
АКТУАЛЬНЫЕ ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ НАУКИ

Мельник Маргарита Викторовна,

доктор экономических наук, профессор кафедры контроля и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный деятель науки РФ; aik@fa.ru

Опора на позиции российской бухгалтерско-аналитической школы позволяет сохранить лучшие традиции российской науки и использовать наследие отечественных учителей для разработки и развития современной теории: методологии и методики бухгалтерского учета, учитывающей особенности текущих задач и перспективы формирования инновационной экономики. Умелое сочетание знаний, накопленных в российской науке, международного опыта и учета требований к методологическому инструментарию системы управления повышают результативность деятельности хозяйствующих субъектов различных отраслей экономики.

Ключевые слова: научные школы, издержки обращения, издержкостоемость, история бухгалтерского учета, экономические науки, бухгалтерский учет, экономический анализ, финансы, методология, методика, научные исследования, организация учетного процесса, производственные ресурсы, капитал, корпоративная социальная ответственность бизнеса, инновационность, принципы международного учета, консолидированная отчетность, международная интеграция.

Решающим условием поступательного развития науки является глубокое изучение основных научных школ, эволюции развития основных положений и их трансформации под влиянием объективных условий: обеспечение преемственности прошлого, настоящего и будущего. В этой связи большую роль может играть проведение научно-практических конференций, посвященных памяти ведущих ученых. Конечно, значение таких встреч определяется не только воспоминаниями, которые дороги их ученикам, а в систематизации, развитии и осмысливании тех позиций, которые были заложены нашими учителями. Традиция проведения таких конференций надежно утвердилась в нашем научном направлении – бухгалтерско-аналитическом.

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова уже 38 раз проводит Татуровские чтения, посвященные Сергею Кузьмичу Татуру, ведущему ученому, долгое время возглавлявшему кафедру бухгалтерского

учета в МГУ им. М.В. Ломоносова, воспитавшего сотни специалистов, значительно продвинувших наши науки в 60-80-ые годы прошлого века. Его ученик, доктор экономических наук, профессор Шерemet Анатолий Данилович в настоящее время практически возглавляет наше направление экономической науки и продолжает развивать те позиции, которые были заложены в годы совместной работы с С.К. Татуром.

Российский государственный торгово-экономический университет почти десять лет проводит конференции, посвященные одному из основоположников этого университета – доктору экономических наук, профессору Баканову Михаилу Ивановичу, основные идеи которого в области регулирования издержек обращения и издержкостоемости разных видов продукции до сих пор сохранили свою актуальность и легли в основу современной логистики. Его ученики: ведущие специалисты университета продолжают развивать его идеи.

Традиция проводить научные чтения, посвященные памяти Барнгольц Сарры Бенционовны, укрепилась в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации. Широта научных интересов Барнгольц С.Б. определила стремление участвовать в этих встречах представителей как производственных организаций, так и работников финансовых структур, в первую очередь специалистов коммерческих банков, инвестиционных фондов, аудиторских организаций.

В прошлом году в Санкт-Петербурге была проведена конференция памяти доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, имя которого хорошо известно не только специалистам России и бывших союзных республик СССР, но и всей мировой научной общественности. Это связано, прежде всего, с тем, что последние годы своей жизни он занимался историей бухгалтерского учета, раскрывая значимость этой области экономической науки, ее взаимосвязь с другими науками, показывая особенности и общие черты разных бухгалтерских школ в странах и в разные периоды экономического развития, обосновывая базовые положения учетного процесса, формирующие его сущность. Соколов Я.В. внес большой вклад в продвижение идей зарубежного учета в России в период становления рыночных отношений, возглавив работу по подготовке и изданию фундаментальных трудов по бухгалтерскому учету, анализу и финансам в России. Каждому такому изданию предшествовало введение, написанное научным редактором – Соколовым Я.В. которое представляло самостоятельную научную ценность. Особо следует отметить вклад профессора Соколова Я.В. в установление тесных контактов с мировым аудиторским сообществом. Во многом благодаря его усилиям российский аудит органично вошел в международные организации аудиторов.

В этих условиях проведение конференции, посвященной памяти Гиляровской Лилии Тимофеевны становится продолжением доброй традиции, т.к. именно она стала основоположником воронежской бухгалтерско-аналитической школы, в которой были воспитаны специалисты огромного региона России – Черноземной зоны, что не могло не сказаться на стремлении

наряду с промышленностью активно изучать и развивать бухгалтерский учет и анализ в агропромышленном комплексе.

Опора на позиции российской бухгалтерско-аналитической школы позволяет сохранить лучшие традиции российской науки и использовать наследие наших учителей для разработки и развития современной теории: методологии и методики бухгалтерского учета, учитывающей особенности текущих задач и перспективы формирования инновационной экономики.

При всем разнообразии бухгалтерско-аналитических школ и направленности научных исследований, следует отметить те их черты, которые являются типичными и определили долголетнюю значимость базовых положений трудов российских ведущих ученых.

Особо следует отметить, что все ведущие ученые рассматривали учетный процесс как органическое единство непосредственно учета хозяйственных операций, свершаемых в организациях и формирующих их имущество (статика) и финансовые результаты (динамика), анализа, позволяющего выявить причины происходящих изменений и факторы достижения поставленных задач, контроля, оценивающего, насколько полно и точно отражаются реальные процессы в учете и отчетности, т.е. обеспечить обратную связь учетного процесса с реальными изменениями в производстве. Единство методологии учета, анализа и контроля (в настоящее время и аудита) является залогом четкости организации учетного процесса в целом.

