



Санкт-Петербургский государственный университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ВЗГЛЯД ИЗ ПРОШЛОГО В БУДУЩЕЕ

К 75-летию со дня рождения Ярослава Вячеславовича Соколова

*тезисы докладов
МЕЖДУНАРОДНОЙ НАУЧНОЙ КОНФЕРЕНЦИИ*

*11-12 апреля 2013 г.,
СПбГУ, экономический факультет*

*Санкт-Петербург
2013*

При финансовой поддержке PwC





Saint-Petersburg State University

ACCOUNTING: VIEW FROM THE PAST TO THE FUTURE

On the 75th anniversary of Yaroslav Vyacheslavovich Sokolov

Abstracts

INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE

11-12 April 2013

St. Petersburg University, Faculty of Economics

***St. Petersburg
2013***

УДК
ББК

Печатается по постановлению
Редакционно-издательского совета
экономического факультета
Санкт-Петербургского государственного университета

Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее / Под ред. В.В. Ковалева, В.Я. Соколова; Д.А. Львовой. Тезисы докладов международной научной конференции 11-12 апреля 2013 г. – СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2013. - ____ с.

ISBN:

В издании представлены тезисы докладов международной научной конференции «Вторые Соколовские чтения. Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее», посвященной памяти выдающегося российского ученого, бухгалтера Ярослава Вячеславовича Соколова. Издание предназначено для студентов старших курсов, аспирантов и преподавателей вузов, научных и практических работников, исследующих проблемы бухгалтерского учета, аудита, анализа и статистики.

УДК
ББК

© Коллектив авторов, 2013
© Экономический факультет
С.-Петербургского
государственного
университета, 2013



**ЯРОСЛАВ ВЯЧЕСЛАВОВИЧ СОКОЛОВ
(1938-2010)**

СОДЕРЖАНИЕ

11 АПРЕЛЯ

ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ 22

Шнейдман Л.З. ГЛАВНЫЙ ВОПРОС РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРИИ 22

Фараг Ш.М. ГЛОБАЛИЗАЦИЯ, МСФО И ДВИЖЕНИЕ
КАПИТАЛА В РАЗВИВАЮЩИЕСЯ СТРАНЫ 25

Рыбак Т.Н. СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ 29

Кутер М.И., Гурская М.М. ИСТОРИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ
И РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 33

Ковалев В.В. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК НАУКА:
РЕТРОСПЕКТИВА МНЕНИЙ 39

Соколов В.Я. ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ КАК
ИСТОЧНИК НОВОГО ЗНАНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ 42

СЕКЦИЯ 1. ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 45

Цыганков К.Ю. ПРОБЛЕМА ПРОИСХОЖДЕНИЯ
БУХГАЛТЕРИИ 45

Сиркеси О., Ядигар Л.Ю. КОРНИ ПРЕДИСТОРИИ УЧЕТА 49

Косенза Ж.П., Резенде А.Ж., Сильва э А.Э.К. МАРК ЯКОБ –
ФРАНЦУЗСКИЙ КУПЕЦ В СЕВЕРОВОСТОЧНОЙ БРАЗИЛИИ:
1881-1927 53

Клинов Н.Н., Назаров Д.В. ЭРАСТ ПЕРЦОВ – НЕУДАЧЛИВЫЙ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ И СЧАСТЛИВЫЙ БУХГАЛТЕР 58

Дмитриев А.Л. У ИСТОКОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОЦЕНКИ:
В.И. ЗАЗЕРСКИЙ 62

СЕКЦИЯ 2. БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ 66

Гирюнас Л.К. РАЗВИТИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ ПРИ
ПОДГОТОВКЕ СПЕЦИАЛИСТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В
ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ 66

Каморджанова Н.А., Карташова И.В. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ
ИНТЕРАКТИВНЫХ WEB-ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ ПОДГОТОВКЕ
ЭКОНОМИЧЕСКИХ КАДРОВ 70

