-правового регулирования системы внутреннего контроля страховых компаний, проанализированы основные положения Концепции системы внутреннего контроля страховых организаций (далее – СВК). Автором определен алгоритм формирования системы внутреннего контроля, особенности и требования к системе в страховых компаниях. Особое внимание при создании СВК необходимо уделить контрольным действиям, которые определяют специфику бизнес-процессов. За счет грамотно подобранных контрольных действий возможно повысить эффективность как отдельного бизнес-процесса, так и страховой компании в целом.

Ключевые слова: страхование; страховые компании; система внутреннего контроля; алгоритм формирования; риски

Для цитирования: Фокина А.О. Особенности внутреннего контроля страховых компаний. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(3):84-90. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-84-90

ORIGINAL PAPER

Features of Internal Control of Insurance Companies

A.O. Fokina

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-8595-5644>

ABSTRACT

Current situation of the economy for the insurance business is characterized not only by a high level of income, but also by a high level of competition in the industry. The article defines the feasibility of developing and implementing an internal control system for modern insurance companies. Internal control of the insurance company is related to internal audit and insurance management. These concepts at the current stage of development of ICS insurance companies are not clearly separated. The paper considers the features of the regulatory and legal regulation of the internal control system, analyzes the main provisions of the Concept of the internal control system of insurance companies. The author defines the algorithm of internal control system formation, features and requirements to the system in insurance companies. Particular attention should be paid to control actions that determine the specifics of business processes when creating insurance company ICS. Due to well-chosen control actions, it is possible to increase the efficiency of both the individual business process and the insurance company as a whole.

Keywords: insurance; insurance company; internal control system; algorithm; risks

For citation: Fokina A.O. Features of internal control of insurance companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(3):84-90. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-3-84-90

ВВЕДЕНИЕ

Одним из древнейших видов общественных отношений выступает страхование. Для экономики страны оно является необходимым инструментом обеспечения социально-экономической безопасности, развития предпринимательства, эффективной защиты интересов граждан и хозяйствующих субъектов от рисков. В России объем страховых операций динамично увеличивается, играет все более значимую роль, но и является наиболее рискованным финансовым сектором российской экономики, на который воздействуют субъективные и объективные риски (рис. 1).

С целью повышения конкурентоспособности каждая страховая компания стремится повысить эффективность своей работы и достичь наиболее важных для нее тактических и стратегических целей [2, с. 109].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Одним из инструментов повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта является создание системы внутреннего контроля (СВК). Необходимость внедрения системы внутреннего контроля в страховых компаниях возникла из-за сложных финансовых отношений, которые произошли в связи с изменением сферы страхования после кризисов 2008–2009 гг., 2014–2015 гг. и вступлением России во Всемирную торговую организацию (ВТО) [3, с. 207]. Из-за увеличения роста проникновения иностранного капитала и получения филиалами иностранных компаний значительной рыночной доли отечественного страхового рынка он становится более подверженным глобальным кризисам. Как показала практика 2008–2009 гг., при финансовых затруднениях материнские компании выводят капитал из своих филиалов и дочерних компаний, работающих на развивающихся рынках. Поэтому негативным следствием вступления России в ВТО стало увеличение системных рисков на российском рынке страхования.

Система внутреннего контроля обеспечивает «прозрачность» деятельности страховой компании и оценивает степень соответствия конкретной бизнес-модели стратегическим целям владельцам страхового бизнеса. Функционирование СВК формирует крепкую взаимосвязь собственников и управленцев страховой компании, образуя эффективную систему корпоративного управления на основе дирекции по управлению рисками.

До недавнего времени внутреннему контролю в страховой организации не уделялось должного внимания. К тому же следует отметить, что до сих пор

четко не определено место внутреннего контроля в системе управления финансовыми рисками страховой организации. Более того, не вполне понятно, что понимать под внутренним контролем и что включать в систему внутреннего контроля страховой организации. При этом система внутреннего контроля является тем ключевым звеном, которое должно повысить эффективность контрольных процедур в рамках приоритетных направлений Стратегии развития страховой деятельности в РФ на период до 2013 года, к числу которых относится выработка единых правил и стандартов введения в страховых организациях служб внутреннего контроля [4].

Внутренний контроль страховой организации таким образом связан с внутренним аудитом и страховым менеджментом. Безусловно, внутренний аудит является составной частью системы внутреннего контроля страховой деятельности. Вместе с тем функции внутреннего контроля зачастую отождествляются с функциями внутреннего аудита. Более того, роль внутреннего контроля во многих случаях сводится, можно сказать, к поддержке внешнего аудита. По нашему мнению, системой внутреннего контроля следует считать совокупность методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в целях выявления, исправления и предотвращения существенных ошибок и искажений в учетной информации, что способствует повышению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Подчеркнем, что на данном этапе развития страхования понятия «внутренний аудит» и «внутренний контроль» страховых организаций четко не разделены. В страховых организациях образованы службы внутреннего аудита или управления внутренним контролем, функции которых пересекаются или полностью совпадают.

В нормативно-правовой документации содержится обязанность компаний в осуществлении системы внутреннего контроля (рис. 2). Этот же вопрос достаточно подробно освещен и проанализирован в работах российских специалистов в области страхования [5, с. 145].