Важной чертой бухгалтерско-аналитических школ была их направленность на информационное обеспечение систем управления, т.е. на основного потребителя данных учетного процесса, менеджеров (руководителей) организации и работников, которые должны были корректировать свои действия в соответствии с реальными изменениями, происходящими в производстве. Этот подход был реализован в работах ведущих бухгалтеров Царской России, в годы индустриализации страны, когда зародился попроцессный подход к учету и анализу, в годы развития Советской экономики. Так, Татур С.К. активно увязывал учетный процесс с совершенствованием хозяйственного расчета, укрепляющего ответственность исполнителей за финансовые результаты деятельности организации; С.Б. Барнголец большое внимание уделяла проблемам комплектности резервов, активно увязывая учет и анализ с особенностями организации производственного процесса; Баканов М.И., поставив в центр учет и анализ издержкостности отдельных групп товаров, активно способствовал развитию методологии учета издержек производства: обращения и обоснованию ценообразования; Соколов Я.В. внес серьезный вклад в развитие методологии анализа и учета на основе использования экономико-математических методов (этому вопросу была посвящена его докторская диссертация); Л.Т. Гиляровская много сделала для отражения отраслевой специфики в организации учета, анализа и контроля, в частности в последние годы она много работ посвятила учету и анализу в банковской сфере. Именно эта позиция нацеленности учетно-аналитической системы на задачи управления, на обеспечение информационно-аналитической поддержки принятия управленческих

решений определило жизнеспособность основных идей российской учетно-аналитической школы.

Четко помня математические истоки бухгалтерского учета, российская бухгалтерско-аналитическая школа всегда стремилась к количественной определенности выводов анализа и контроля. Широко используя математические методы, в рамках бухгалтерско-аналитической школы были сформированы информационные модели, широко используемые для прогнозирования и планирования деятельности предприятий. Огромный вклад бухгалтера и аналитики внесли в развитие автоматизированных систем управления и технологических процессов (АСУ и АСУТП).

В годы перехода на рыночные отношения бухгалтера приняли на себя первый удар экономических реформ и начали активное реформирование бухгалтерского учета, ориентируясь на новые экономические условия. На первых стадиях реформ бухгалтерские службы в большой мере приняли на себя решение задач всей экономической функции управления, включая планирование, ценообразование, стимулирование, нормирование и т.п.

На каждом этапе развития экономики бухгалтера оказывались на передовой перестройки. Это непосредственно относится к современному периоду, когда в экономике четко наметился переход на инновационную траекторию развития, что приведет к существенным изменениям в отраслевой и организационной структуре национального хозяйства, будет связано с дальнейшим развитием корпоративных структур и трансформацией организационно-правовых форм субъектов хозяйствования, определит новые хозяйственные связи и направления деятельности.

Эти изменения в значительной мере сопровождаются принятием ряда новых нормативных документов. Так, в 2010 году принят Федеральный закон «О бухгалтерском учете», введены в действие новые Положения по бухгалтерскому учету, с 2011 года бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в соответствии с Приказом Минфина России № 66-н, который внес определенные уточнения в состав рекомендуемых форм отчетности и значительно расширил примечания к отчетности (раскрывавшиеся в Приложении к балансу – форма № 5), принят Федеральный закон «О консолидированной отчетности», предполагающий ее составление в формате международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), принятые новые федеральные стандарты аудиторской деятельности, существенно приближенные к международным стандартам аудита (МСА).

Все это предполагает определенные изменения в методологии, методике и организации бухгалтерского учета, анализа и аудита в коммерческих организациях.

Особое внимание в настоящее время имеет постановка всех видов учета, контроля и анализа в организациях, которые представляют разные формы объединения самостоятельных юридических лиц. При этом приходится учитывать, что понятие корпоративных организаций, которые называют холдингами, корпорациями и другими терминами, юридически не проработан. Поэтому рекомендации, которые даются корпоративным

структурам не могут быть универсальными, так как они должны учитывать юридическую и экономическую основу объединения.

В 2010 году был принят и введен в действие Федеральный закон «О консолидированной отчетности». Он касается наиболее распространенной формы корпоративных структур – акционерных обществ. Основное внимание в этом случае уделяется консолидации капитала как основы их формирования. Однако при постановке учет не меньшее значение имеет учет движения материально-вещественных потоков, которые определяются формой интеграции входящих в состав общества организаций – вертикальной или горизонтальной. С формой интеграции связан выбор организационно-производственной и организационно-управленческой структуры, выбор системы управленческого учета – попроцессная или предметная, порядок калькулирования отдельных видов продукции с учетом распределения затрат. Для этой формы корпоративных структур, прежде всего, поставлен вопрос об использовании трансфертных цен и категории единого налогоплательщика. Ряд вопросов достаточно успешно решался самими акционерными обществами. Например, большинство из них формируют централизованные фонды, как правило, в рамках материнской компании, разрабатывают единую стратегию и, используя бюджетирование, четко контролируют расходы каждого участника общества и решают вопросы рефинансирования на основе защиты инвестиционных бюджетов. Для решения других вопросов необходимо принятие государственных решений – законов или приказов в соответствующих министерствах. Однако большинство из вопросов управления, включая постановку бухгалтерского учета, анализа и контроля, нуждаются в дальнейшей разработке. Так, весьма актуальным является регулирование внутрикорпоративных расчетов, в частности специфика учета внутрикорпоративной дебиторской и кредиторской задолженности; обоснование распределения прибыли, включая обоснование границ ее централизации и самостоятельных решений по ее распределению дочерними организациями, формирование и порядок использования амортизационных фондов, формирование учетной политики, обеспечивающей гармонию интересов всех участников и единство подхода к учету основных процессов. Особое значение имеют политика управления запасами и внутрикорпоративная логистика.