Алвер.Я., Алвер Л. БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ В 75

УНИВЕРСИТЕТЕ ТАРТУ В 1632 – 1940	
<i>Пучкова С.И.</i> СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРЕПОДАВАНИЯ УЧЕТНЫХ ДИСЦИПЛИН В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА ДВУХСТУПЕНЧАТУЮ СИСТЕМУ ОБУЧЕНИЯ В ВУЗАХ (ОПЫТ ПЕРВЫХ ЛЕТ)	79
<i>Томшинская И.Н.</i> НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ РАЗВИТИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ	83
СЕКЦИЯ 3. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	85
<i>Панков Д.А.</i> УЧЕТ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ	85
<i>Панков В.В., Кожухов В.Л.</i> ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ТЕОРИЯ УЧЕТА – НОВАЯ ПАРАДИГМА ИССЛЕДОВАНИЯ	89
<i>Белозор Л.В.</i> ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО ПОДХОДА В РАЗВИТИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ	94
<i>Шигаев А.И.</i> АКТУАРНЫЙ УЧЕТ КАК НОВЫЙ ТИП И ПАРАДИГМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	100
<i>Ненашева И.А.</i> БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ПРАВО: ФИЛОСОВСКИЙ ВЗГЛЯД НА СЛИЯНИЕ ФУНДАМЕНТАЛЬНЫХ НАЧАЛ	104
СЕКЦИЯ 4. ПРОБЛЕМЫ АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ	110
<i>Бариленко В.И.</i> ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПУБЛИЧНОЙ КОМПАНИИ С ПОЗИЦИЙ БИЗНЕС-АНАЛИЗА	110
<i>Илышева Н.Н., Крылов С.И.</i> АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К МСФО	114
<i>Соколова Н.А.</i> ВАРИАТИВНОСТЬ ИНТЕРПРЕТАЦИЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ И КРЕАТИВНЫЙ УЧЕТ	116
<i>Фролова И.В., Гаврилова О.Д., Пикуль А.В.</i> ОБ ЭКВИВАЛЕНТНОСТИ ФОРМ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ	119
<i>Старцева Э.</i> СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ПРИБЫЛИ ДЛЯ ОЦЕНКИ УСПЕШНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ СТРАТЕГИИ	125
СЕКЦИЯ 5. АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ. КРУГЛЫЙ СТОЛ	127
<i>Баранов П.П.</i> ТЕОРИЯ АУДИТА: ГЕНЕЗИС И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ	127

<i>Лукичева А.О.</i> МЕТАМОРФОЗЫ АУДИТОРОВ В РОССИИ	131
<i>Лемеш В.Н.</i> СОВРЕМЕННАЯ ИСТОРИЯ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ	135
<i>Петрик Е.А.</i> МИССИЯ АУДИТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ	139
<i>Позов А.А.</i> ВНЕШНИЙ КОРПОРАТИВНЫЙ ДОЛГ РОССИИ И АУДИТОРСКИЙ РИСК	143
<i>Гузов Ю.Н.</i> ИННОВАЦИИ В УЧЕТНОЙ И АУДИТОРСКИХ СФЕРАХ РОССИИ	146

12 АПРЕЛЯ

СЕКЦИЯ 1. ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КРУГЛЫЙ СТОЛ. БУХГАЛТЕРИЯ В ЭПОХУ ЗАРОЖДЕНИЯ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ: МЕТОДИКА АРХИВНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ

149

<i>Кутер М.И., Делиболтоян А.Э.</i> АМОТИЗАЦИЯ: СТАТИКА И ДИНАМИКА ПЕРВЫХ ОПЫТОВ	149
--	-----

<i>Алейников Д.Н.</i> ИДЕОЛОГИЯ ПОСТРОЕНИЯ ПЕРВОГО СИНТЕТИЧЕСКОГО БАЛАНСА (КОМПАНИЯ Ф.ДАТИНИ В АВИНЬОНЕ, 1411 Г.)	154
---	-----

<i>Зинченко Е.С.</i> ПОИСКИ РАННИХ БАЛАНСОВ КОМПАНИИ ФРАНЧЕСКО ДАТИНИ В АРХИВЕ В ПРАТО	158
--	-----

<i>Иванова М.А.</i> ИССЛЕДОВАНИЕ ПРАКТИКИ ИСЧИСЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В СРЕДНЕВЕКОВЬЕ	162
---	-----

<i>Мусаэлян А.М.</i> НАСКОЛЬКО ТРАКТАТ ЛУКИ ПАЧОЛИ СОВПАДАЛ С УЧЕТНОЙ ПРАКТИКОЙ КОМПАНИЙ ФРАНЧЕСКО ДАТИНИ ЗА СТОЛЕТИЕ ДО ПЕРВОЙ КНИГИ О БУХГАЛТЕРИИ	167
---	-----

<i>Сидиропуло О.А.</i> КАКОВЫ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ КНИГИ КОММУНЫ ГЕНУЯ ЗА 1340 Г	172
---	-----