В 2016 г. Центральный банк России разработал Концепцию системы внутреннего контроля страховых организаций, которая предполагает обеспечение трех «линий защиты» системы внутреннего контроля страховой организации: первая «линия защиты» обеспечивается владельцами рисков, вторая — контрольными функциями, третья — внутренним аудитом, оценивающим эффективность функционирования СВК [6].

Любая страховая компания обязана сформировать органы согласно четырем ключевым подразделени-



Рис. 1 / Fig. 1. Субъективные и объективные риски страхования / Subjective and objective risks of insurance

Источник / Source: разработано автором на основе [1] / developed by the author on [1].

ям, ответственным за процесс управления рисками: внутренний аудит; управление рисками; актуарной; комплаенс — обеспечение соответствия деятельности существующим требованиям.

Согласно данным функциям страховые компании обязаны назначить должностных лиц, а внутренний аудитор не должен совмещать свою работу с выполнением иных контрольных функций или передавать работу на аутсорсинг.

Кроме того, Банк России обязал страховые компании разработать и внедрить следующую внутреннюю документацию:

- кодекс поведения;
- политика информационной безопасности;
- политика управления рисками;
- правила внутреннего контроля по противодействию мошенничеству (внутреннему и внешнему);
- положение об обеспечении непрерывности деятельности;
- кадровая политика.

Следует особо отметить, что в последнее время в стране усилено внимание к службе внутреннего контроля в связи с принятием нормативно-законодательных документов федерального уровня.

В соответствии с данными документами внутренний контроль — это деятельность, осуществляемая

страховщиком (его органами управления, подразделениями и работниками) и направленная на достижение целей, которые обеспечивали бы не только эффективность и результативность финансово-хозяйственной деятельности страховщика, эффективность управления активами, включая обеспечение их сохранности, собственным капиталом, страховыми и иными обязательствами, эффективность управления рисками страховщика, но и противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [7].

К целям системы внутреннего контроля относятся [8, с. 386]:

- обеспечение эффективной и рациональной финансово-хозяйственной деятельности;
- формирование финансовой и нефинансовой отчетности;
- достижение соответствия действующему законодательству и нормам.

Система внутреннего контроля компании должна проводить реальную оценку финансового состояния субъекта, устанавливать, анализировать и оценивать проблемы его развития, выявлять «узкие места», устанавливать источник и причины формирования отрицательных результатов и негативных тенденций, принимать обоснованные и эффективные управ-

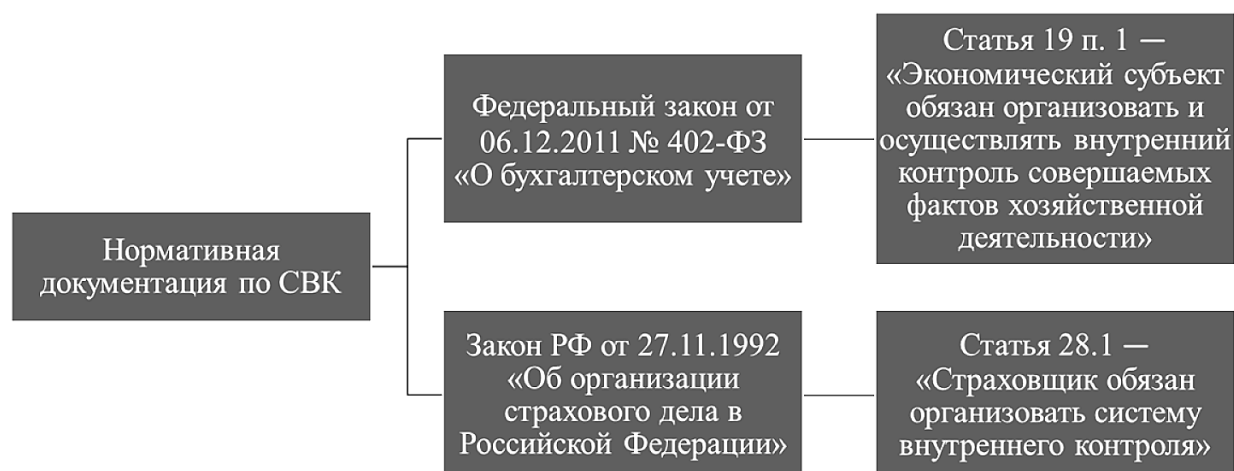


Рис. 2 / Fig. 2. Нормативные документы системы внутреннего контроля / Regulatory documents of the internal control system

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

ленческие решения. Выбор наиболее значимой цели функционирования СВК предопределяет подход по организации внутреннего контроля в страховой организации [9].

Введение системы внутреннего контроля (СВК) разумно начинать с определения направлений деятельности страховщика или его отдельных функциональных подразделений, для которых должны быть выработаны контрольные процедуры. После определения границ СВК следует подготовка плана работ и формирование рабочей группы, целью которой является разработка специальных контрольных процедур. В такие группы рекомендуется включать работников службы внутреннего аудита, а также специалистов по идентификации и анализу рисков. Помимо этого, полезно привлекать к роли экспертов руководителей тех функциональных подразделений, для которых создают процедуры контроля [8, с. 39].