Существенно сложнее решение проблем управленческого учета и контроля, которые должны в значительной мере учитывать специфику бизнес-процессов, и, следовательно, отличаются большим разнообразием. Особое внимание для обеспечения пропорциональности и ритмичности производственного и воспроизводственного процесса имеет организация системы внутреннего контроля, в которой в единую систему интегрируется технологический, управленческий и экономический (финансовый и бухгалтерский) контроль.

В настоящее время у нас появилось большое количество научных изданий, освещающих зарубежный опыт, что породило соблазн его быстрого использования в России. К сожалению, очень часто при этом не

учитывается специфика российской экономики и ментальность русской учетно-аналитической и управленческой школы. В результате не достигается ожидаемый результат, а иногда и дискредитируется зарубежный опыт. Вместе с тем в работе российских экономистов есть много интересных разработок, касающихся развития информационно-аналитических и контрольных систем в производственных, научно-производственных и промышленных объединениях, которые активно формировались и функционировали во многих отраслях промышленности нашей страны в 60-80 годы прошлого века. Этот опыт может успешно использоваться и в современных условиях.

В условиях централизованной экономики в нашей стране сложились устойчивые и достаточно результативные хозяйственные связи, в частности четко регулировались кооперированные поставки. В настоящее время, когда большинство малых и средних организаций большую часть производственных процессов передают на аутсорсинг, вопросы хозяйственных связей также весьма актуальны. Поскольку ранее сложившиеся связи в связи с распадом СССР нарушались и превращались из внутренних во внешние экономические, необходима разработка нового инструментария управления хозяйственными связями, что предполагает постоянную работу с хозяйственными договорами с учетом стимулирования за четкое соблюдение договорных условий и санкций за их нарушение. Необходимо дальнейшее совершенствование методов расчетов за оказанные услуги. Учитывая внешнеэкономический характер многих договоров, эта задача усложняется. Соблюдение договорной дисциплины предполагает сопровождение выполнения договоров комплектом первичных документов и отражением свершаемых хозяйственных операций в учетных документах (план счетов и бухгалтерские регистры).

Вызов, определенный развитием новых организационных структур – специализированных на ограниченной части финальных бизнес-процессов, выдвинул задачу формирования предпринимательской цепи, в состав которой могут входить участники всего воспроизводственного процесса, включая разработчиков готового продукта и технологий его производства, основных, вспомогательных и обслуживающих бизнес-процессов, продажи и сервисного обслуживания в течение всего периода эксплуатации, включая модернизацию (облагораживание) продукта. Преимущества предпринимательской сети – ее максимальная гибкость, поскольку в нее может быть включено несколько однотипных организаций, обеспечивающих необходимый масштаб производства на определенной стадии.

Другой реакцией на изменение организационных структур стало создание управляющих компаний, в функции которых входит организация согласованной работы группы взаимосвязанных организаций (компаний). В современных условиях до сих пор нет четкой разработки специфических функций управляющей компании и распределения общих и специальных функций между ней и управляемыми предприятиями. Учет операций, свершаемых управляющей компанией и формы их взаимоотношений с управляемыми организациями также нуждаются в глубокой проработке,

предполагает формирование общей учетной политики, учет и распределение доходов, перераспределение расходов и их отношения к отдельным бизнес-процессам и видам продукции (работ, услуг).

Особое внимание заслуживают вопросы постановки учета, анализа и контроля в рамках государственно-частных партнерствах, которые стали создаваться, прежде всего, в наукоемких и высокотехнологичных отраслях экономики.

Особую ответственность эти организационные образования несут за реализацию инновационного развития экономики. Учитывая, что в рамках государственно-частных партнерств (ГЧП) объединяются бюджетные средства и частный капитал, они являются определенным шагом в институциональной реформе российской экономики и в то же время предполагают усиление финансового контроля за использованием бюджетных средств, результативностью и эффективностью их использования, в последующем – контроль за использованием созданных производственных ресурсов. Эта ситуация также выдвигает дополнительные требования к организации учетно-аналитической работы в рамках ГЧП.

Одновременно необходимо более четко обосновать области формирования ГЧП с позиций готовности государства и частного бизнеса их финансировать и четко контролировать их деятельность. Это может быть обеспечено, прежде всего, предварительным контролем надежности участников ГЧП. Так, его основой может стать организация, добросовестно выполняющая государственный заказ в течение длительного времени, четко соблюдая требования к качеству и срокам его выполнения, заявляя при проведении тендера реальную его стоимость. В этом случае при необходимости серьезной модернизации производственных мощностей или создании инновационного производственного потенциала государство может выделить целевое финансирование для реструктуризации такого партнера, поддерживая его капитализацию за счет собственной прибыли, и создать ГЧП, будучи уверенным в его эффективности.

Полезным может быть изучение опыта концессионных отношений, которые достаточно широко использовались в первые годы советской власти. Правда, следует отметить, что тогда они регулировали отношения с зарубежными партнерами. В определенной мере такие же функции в настоящее время выполняют соглашения о распределении продукции. Что касается современного этапа развития экономики, то достаточно активно применяемый механизм лицензирования также может быть прообразом концессионного подхода к созданию ГЧП.

Наконец, до сих пор явно недооценивается возможность создания совместных предприятий на основе объединения государственной и частной собственности. При этом подход к процессу совместного предприятия может быть различным в зависимости от сложившейся ситуации: в случае, если приватизированное или вновь созданное коммерческое предприятие нуждается в коренной реструктуризации, требующей больших

капитальных вложений, и не может решить данную задачу, государство может полностью выкупить это предприятие (возвратная национализация) или, выделив государственную помощь, войти в состав его учредителей; в случае, когда необходимо создать социально-значимое предприятие и в рамках соответствующего бюджета нет достаточных средств, возможно привлечение для этих целей на долевой основе частного капитала.

Все эти решения предполагают использование инновационных управленческих решений, как в части организации, так и в части финансового и контрольного механизмов управления.

Расширение сфер действия корпоративных структур определило формирование нового уровня управления – мезоуровня коммерческих структур. Если традиционно мезоуровень в большей мере увязывался с регулированием деятельности органов местного самоуправления и в большей мере с региональным уровнем, то в настоящее время в этом аспекте все большее значение имеет четкое определение роли корпоративных структур, в частности их социальной ответственности, и их взаимодействия с органами власти.

Это связано с несколькими аспектами совершенствования управления, которое оказывают прямое влияние на организацию учета, анализа и контроля. Прежде всего усилению роли корпоративных структур способствует реализация новой парадигмы устойчивого развития организации, предполагающей реализацию экологической, финансовой и социальной ответственности субъектов хозяйствования.

С середины XX века международными и национальными организациями многих стран формируются нормативные и методические материалы для управления компаниями в парадигме устойчивого развития. Примером таких рекомендаций является Глобальный договор, определивший основные принципы ответственного поведения бизнеса, стандарты ISO 9004, введенные в 2008 году и ряд других материалов. В настоящее время существенную роль в формировании ответственного поведения бизнеса играют государственные органы контроля, которые контролируют использование общехозяйственных финансов и, следовательно, в значительной мере определяют формы взаимодействия властных структур и бизнеса.

После принятия Концепции устойчивого развития в России была проведена существенная работа по обеспечению экологической защиты, причем она проводилась в тесном контакте с международными организациями, т.е. на глобальном уровне. Как правило, она касалась охраны окружающей среды и рационального использования природных ресурсов. Решение этих задач могло быть реализовано только при тесном сотрудничестве государства и бизнеса.

Для планомерного проведения мероприятий по защите окружающей среды были приняты на законодательном уровне решения об ответственности бизнеса за проведения природоохранных мероприятий на основе строительства очистных сооружений, разработки и использования безотходных и

ресурсосберегающих технологий (прежде всего энергосберегающих), проведения рекультивационных мероприятий. Это определило необходимость жестких санкций к субъектам хозяйствования за нарушения установленных экологических стандартов, в частности существенных штрафов. Административные меры были приняты достаточно оперативно. Однако создание реальной возможности обеспечить экологическую устойчивость требовало более глубоких изменений, в частности в методологии учета и контроля над деятельностью организации, поскольку системное проведение природо-охранных мероприятий требует существенных капитальных вложений как для строительства природоохранных сооружений, так и для разработки новых технологий, предполагает изменения учета текущих затрат, в состав которых необходимо включить соответствующие расходы организации до определения налогооблагаемой прибыли. Для мобилизации единовременных вложений в природоохранные мероприятия целесообразно рассмотреть вопросы о льготном кредитовании, оказании государственной помощи и целевом финансировании.

Обеспечение рационального использования природных ресурсов требует серьезных изменений в отношении государства как собственника природных ресурсов, и бизнеса, занятого их разработками. Один из таких аспектов рассмотрен при обосновании значимости развития ГЧП. Однако вопрос должен быть поставлен существенно шире, что предполагает усиление внимания к восстановлению природных ресурсов (управление лесопромышленным комплексом, восстановление земельных ресурсов после добычи нерудных материалов и открытой добычи полезных ископаемых и т.п.) и экономической разработки невозобновляемых полезных ископаемых, включая полное их использование.

Особое место занимает организация переработки отходов, что связано как с природоохранными мероприятиями, так и с разработкой технологий переработки отходов, особенно в добывающей промышленности, где в отходах часто остается большое количество полезных веществ, стоимость которых часто выше базового ресурса. Можно привести множество примеров о стремлении зарубежных партнеров получить право переработки отходов добывающих предприятий России (отходы металлургических предприятий, угольные отвалы и т.д.)

Многие из перечисленных аспектов экологической безопасности непосредственно связаны с организацией экологического контроля. Методика экологического аудита была разработана и предложена к использованию одной из наиболее крупных международных аудиторских фирм – ПрайсВотерхаус. Однако в этой методике речь шла в основном о последующем контроле. Представляется, что не менее важно осуществить экологическую экспертизу инвестиционных проектов по созданию новых производств, реконструкции и реструктуризации действующих предприятий, технологических инноваций. Это будет способствовать и обеспечению финансовой устойчивости, т.к. отсутствие такой экспертизы часто приводит к необходимости дополнительных затрат по минимизации и устранению

неблагоприятных экологических последствий, что существенно меняет оценки эффективности инвестиционных проектов. Таким образом, экологическая устойчивость экономики и отдельных субъектов хозяйствования предполагает определенные изменения в системе учета текущих и единовременных затрат, развитие форм и методов финансирования развития на разных уровнях управления, усиление и развитие новых форм экологического контроля, что предполагает постоянное развитие аналитического инструментария для оперативного, текущего и стратегического анализа деятельности субъектов хозяйствования.