С позиции разграничения зон ответственности и полномочий между органами, осуществляющими контроль, обычно выделяют три модели функционирования СВК:

- западная модель;
- традиционная российская модель;
- расширенная российская модель.

Западная модель базируется на концепции COSO, реализуется в иностранных компаниях и поддерживается Министерством финансов РФ. Ее отличительная черта состоит в возложении исключительно методическо-координирующих полномочий на службу внутреннего контроля и сильном лимите функций.

В традиционной российской модели функции внутреннего контроля обширнее по сравнению с западной моделью, однако функции внутреннего контроля органов управления, главного бухгалтера, актуария в данной модели аналогичны западной модели. Последняя модель характеризуется тем, что служба внутреннего контроля обладает предельно широкими функциями [10, с. 104].

Для того чтобы знать, какие изменения требуются внести в существующую СВК в страховой организации, необходимо выполнить ее оценку по важным элементам, которые позволяют в последующем преобразовать СВК в соответствии с требованиями законодательства.

По мнению Э.Н. Ишкининой, полученный результат оценки СВК страховой компании необходимо сравнить с их «идеальной» моделью, сформированной из законодательных актов, опыта страховых, финансовых и других организаций. Вследствие сравнения вырабатываются итоги, выводы о переменах, которые должны быть выполнены с целью максимального соответствия законодательству о страховании в части внутреннего контроля [10, с. 105].

Один из ключевых этапов формирования СВК — установление результативности и эффективности выполненных контрольных мероприятий. Главные трудности оценки результативности процедур службы внутреннего контроля навеяны тем, что результат не всегда измеряется количественно; оценка проводится субъективно [11].

Однако одним из самых надежных способов определения эффективности СВК считается использо-

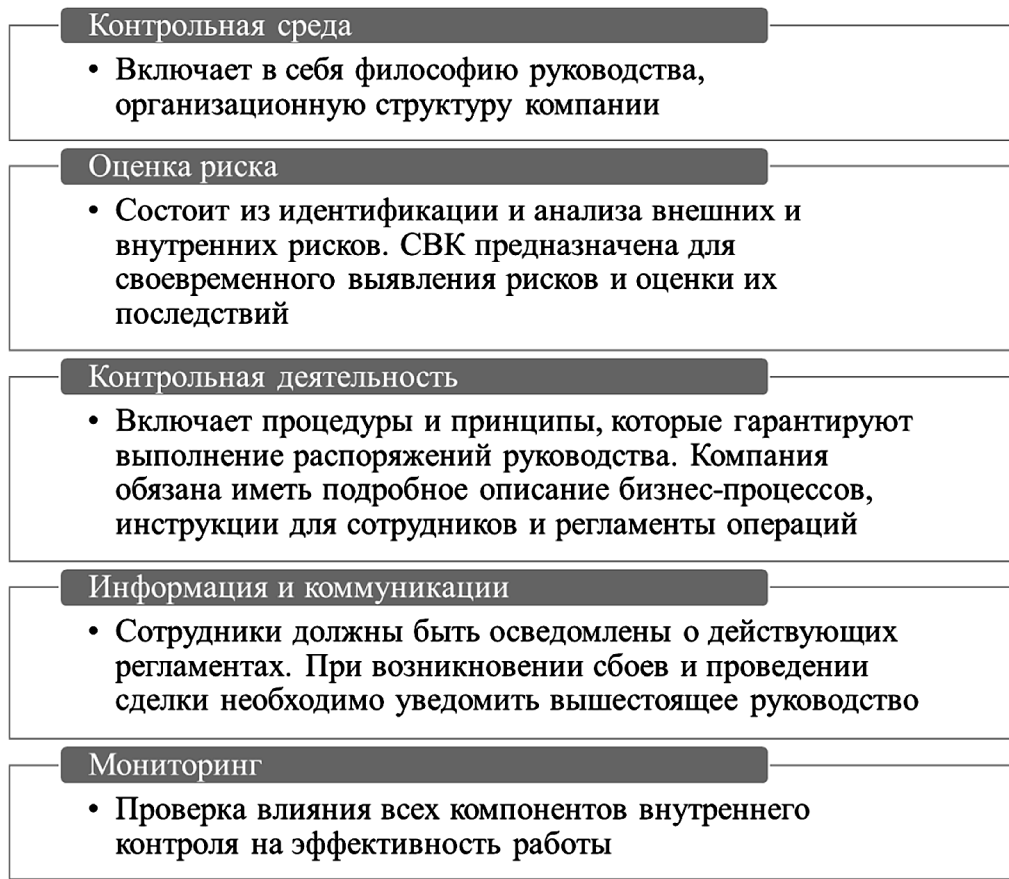


Рис. 3 / Fig. 3. Компоненты внутренней системы / Internal System Components

Источник / Source: разработано автором на основе [13] / developed by the author basing on [13].



Рис. 4 / Fig. 4. Последовательность бизнес-процессов страховой компании / The sequence of business processes of the insurance company

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

вание аналитических процедур, состоящих из опроса и анализа расчетных показателей. О.Ю. Амбарнова предлагает при оценке эффективности применять показатель уровня покрытия СВК, который позволяет определить границы охвата СВК по конкретному бизнес-процессу, направлению деятельности или в целом компании [12, с. 17].