Другой стороной парадигмы устойчивого развития экономики является обеспечение ее социальной устойчивости, что неразрывно связано с корпоративной социальной ответственностью бизнеса. Необходимо подчеркнуть, что собственно понятие социальной ответственности бизнеса существенно изменилось. Начавшись с благотворительности постепенно корпоративная социальная ответственность бизнеса (КСО) приобрела достаточно сложные юридически регламентируемые формы и существенно расширила свои границы. В ряде стран Японии, Франции, Италии, Германии введены национальные стандарты социальной ответственности бизнеса. В России социальная ответственность бизнеса регулируется Кодексом корпоративного поведения, в основу которого положены «Принципы корпоративного управления» Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Рассматривая направления усиления КСО, следует отметить ряд положений, которые активно влияют на постановку учета, анализа и контроля в коммерческих организациях.

Во-первых, в современных условиях требования КСО все в большей мере проникает в стратегическое управление и предполагает учет мероприятий по реализации ответственности при разработке инвестиционной и финансовой политики организации, определяется повышением экологической ответственности, что раскрыто выше, а также с продуктами и технологическими инновациями в части учета запросов потребителей, их требований к качеству и разнообразию производимой продукции (работ, услуг), обеспечением безопасности новых технологий, их эргономичности и комфортности для работников. Такой подход требует определенной корректировки методических материалов по оценке эффективности инновационных и инвестиционных проектов, контроля за их реализацией и последующим использованием.

Во-вторых, более жестко оценивается КСО с позиций ответственности бизнеса перед коллективом работников в организации, в частности по реализации программ подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, обеспечения здорового образа жизни (спорт, профилактика здоровья – диспансеризация, оздоровление, здоровый отдых, релаксация), социальных гарантий (медицинское и пенсионное страхование) и т.п.

В-третьих, крупные корпоративные организации все в большей мере принимают на себя ответственность за состояние инфраструктуры на территории, где функционируют организация – состояние дорог, озеленение территории, развитие просветительско-культурных организаций (школ, кинотеатров, спортивных сооружений и т.п.), организация торговли, бытового обслуживания и сети общественного питания и т.п. Этот аспект социальной ответственности имеет особое значение, т.к. с одной стороны, направлен на обеспечение высоких стандартов жизни в регионе, где проживает значительная часть сотрудников организации, с другой, позволяет бизнесу активно участвовать в создании новых рабочих мест за счет организации малых предприятий, в которых часто заняты вторые и третьи члены семьи (женщины, имеющие малолетних детей, студенты, учащиеся старших классов). В этой связи поддержание и активное содействие развитию малого бизнеса становится составной частью социальной ответственности бизнеса.

В-четвертых, в условиях укрепления КСО существенно меняются взаимоотношения между властными структурами и бизнесом, т.к. постоянно поддерживается гармония их интересов и реализуются совместные программы развития поселения, города и территории региона. Это также оказывает влияние на сотрудничество бизнес-структур между собой, постепенно переходя от открытой конкуренции к сотрудничеству и определению соответствующих ниш функционирования, выбору своего круга потребителей и т.п.

Для успешной реализации программ КСО необходим единообразный подход к их разработке со стороны бизнес-структур и государственных органов управления. Это привело к регулярным отчетам бизнес-структур о проведенных мероприятиях в области реализации КСО. Во многих странах наряду с финансовой отчетностью корпоративные структуры составляют социальную отчетность, используя национальные или международные стандарты. Наиболее распространенными международными стандартами являются стандарты отчетности The Global Reporting Initiative (GPI) и стандарты организации учета Accountability (AA 1000). Российские корпорации в последние годы также стали составлять социальные отчеты. Они чаще делаются в индивидуальном (свободном) формате, однако ряд компаний все в большей мере приближается к требованиям международных стандартов. В случае активного сотрудничества бизнеса с властными структурами социальная отчетность также подвергается аудиторской проверке, что совершенно оправдано, так как реализация КСО предполагает существенные затраты, что прямо связано с финансовой отчетностью, особенно в части формирования финансовых результатов и распределения полученной прибыли.

Соответствие социальной отчетности требует внимания к постановке и развитию социального учета, что является новой для России задачей, которая тесно связана с определенной конвергенцией статистического и бухгалтерского учета.

Бесспорно, что социальная ответственность корпораций вызовет

определенные изменения в финансовом учете, потребует контроля за эффективностью использования средств на эти мероприятия.

Следует отметить, что при оценке эффективности КСО необходимо более четко ставить вопрос о долгосрочной социально-экономической эффективности. Эта традиция в последние годы несколько утрачена, хотя в российской школе оценки эффективности, в том числе эффективности капитальных вложений, такой подход превалировал. Так, известные разработки Института экономики Академии наук под руководством академика Хачатурова Т.С. в области оценки эффективности капитальных вложений выстраивали методики оценки эффективности с учетом не только прямых, но и смежных и сопутствующих затрат, а определяли эффект не только по прямой экономии или приращению прибыли, а с учетом социальных последствий, которые обеспечивают долгосрочную эффективность. В современных условиях все эти положения приобретают научную значимость и особую актуальность.

Таким образом, тенденция по усилению КСО предполагает дальнейшее развитие и совершенствование учета, аналитической работы и финансового контроля; становления экологического, социального учета и контроля.