На *рис. 3* представлены взаимосвязанные компоненты системы внутреннего контроля.

Таким образом, результативность системы внутреннего контроля можно быть получена только при наличии и функционировании рассмотренных компонентов во всех подразделениях компании и на каждом бизнес-процессе.

На *рис. 4* представлена предлагаемая нами последовательность бизнес-процессов страховой компании, по которым необходимо осуществлять внутренний контроль. Как следует из *рис. 4*, каждый бизнес-процесс страховой компании закреплен по отдельным департаментам.

ВЫВОДЫ

Система внутреннего контроля — важный элемент организации деятельности страховой компании.

Службы внутреннего контроля в российских страховых компаниях — явление относительно недавнее. Поэтому важно, чтобы деятельность данного подразделения основывалась на принципе независимости. Как известно, службы внутреннего контроля подчиняются совету директоров. Совет одобряет стратегию развития бизнеса, осуществляет контроль за работой руководства и несет за него ответственность перед акционерами. Ему присуще исполнительное руководство, отвечающее за исполнение стратегии бизнеса, обеспечение ежедневного выполнения операций, установление процедур контроля и внутренних правил, несет ответственность за результаты деятельности компании. Служба внутреннего контроля при исполнительном органе призвана осуществлять проверки с целью достоверности обеспечения совета директоров и исполнительного руководства в том, что установленные процедуры контроля выполняются, а риски управляются адекватно. Поэтому важно, чтобы совет директоров не оказывал влияния на результаты деятельности службы внутреннего контроля, и до акционеров была доведена максимально достоверная информация.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Абдулина Е.Г. Основы классификации рисков и контрольных действий при построении систем внутреннего контроля в страховых компаниях на примере департамента андеррайтинга. *Экономика и предпринимательство*. 2015;(12-1):532–536.
2. Нехайчук Ю.С., Хижняк В. О стратегическом планировании в страховых компаниях. *Научный альманах*. 2016;(9-1):108–117.
3. Бобошко В.И. Внутренний контроль как элемент обеспечения финансовой безопасности страховых организаций. *Инновационное развитие экономики*. 2017;(3):206–209.
4. Tetin I.A. Underwriting cycles and competition impact in evaluation of insurance company's effective strategy. *Вестник ЮУГУ*. 2016;(4):155–161.
5. Mokeichev E.V. Russian insurance on its way to risk-oriented regulation approach. *Научно-технические ведомости СПбПУ*. 2017;(5):141–150.
6. Мейланова М. ЦБ разработал требования к внутреннему контролю страховщиков. *Экономика и жизнь*. 2016. URL: <https://www.eg-online.ru/article/305983> (дата обращения: 10.02.2019).
7. Земляков Ю.Д., Мамаева И.Л. О внутреннем контроле в страховых организациях. *Вестник Международной академии системных исследований. Информатика, экология, экономика*. 2016;(2):23–26.
8. Замбрицкая Е.С. Оценка надежности системы внутреннего контроля страховой компании на уровне бизнес-процессов на примере департамента андеррайтинга. *Молодой ученый*. 2016;(17):383–389.
9. Мячин Н.В., Горшкова Е.В. Система внутреннего контроля как средство управления операционными рисками страховой организации. *Страховое дело*. 2016;(10):38–41.
10. Ишкинина Э.Н. Система внутреннего контроля в страховой организации. *Символ науки*. 2016;(12):104–107.
11. Турсунова Н.А., Прокофьева В.Ю. Оценка систем внутреннего контроля и внутреннего аудита страховой компании. *Развитие науки и образования в современном мире*. 2017;(2):136–138.
12. Амбарнова О.Ю. Система внутреннего контроля и ее интегральная оценка — как инструмент повышения эффективности деятельности страховых организаций. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2017;(2):15–20.

13. Файзуллина А. А. Система внутреннего контроля: риск-ориентированный подход. *Молодой ученый*. 2017;(14):464–467.

REFERENCES

1. Abdulina E. G. Fundamentals of risk classification and control actions in the construction of internal control systems in insurance companies on the example of the underwriting department. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economics and entrepreneurship*. 2015;(12–1):532–536. (In Russ.).
2. Nekhaichuk, Yu.S., Khizhnyak V.O. On strategic planning in insurance companies. *Nauchnyi al'manah = Scientific almanac*. 2016;(9–1):108–117. (In Russ.).
3. Boboshko V.I. Internal control as an element of financial security of insurance companies. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2017;(3):206–209. (In Russ.).
4. Tetin I.A. Underwriting cycles and the impact of competition in assessing the effective strategy of the insurance company. *Vestnik YuUGU = Vestnik YUGU*. 2016;(4):155–161.
5. Mokeichev E.V. Russian insurance on the way to risk-oriented approach of regulation. *Nauchno-tehnicheskie vedomosti SPGPU = Scientific-technical Bulletin of SPGPU*. 2017;(5):141–150.
6. Meilanova M. The Central Bank has developed requirements for internal control of insurers. *Ekonomika i zhizn' = Economy and life*. 2016. URL: <https://www.eg-online.ru/article/305983> (accessed on 10.02.2019). (In Russ.).
7. Zemlyakov Yu.D., Mamaeva I.L. On internal control in insurance organizations. *Vestnik Mezhdunarodnoi akademii sistemnyh issledovaniy. Informatika, ekologiya, ekonomika = Bulletin of the International Academy of system studies. Informatics, ecology, economics*. 2016;(2):23–26. (In Russ.).
8. Zambrzhitskaya E.S. Evaluation of the reliability of the internal control system of the insurance company at the level of business processes on the example of the underwriting Department. *Molodoi uchenyi = Young scientist*. 2016;(17):383–389. (In Russ.).
9. Myachin N.V., Gorshkova E.V. Internal control System as a means of operational risk management of an insurance company. *Strahovoe delo = Insurance business*. 2016;(10):38–41. (In Russ.).
10. Ishkinina E.N. The system of internal control in the insurance company. *Simvol nauki = Symbol of science*. 2016;(12):104–107. (In Russ.).
11. Tursunova N.A., Prokofieva V. Yu. Evaluation of internal control and internal audit systems of the insurance company. *Razvitie nauki i obrazovaniya v sovremennom mire = Development of science and education in the modern world*. 2017;(2)136–138. (In Russ.).
12. Ambarnova A. Yu. The system of internal control and its integrated assessment — as an instrument to increase the efficiency of activity of insurance organizations. *Azimuth nauchnyh issledovaniy = The azimuth of scientific research: Economics and management*. 2017;(2):15–20. (In Russ.).
13. Fayzullina A.A. Internal control System: risk-oriented approach. *Molodoi uchenyi = Young scientist*. 2017;(14):464–467. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Анастасия Олеговна Фокина — магистрант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
n.fokina20@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Anastasiya O. Fokina — Master student of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
n.fokina20@gmail.com

Статья поступила 18.04.2019; принята к публикации 15.05.2019
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was received 18.04.2019; accepted for publication 15.05.2019.
The author read and approved the final version of the manuscript.

Современные требования подготовки специалистов бухгалтерско-аналитической направленности

Первый квартал 2019 г. характерен повышением активности работников Департамента учета, анализа и аудита в отношении научно-исследовательской и методической работы. Это определяется новыми задачами, которые поставило руководство университета в части уточнения программ и методических материалов по профильным дисциплинам с учетом новых требований, выдвигаемых цифровой экономикой. Для обсуждения и выработки общих позиций по решению поставленных задач был проведен ряд круглых столов и семинаров.

31 января 2019 г. успешно прошел семинар по обсуждению вопросов влияния цифровой экономики на методы и организацию учетно-контрольных процессов под влиянием использования современных информационных технологий, разработанных в рамках цифровой экономики. Особенностью этого семинара был его локальный характер. Основное участие в обсуждении поставленных вопросов приняли преподаватели Департамента учета, анализа и аудита, Департамента анализа данных, принятия решений и финансовых технологий и кафедры «Системный анализ в экономике» университета. Перед участниками семинара была поставлена двойная задача. Первая сформулирована в самом названии семинара — какие методы и инструменты цифровой экономики могут быть активно использованы в учетно-контрольных и аналитических процессах, как под их влиянием изменится организация этих функций, какие новые

требования будут предъявляться к специалистам учетно-контрольных специальностей.

Вторая задача не менее сложная и в меньшей мере обсуждаемая — как должна развиваться теория, методология и методика учета, контроля и анализа, чтобы максимально эффективно использовать возможности цифровизации и новых информационных технологий.

Открыл семинар д.э.н., профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита Р.П. Булыга. В его докладе была проанализирована уже проведенная работа по использованию современных методов формирования и обработки информации, применению экономико-математических методов, позволяющих выявить устойчивые тенденции развития экономики и выстроить стратегические планы развития экономических субъектов, в которых, с одной стороны, были поставлены задачи, соответствующие требованиям экономического развития, а с другой — были учтены реальные возможности конкретных организаций по реализации их выполнения. Докладчик хорошо обосновал те требования и запросы, которые уже сформировались в бухгалтерском сообществе по отношению к большим базам данных, использованию XBRL, когнитивному моделированию и к новым коммуникативным системам внутри экономических субъектов и при расширении их кооперации. При этом было подчеркнуто, что все эти методы будут реально обеспечивать не только прозрачность и достоверность данных, на основе которых принимаются управленческие решения на всех

уровнях управления, но и помогут выбрать наиболее результативные меры, обеспечивающие быстрое достижение поставленных задач при оптимизации использования имеющихся ресурсов и привлекаемых инвестиционных вложений, что обеспечивает более высокие экономические результаты деятельности как отдельных организаций, так и экономики страны в целом.

В выступлении д.э.н., профессора М.В. Мельник основное внимание было уделено оценке реальных возможностей, которые обеспечивают учетно-контрольные и аналитические процессы для реального использования информационных технологий с учетом специфики конкретных видов производств и задач, которые приходится решать экономическому сообществу. Это связано,

Основное участие в обсуждении поставленных вопросов приняли преподаватели Департамента учета, анализа и аудита, Департамента анализа данных, принятия решений и финансовых технологий и кафедры «Системный анализ в экономике» университета.