Глубинное влияние на организацию системы управления и методы управления в рамках экономической функции оказывает переход на инновационность экономики. Во-первых, в значительной мере повышается неопределенность при принятии управленческих решений. Если при становлении рыночной экономики российским предприятиям пришлось осваивать механизм адаптации к меняющимся внешним условиям, то в инновационной экономике адаптационный механизм пронизывает все внутренние факторы развития, причем при использовании продуктовых инноваций важно оценить глубину модернизацию или замены всех элементов производства – оборудования, технологий, материальных ресурсов и квалификации сотрудников. Чем в большей мере производство нового продукта требуют изменения всех элементов производственного процесса, тем больше вложений необходимо для его освоения в конкретном субъекте хозяйствования. Следовательно, возникает сложная задача – до оценки эффективности производства нового продукта необходимо оценить степень готовности организации к использованию инновации. Оценки будут индивидуальны для каждой организации и в значительной мере определяют риски принимаемого решения. При этом весьма важно учесть не только прямые единовременные затраты, но и сопутствующие и сопряженные затраты, т.е. необходимо вернуться к классическим методам оценки эффективности реальных капитальных вложений.

При использовании технологических инноваций целесообразным становится задача оценить и найти меры по поддержанию пропорциональности и синхронности производственного процесса. Так, резкое изменение производительности на одном из переделов или бизнес-процессов может привести к неполной загрузке новых производственных мощностей, что будет существенно удорожать производство. Новые технологии могут

быть реализованы на действующем, модернизированном или вновь приобретенном оборудовании, что определяет принципиально разные капитальные вложения. В этой связи организация принимает решение о форме реализации и использования инновации: самостоятельно или на основе договора простого товарищества с партнерами реализует инновацию, пользуется ее результатами для собственных нужд или параллельно принимает заказы на условиях аутсорсинга, что требует установления новых контактов с партнерами. Таким образом, при инновационном развитии менеджмент предприятия постоянно контролирует изменения организации производственных процессов, принимая необходимые меры по поддержанию пропорциональности, синхронности и ритмичности производства.

Наконец, для точности оценки эффективности и реализации любой инвестиции необходимо поддерживать сбалансированность простых элементов производственного процесса – требований к готовому продукту, производственным, материальным и трудовым ресурсам. Следовательно, независимо от вида инновации необходимо учесть затраты в изменениях всех элементов по составу или по степени востребованности (загрузки).

Во-вторых, при инновационном развитии значительно возрастает внимание к взаимодействию с деловыми партнерами, включая клиентов, поставщиков, инвесторов. Так, производство инновационного продукта предполагает проведение серьезных маркетинговых акций по выявлению и закреплению спроса на новый продукт, что предполагает не только развитие маркетинговой деятельности, но использование новых методов учета полных затрат на производство разных видов продукции, методов распределения постоянных затрат, обоснования цен и их регулирования по мере внедрения нового продукта на товарные рынки, применения методов, обеспечивающих лояльность клиентов. При разработке инноваций и их реализации необходимо контролировать готовность к их использованию всех участников не только в одной организации, но и у партнеров. Если технологическая инновация предполагает использование нового оборудования, то для ее реализации следует убедиться в готовности партнеров к производству этого оборудования, т.е. контролировать синхронность деятельности партнерских организаций, что часто реализуется путем создания интегрированных структур или предпринимательских цепей. Эта работа в большой мере связана с развитием форм расчетов (авансовые платежи, кредиторская задолженность), предоставлением целевых займов, приобретением долей капитала или акций партнерских предприятий (долгосрочные финансовые вложения). Следовательно, происходит определенное перераспределение капитала или текущих финансовых потоков.

В-третьих, инновационность предполагает постоянное обновление основных элементов производства. Это предполагает принципиальное изменение соотношения стратегического и текущего управления и планирования. Понятие стратегии все в большей мере увязывается не с временным интервалом развития организации, а с глубиной изменений, происходящих в производстве. В этих условиях необходимо решить задачу

непрерывности процесса производства и сочетать организацию текущего процесса с подготовкой к запуску нового процесса, т.е. по-новому должны быть решены задачи подготовки производства. Для решения этой задачи можно опираться на стандарты ISO, которые в значительной мере помогают её решению.

Важной составной частью контроля за обновлением производственного процесса становится согласование жизненных циклов готового продукта, технологий, комплекса производственных ресурсов (включая производственные мощности консолидированных организаций и устойчивые партнерские связи), включая квалификацию обслуживающих оборудование кадров, отдельных бизнес-процессов и всего бизнеса. Такая позиция контроля определяет сроки службы и использования нематериальных активов (проекты готовых изделий, технологий) и основных средств, что непосредственно влияет на выбор амортизационной политики. Периодичность обновления производства в значительной мере определяет распределение получаемой прибыли, в том числе планирование текущих расходов на НИР и ОКР, формирование прибыли, используемой для капитализации, т.е. направленной на рост внеоборотных активов. Важным условием успешного обновления производства в условиях инновационного развития становится контроль над финансовой устойчивостью организации, в частности для определения возможного объема привлекаемых заемных ресурсов и оценки эффективности финансового рычага в сложившихся условиях кредитной политики. Следует подчеркнуть, что каждое предприятие, учитывая специфику своей организационно-производственной структуры и специализации, качества активов и их структуру, тенденцию изменения выручки и рентабельности продаж, должно разработать для себя индивидуальные нормативы финансовой независимости и финансового левириджа, позволяющие, с одной стороны, поддерживать необходимые темпы развития организации, с другой стороны, поддерживать финансовую устойчивость организации.

В-четвертых, при инновационности производства неизбежно сокращаются сроки стабильной организации производственных процессов, что вызывает значительные изменения в системе нормирования производственных процессов. Если в устойчивом массовом или крупносерийном производстве ставилась задача разработки детальных норм, включая микронормирование процесса труда, то в инновационном, быстро меняющемся производстве затраты времени и финансовых ресурсов на разработку детальных норм теряет смысл и постепенно происходит переход от разработки норм к определению основных регламентов загрузки оборудования, времени, использования ресурсов, что является весьма сложной задачей, решение которой строится на новой методологии организации процесса труда, связанного не только с исполнительской, но и в творческой составляющей, т.е. реализуется интеллектуализация труда. В этих условиях приходится менять устоявшимся подходы к оплате и стимулированию работников.

Бесспорно, отмеченные позиции не исчерпывают всех особенностей

управления в инновационном производстве, но они дают возможность сделать один из важнейших выводов сегодняшней парадигмы развития экономики – ни один вид инноваций не может быть реализован без сопровождающей ее управленческой инновации, в том числе и инновации бухгалтерско-аналитической работы, которая прежде всего связана с информационным обеспечением управления, и финансовых инноваций, предполагающих развитие системы расчетов и финансового обеспечения развития производства.

В этих условиях принципиальным становится развитие теории и методологии управления, в частности одной из основных его функций – экономической, включая бухгалтерско-аналитические, контрольные и финансовые подфункции.

Определенные дополнительные требования на развитие управленческих функций накладывает глобализация экономики. Эта проблема достаточно широко рассматривается в научных исследованиях и общественно-политических изданиях. Однако некоторые вопросы до сих пор не получили достаточно глубокой проработки. Представляется необходимым обратить внимание на те аспекты глобализации, которые в меньшей мере проработаны, хотя имеют непосредственное отношение к управленческим инновациям.

Прежде всего, это связано с развитием международной интеграции, когда в ее основу закладывается не только конкуренция, но и взаимовыгодное сотрудничество, позволяющее использовать приоритеты всех участников при гармонизации их интересов.

Решение такой задачи непосредственно связано с рациональным размещением производительных сил, использованием тех природно-климатических преимуществ, которые имеют страны, совместным использованием природных ресурсов при поддержании экологического равновесия. Конечно, при этом по-прежнему учитывается экономическая безопасность каждой страны, но постепенно намечается поворот от прямой конкуренции к сотрудничеству, позволяющему наиболее результативно решить глобальные задачи на паритетных началах.

В этой связи все большее значение имеет сближение подходов к организации управления и используемых методов обоснования управленческих решений. Именно этим определяется то внимание, которое уделяется реформированию бухгалтерского учета и анализа, как основным источником формирования информации, необходимой для обоснования управленческих решений разного горизонта и направленности. Поскольку вся статистическая информация в своей основе имеет материалы, получаемые из данных финансового и управленческого учета организаций, то формирование достоверной и полной информационной системы непосредственно связано с совершенствованием бухгалтерского учета и отчетности. В России за последнее десятилетие много сделано для перехода бухгалтерского учета на принципы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и контроля на Международные стандарты

контроля (ИНТОСАИ – публичные финансы; МСА – аудиторские стандарты). Однако в настоящее время в условиях введения в действие в 2013 года нового Федерального закона (ФЗ-402) «О бухгалтерском учете» этот вопрос становится особенно актуальным и предполагает дальнейшую модернизацию учетного процесса. При этом важно переходя на принципы международного учета, учесть традиции российской учетно-аналитической школы, в частности традиции аналитической проработки управленческих решений, анализа использования ресурсов и контроля за резервами производства, мобилизация которых позволит более полно реализовать производственный потенциал организации.

Развитие интеграционных процессов и формирование корпоративных организаций определило необходимость более активного использования категории консолидированной отчетности для акционерных обществ и в значительной мере изменить регламентацию составления сводной отчетности для предпринимательских сетей. После долгих дискуссий в России принят закон «О консолидированной отчетности», которая будет составляться в формате МСФО. Он определил основные принципы и порядок составления консолидированной отчетности, но нуждается в дальнейшей детализации и требует подготовки дополнительных методических и нормативных документов. Сводная отчетность направлена по-прежнему на формирование отчетности однопрофильных производств. Что касается совокупной отчетности вертикально-интегрированных, но не консолидированных по капиталу, групп предприятий и финансово-промышленных групп предприятий (ФПГ), то этот вопрос практически не проработан, хотя имеет большое значение для оценки сложившейся экономической ситуации в регионах и в стране в целом.

Инновационность непосредственно связана с необходимостью организации постоянного наблюдения за финансовыми результатами деятельности субъектов хозяйствования разных уровней, что может быть реализовано на основе мониторинга, организованного на разных уровнях – в регионе, отрасли и т.п. Вопросы финансового мониторинга широко обсуждаются и достаточно эффективно проводятся. Однако структура мониторинга в большей мере увязывается с ретроспективой – результатом. Представляется необходимым усилить внимание к контролю за изменениями, происходящими в структуре активов и обязательств отдельных организаций и их групп, что позволит своевременно принять меры по поддержанию их финансовой устойчивости, пропорциональности.

При расширении корпоративной социальной ответственности достаточно остро встает вопрос об организации социального учета и отчетности, использования этой информации при разработке государственно-социальных программ.

Развитие государственно-частных партнерств должно опираться на дальнейшую конвергенцию бюджетного и коммерческого учета, более тесную интеграцию государственного и частного капитала.