прежде всего, со стандартизацией и алгоритмизацией показателей, характеризующих эффективность использования производственных ресурсов и формирования конечного финансового результата деятельности, расширением систем показателей неучетного характера, связанных с характеристикой, организацией производства, качественного состава используемых ресурсов и более широкого использования натуральных показателей. Это очень серьезная работа, которая потребует существенного внимания к организации учетно-аналитических и контрольных процессов, но будет способствовать повышению эффективности использования методов цифровой экономики.

Активное участие в семинаре приняли представители разработчиков современных информационных технологий. В докладе А.И. Ивануса «Роль и место когнитивных методов и технологий

управления экономикой в условиях неопределенности» были раскрыты возможности когнитивного моделирования при разработке стратегии, текущего планирования развития производства, показана эффективность применения этих методов, позволяющая активно сочетать использование экономико-технологических моделей с креативными предложениями, которые формулируют специалисты при обсуждении стратегических процессов, характеризующихся высокой степенью неопределенности и неустойчивости основных характеристик деятельности организации.

В докладе д.э.н., профессора В.Б. Гисина «Теория свидетельств при оценке рисков в ходе аудита» большое внимание уделялось проблеме оценки рисков на разных стадиях принятия управленческих решений, что позволяет минимизировать негативные последствия неизбежных рисков и устранение тех рисков, которые связаны с человеческим фактором.

Представитель Санкт-Петербургского государственного университета к.э.н., доцент Ю.Н. Гузов убедительно доказал значимость использования блокчейна не только в учете и аудите, но и в процессе организации производства. При этом было подчеркнуто особое внимание к использованию этого метода при планировании развития крупных хозяйственных систем.

Весьма интересно было выстроено сообщение к.э.н., доцента О.Ю. Городецкой, поскольку она очень четко выявила связь расширения использования универсального языка бизнеса XBRL с проблемами стандартизации и алгоритмизации показателей оценки эффективности деятельности экономических субъектов и использованием методов оценки, минимизирующих искажения и обеспечивающих достоверность сопоставления в длительный период времени, что предполагает расширение использования натуральных и условно-натуральных показателей. В обсуждении данного вопроса весьма активное участие приняли представители аналитических исследований, в частности к.э.н., доцент М.Н. Ермакова.

Реальные направления использования цифровизации были проанализированы в докладе к.э.н., доцента В.В. Дворецкой, которая сумела показать конкретный эффект от их использования при налоговом контроле, но и отметила определенные сложности, возникающие во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков при высоком уровне автоматизации налоговых

расчетов, в ряде случаев исключая прямые контакты между ними.

В своем докладе д.э.н., профессор Ж.А. Кеворкова весьма интересно раскрыла направления использования и эффективность применения современных информационных технологий в экспертно-аналитической работе.

Материалы данного семинара будут опубликованы в специальном выпуске журнала «Экономика и управление: проблемы, решения».

22 февраля 2019 г. была проведена в режиме онлайн международная научно-практическая конференция «Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа, обеспечивающие современную и будущую экономику». Особенностью этой конференции явилось широкое участие представителей вузов других государств и регионов России. Активное участие в проведении конференции приняли представители Республики Беларусь [Белорусский государственный экономический университет, Государственный университет имени П.Н. Машерова (г. Витебск), Полоцкий государственный университет], Казахстана (Казахстанский университет «Туран», Алматинская академия экономики и статистики), Поволжья [Самарский государственный экономический университет, Государственный университет сервиса (г. Тольятти)], Санкт-Петербургского государственного экономического университета, университеты и вузы Крыма, Краснодарского края, Ставрополя, Воронежа, Ярославля, Саратова, Рязани и других городов России.

Для обсуждения на конференции были представлены 152 доклада, из которых были озвучены доклады представителей регионов, характеризующие основные направления исследований, проводимых в университетах, участвующих в конференции. Как участники конференции зарегистрировались более 180 человек, из которых 92 гостя из других регионов, в том числе 36 — из других стран и 56 — из разных городов России. Конференция проводилась в режиме онлайн, и это оказало существенное влияние на ее организацию. В зале постоянно находились около 50 человек, но каждый чувствовал широкое общение с участниками конференции из других городов, которые сумели активно подключиться к обсуждению поставленных проблем, опираясь на современные средства коммуникации. Модератором и основным организатором выступила д.э.н., профессор Т.М. Мезенцева, которая при

открытии конференции представила основных ее участников и модераторов от университетов-участников. Масштабность конференции ощущалась очень хорошо. Ее участники с двух сторон могли задавать вопросы, активно вступали в дискуссию и в конечном итоге находили общие позиции. Всего было заслушано более 15 докладов. Достаточно широко развернулась дискуссия вокруг основных положений докладов, которые прозвучали непосредственно в аудитории, в частности с интересными докладами о современных методах совершенствования методологии и методики бухгалтерского учета, анализа и аудита выступили представители Финансового университета: к.э.н., доцент М.Н. Ермакова, д.э.н., профессор С.Н. Гришкина, д.э.н., профессор О.В. Рожнова. С развернутыми докладами выступили представители белорусских университетов и Казахстанского университета «Туран». Участники конференции задавали много вопросов, что дало возможность активно участвовать в дискуссии большему количеству присутствующих на конференции.