Учитывая повышение доли заемных средств в источниках финанси-

рования коммерческих организаций, необходимо ставить вопрос и искать пути более тесного и глубокого сотрудничества финансовых, в первую очередь банковских, структур с производственным сектором, в том числе и через систему сращивания банковского и производственного капитала. Многие работы финансистов российской школы могут быть полезны для разработки мероприятий по решению этих задач.

В условиях расширения хозяйственной самостоятельности организаций, разнообразия их организационно-правовых форм все большее внимание должно быть уделено контролю за их деятельностью. При этом важно обеспечить как развитие систем внутреннего, так и внешнего контроля – со стороны государства и специально созданной системы коммерческого контроля – аудиторских организаций. При этом важно расширить целевую направленность контроля, ориентируясь не только на оценку достоверности проверяемых отчетов, оценивая результативность, экономичность и эффективность функционирования субъектов хозяйствования и отдельных инвестиционных, организационных и социальных проектов.

Такой подход к контролю определяет необходимость дальнейшего развития контрольно-аналитических процедур. Во-первых, они должны носить не только ретроспективный характер, т.е. должны быть нацелены на контроль и анализ эффективности тех проектов, которые предполагают разрабатывать. Во-вторых, необходимо расширить границы контроля, оценивая не только отчеты, но и проекты, организационные изменения, сложившиеся организационные структуры и активы, состав персонала и т.д. многие направления контроля предполагают расширение функций и объектов контроля и анализа. Так, все большее внимание уделяется инвестиционному и маркетинговому анализу, которые выделились в самостоятельные направления анализа. В стадии активного развития находится инновационный анализ. Большое внимание уделяется управлению персоналом, что имеет особое значение для тех сегментов бизнеса, где персонал составляет основной ресурс – интеллектуальный бизнес. Значимость этого направления анализа и контроля возрастает в связи с предложениями о включении затрат на подготовку и повышение квалификации, формировании слаженной команды менеджеров и исполнителей в нематериальные активы. В последние годы специалисты все в большей мере ставят вопрос о проведении аудита персонала и организационных структур управления, что связано, с одной стороны, с усилением влияния этих факторов на эффективность функционирования организаций, с другой стороны, с повышением затрат на управление и затрат на оплату труда.

Несколько особняком к общей системе учетно-аналитической и контрольной работы стоят вопросы метрологии, в частности стандартизации, нормализации и типизации производственных процессов, хотя они имеют принципиальное значение при расширении интеграции и устойчивом сотрудничестве самостоятельных организаций. Кроме того при уменьшении

жесткости нормирования они становятся основной формой регламентации производственного процесса. В этой связи все чаще ставится вопрос о восстановлении статуса государственных стандартов качества и организации производственных процессов.

В условиях модернизации экономики при подготовке к переходу на инновационную траекторию развития важно вернуться к вопросам государственного регулирования и поддержки рационального размещения производительных сил, ориентируясь на рациональный уровень централизации (особенно в тех производствах, где имеется эффект от роста мощности основных агрегатов) и специализации, приближения производства к источникам сырья, более полному использованию местных ресурсов и переработке отходов. В этой связи вопрос о рациональном размещении и развитии производительных сил в регионах, стране в целом и даже в небольших поселениях должен решаться более активно.

Особо необходимо подчеркнуть, что решение задачи рационального размещения производительных сил связано с решением логистических задач, включая логистику материально-вещественных и финансовых ресурсов. Если первое направление логистической деятельности связано, прежде всего, с развитием транспорта и рациональным выбором коммуникаций между партнерами по бизнесу и между производителями и потребителями, то финансовая логистика связана с управлением денежными потоками в сфере операционной деятельности (завершающий этап – доставка продукции до потребителя), в инвестиционной (доставка необходимых производственных ресурсов и организация их своевременного производства) и финансовой (получение заемных финансовых ресурсов, выбор наиболее результативной системы расчетов взаимовыгодных для всех участников бизнеса) деятельности. В этом случае вопрос состоит не только об управлении денежными потоками, но связан непосредственно с переливом капитала, что ставится важным условием реализации стратегии развития поселений, регионов и страны в целом. Следует отметить, что работы советских ученых о регулировании размещения производительных сил могут оказать существенную помощь в решении этих вопросов.

Таким образом, анализ задач, которые жизнь ставит перед специалистами сегодня, позволяет сделать вывод, что их решение может быть достаточно результативным в том случае, когда будут использованы знания, накопленные в российской науке, при сочетании с международным опытом и с учетом новых требований к организации и методическому инструментарию систем управления.

ACTUAL AIMS OF ACCOUNTING

Melnik Margarita Viktorovna,

Dr. Sc. of Economy, Professor of the Chair of Control and Audit of Financial University under the Government of Russian Federation;
aik@fa.ru

Reliance on the position of the Russian school of accounting and analysis allows to preserve the best traditions of Russian science and the use of the legacy of domestic teachers to design and development of the modern theory: methodology and methods of accounting, takes into account the peculiarities of the current problems and prospects of building an innovative economy. The skillful combination of knowledge accumulated in Russian science, international experience and taking into account the requirements for methodological tools management system increases the efficiency of businesses in different industries.

Keywords: scientific schools, cost of treatment, history of accounting, economics, accounting, economic analysis, finance, methodology, methodology, scientific research, organization of accounting process, inputs, assets, corporate social responsibility, innovation, the principles of international accounting, consolidated reporting, international integration.