Представитель Санкт-Петербургского государственного университета к.э.н., доцент Ю.Н. Гузов убедительно доказал значимость использования блокчейна не только в учете и аудите, но и в процессе организации производства.

Основные доклады были представлены по следующим направлениям:

- Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа и их развитие в условиях цифровой экономики.
- Совершенствование бухгалтерского учета, контроля и анализа как информационное обеспечение современной и будущей экономики.
- Тенденции развития международных и российских стандартов финансовой отчетности; взаимосвязь учетной и налоговой систем в Российской Федерации.

- Научный поиск новых подходов к современным механизмам бухгалтерского учета контроля и анализа финансовой отчетности.

- Модели информационно-аналитического обеспечения экономических субъектов.

- Интеграция учетно-контрольных и аналитических процессов.

Основная направленность докладов была связана с дальнейшим развитием отчетности экономических субъектов с ориентацией на составление интегрированной отчетности, при этом много внимания уделялось поиску современных методов отражения нефинансовой информации в отчетности. Многие доклады раскрывали новые возможности цифровизации экономики, которые требуют алгоритмизации экономических показателей. Конечно, не все доклады были полностью заслушаны и всесторонне обсуждены, но использование новых возможностей общения с коллегами имело очень большое значение для формирования единых взглядов на обсуждаемую проблему.

Особо следует отметить практически телесность с представителями Санкт-Петербургского государственного экономического университета, в докладах которых были представлены взгляды на развитие аудита, в частности на новые требования к формированию аудиторского заключения, направленного на выявление рисков и определение реальных возможностей повышения эффективности деятельности проверяемых субъектов. Это скрепило их научные позиции в области аудита с позициями представителей Финансового университета и позволило выбрать направление для совместных исследований.

Участники конференции внесли предложение подготовить на основе представленных материалов две международные монографии для издания в Республике Беларусь и Казахстане.

27 февраля 2019 г. в продолжение был проведен в режиме онлайн межвузовский круглый стол на тему: «Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации». В его организации приняли участие специалисты Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета и кафедры бухгалтерского учета, аудита и статистики Российского университета дружбы народов. В качестве основных задач круглого стола были выделены:

- Теоретические и прикладные проблемы бухгалтерского и управленческого учета в коммерческих и некоммерческих организациях.

- Объединение профессиональных кадров в развитии перспектив межвузовского сотрудничества.

Следует отметить, что на данном круглом столе большое внимание было уделено развитию всех основных блоков учетной профессии — бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля. К обсуждению на конференции были представлены 32 доклада. В начале работы представители РУДН, д.э.н., профессор Н. В. Малиновская и руководитель круглого стола от Финансового университета д.э.н., профессор Ж. А. Кеворкова сделали вступительные доклады, выделив актуальные направления дискуссии, опираясь на представленные доклады. С широким обзорным докладом об особенностях развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации экономики выступил д.э.н., профессор Финансового университета В. Г. Гетьман. Интересные сообщения были сделаны по новым направлениям развития управленческого учета, в том числе по характеристикам организации производственных процессов и длительности производственного цикла как основы восстановления нормативного учета. Особое внимание в докладах представителей бухгалтерского направления было уделено дальнейшему совершенствованию стандартов бухгалтерского учета и в первую очередь широкому использованию в практике работы российских организаций международных стандартов финансовой отчетности.

Материалы круглого стола будут опубликованы в очередных номерах журнала «Учет. Анализ. Аудит» Финансового университета.

Особого внимания заслуживает круглый стол, который Департамент учета, анализа и аудита проводил в марте в рамках Международной научно-образовательной конференции «Форсайт образования: академические свободы VS аккредитационные ограничения». Круглый стол носил название «Траектория трансформации учетно-аналитического и аудиторского образования в условиях цифровизации — свобода и необходимость». Круглый стол проводился совместно с Институтом профессиональных бухгалтеров России, Комитетом по учету, анализу и аудиту Международной ассоциации организаций финансово-экономического образования (МАОФЭО) и Единой аттестационной комиссией (АНО ЕАК). В центре внимания дискуссии были вопросы анализа развития учетно-аналитических процессов и контроля над деятельностью организаций на

разных этапах развития экономики с учетом изменения форм собственности, организационно-правовых форм экономических субъектов, институциональные реформы, изменения уровня инновационности производства, трансформация экономики в условиях изменения внешнеэкономической среды функционирования российских предприятий. При этом постоянно подчеркивалась необходимость понимания изменения роли бухгалтерско-финансовой службы в современной экономике, развития новых способов учетно-аналитической работы и внедрения новых форм контроля над деятельностью организации.

В работе круглого стола приняли участие 129 человек, в том числе 33 гостя из Казахстана и других регионов России (Ростов-на-Дону, Крым, Саратов, Ярославль, Рязань, Челябинск, Северный Кавказ, Воронеж, Псков, Ставрополь, Краснодарский край). В основном в конференции участвовали представители вузов, аспиранты и работники финансово-бухгалтерских служб экономических субъектов. На обсуждение были представлены более 70 докладов.

Особенно остро стоял вопрос об изменении характера учетно-аналитической и контрольной работы в условиях цифровизации экономики:

- Требования работодателей как драйверы развития российского профессионального экономического образования.
- Проектирование учетной среды профессиональных компетенций.
- Технологическая насыщенность образовательной среды как элемент экономического образования будущего.
- Актуальные проблемы развития теории, методологии и методики учета, анализа и аудита.
- Анализ зарубежного положительного опыта подготовки специалистов в области учета, анализа и аудита.
- Практика внедрения онлайн-курсов в образовательный процесс.

На круглом столе продолжалась дискуссия о форсайте образования, экономических свободах и об аккредитационных ограничениях, вводимых в настоящее время. Важно было определиться, какие специалисты по учету, анализу и контролю необходимы производству, учитывая, что большая часть рутинной работы переходит на механизированный и автоматизированный режим исполнения. Каким образом при этом

должен меняться вуз по подготовке кадров? как трансформируется компетенция специалиста? что он должен знать и уметь? как он будет взаимодействовать с менеджментом организации? Именно эти вопросы были поставлены в центр дискуссии.

Однако одновременно все чаще стал возникать вопрос: что получит производство от цифровизации экономики? Конечно, очевидно, что могут быть ускорены многие процессы, бесспорна эффективность дистанционного наблюдения за процессом, понятен эффект от использования новых коммуникационных связей. А какие существенные изменения произойдут в учетно-аналитическом процессе и контроле? Как они повлияют на реальное повышение эффективности производства? Кроме того, важно четко понять, что высвобождение работников учетно-финансового процесса в большой мере связано с рутинными процессами, где будут использоваться машины и механизмы, «умные» машины, но необходимо для этого разработать сами методики и базу для механизации и автоматизации процессов, что и будет способствовать реальному повышению эффективности производства. А эту работу могут выполнять только креативные и существенно более широко образованные специалисты, знающие организацию производства, управление коллективом работников, умеющих работать в команде и имеющих представление о стратегии развития отдельных сфер производства. Следовательно, требуются кардинальные изменения подхода к подготовке кадров данного направления. В целом все участники выразили удовлетворение проведенным обсуждением и считают необходимым реализацию высказанных предложений. Более полно результаты обсуждения и конкретные рекомендации будут представлены в соответствующих публикациях авторов. Дискуссия носила очень активный характер. Вносились не только конкретные предложения, но и устойчиво звучали требования о необходимости современной разработки учебных планов, программ, в определенной мере свободных от тех формальных ограничений, которые в настоящее время неоправданно включены в образовательные стандарты. Для решения этих задач целесообразно восстановление прежнего формата работы учебно-методического объединения, при котором межвузовские творческие коллективы профессоров готовили базовые программы, учебные планы и базовые учебники.

Особое внимание уделялось взаимоотношениям вузов с работодателями, в частности был поставлен вопрос о более широком предоставлении мест для практики, прохождения стажировок на предприятиях и в учреждениях, где предполагается работать выпускникам вузов. Важно более активное участие представителей предприятий в учебном процессе, в частности изложение опыта работы и постановка конкретных задач для решения силами студентов или с их участием.

В качестве первоочередной задачи была выдвинута организация совместной работы подразделений вузов, занятых разработкой современных информационных технологий и других инструментов цифровизации и специализированных учетно-аналитических кафедр. Отмечалось, что этот процесс будет взаимовыгоден, так как позволит пользователям лучше воспринимать новый инструментарий работы, а для разработчиков нового инструментария — глубже понять интересы будущих пользователей.

Особое внимание было уделено проблемам изучения трендов трансформации учетно-аналитических и контрольных процессов и направлений повышения информационной прозрачности бизнеса, что должно найти отражение в системе подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов. Это должно выражаться через введение в программы подготовки бухгалтеров и аудиторов тем и вопросов, формирующих компетенции по составлению и подтверждению достоверности расширенного формата деловой информации с применением современных информационных платформ (типа XBRL) и тех-

нологий (прежде всего, технологий блокчейна и распределительных реестров). Новые информационные технологии должны активно применяться в самом процессе обучения и подготовки бухгалтеров и аудиторов, включая информационные технологии как инструментарий повышения экономической эффективности образовательного процесса, ноне заменяя содержательную часть процесса передачи знания. Они необходимы в формировании массовых компетенций, формирующих навыки исполнителей и пользователей, тогда как формирование креативных навыков и эксклюзивных компетенций возможно лишь при личном общении обучающегося с опытным преподавателем-наставником.

В ходе дискуссии высказывалось мнение, что в основе всех видов аккредитации образовательных программ (государственной, общественной, профессиональной) должны лежать схожие методологические принципы. На практике это вызывает извечную проблему дублирования видов контроля, когда образовательная организация по одним и тем же вопросам проверяется несколько раз различными инстанциями. Решение данной проблемы возможно при конвергенции видов контроля, взаимном использовании и признании результатов аккредитации образовательных программ проверяющими разного уровня.

*Материал подготовлен профессором,
доктором экономических наук,
профессором Департамента учета и аудита
Финансового университета
М. В. Мельник*