<i>Волкова О.Н.</i> ОТ РЕМЕСЛА К ИНСТИТУТУ: ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИТАЛИИ ОТ СРЕДНЕВЕКОВЬЯ ДО ВОЗРОЖДЕНИЯ	176
--	-----

СЕКЦИЯ 6. ПРОФЕССИЯ БУХГАЛТЕРА

180

<i>Варгас-Эрнандес Ж.</i> ПРОШЛОЕ КВАЛИФИКАЦИИ «ОБЩЕСТВЕННЫЙ БУХГАЛТЕР»	180
---	-----

<i>Львова И.Н.</i> ОБРАЗ БУХГАЛТЕРА В СПЕЦИАЛЬНОЙ	182
---	-----

ЛИТЕРАТУРЕ К. XIX – Н. XX ВВ.

Озеран А.В., Коршикова Р.С. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ
БУХГАЛТЕРСКАЯ СЕРТИФИКАЦИЯ В УКРАИНЕ:
ОСОЗНАННЫЙ ВЫБОР ИЛИ ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ НОРМА? 186

Басалаева Е.В. ТЕОРИЯ АГЕНТСКИХ ИЗДЕРЖЕК В
ПРИМЕНЕНИИ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И
ЭКОНОМИЧЕСКОМУ АНАЛИЗУ И РАБОТЫ Я.В.СОКОЛОВА 190

Калабухова С.В. АНАЛИТИЧЕСКАЯ ДОМИНАНТА В
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ КОМПЕТЕНЦИЯХ БУХГАЛТЕРА
БУДУЩЕГО 194

СЕКЦИЯ 3. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 197

Гуцайлюк З.В. О ГРАНИЦАХ МЕЖДУ ТЕОРИЕЙ И
ПРАКТИКОЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ
ОДНОГО ВЫСКАЗЫВАНИЯ ПРОФЕССОРА Я.В. СОКОЛОВА 197

Мацкевичюс Й.С. ВКЛАД ПРОФЕССОРА Я.В.СОКОЛОВА В
РАЗВИТИЕ УЧЕТНОЙ МЫСЛИ В ЛИТВЕ 201

Кольвах О.И., Высотская А.Б., Сбитнева С.А.
МАТРИЧНЫЙ УЧЕТ: ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И
ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ 204

Копытин В.Ю., Лебедева Н.Ю., Лихацкая Е.А. МАТРИЧНОЕ
МОДЕЛИРОВАНИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ СУБЪЕКТОВ
ЭКОНОМИКИ 210

Коротаев С.Л. ПЕРЕХОД ИМУЩЕСТВЕННЫХ И
ОБЯЗАТЕЛЬСТВЕННЫХ ПРАВ В УСЛОВИЯХ
ТРАНСФОРМАЦИИ ОТНОШЕНИЙ СОБСТВЕННОСТИ:
ПРОБЛЕМЫ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА 215

Гурская М.М. СТРАТЕГИЯ И ТАКТИКА УЧЕТНЫХ
ИДЕОЛОГИЙ И БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРИНЦИПЫ 220

Абдалова Е.Б. ОЦЕНКА В КОНТЕКСТЕ ТЕОРИИ ТРУДОВОЙ
СТОИМОСТИ И ПРЕДЕЛЬНОЙ ПОЛЕЗНОСТИ 224

Крупка Я.Д. ТЕОРИИ КАПИТАЛА В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ
ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ 228

Еременко Т.В. БАЛАНСОВАЯ И КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ
АМОРТИЗАЦИЯ 232

Делиболтоян А.Э. СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ
АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ 236

СЕКЦИЯ 7. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	240
<i>Дега Ж.Г.</i> ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МАТРИЦ И ГРАФОВ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТЬЮ И ДРУГИМИ ФОРМАМИ ОТЧЕТНОСТИ	240
<i>Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю.</i> НЕДОБРОСОВЕСТНОЕ СОСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРИЧИНЫ, СОДЕРЖАНИЕ И СЛЕДСТВИЕ	243
<i>Генералова Н.В.</i> ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ КОНЦЕПЦИИ КОНВЕРГЕНЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ УЧЕТНЫХ СТАНДАРТОВ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	248
<i>Ковалев В.В.</i> ПЕРЕКЛАДКА ОТЧЕТНОСТИ: НЕОБХОДИМОСТЬ ИЛИ КОНЪЮНКТУРА?	252
<i>Карзаева Н.А., Лебедев В.Ю.</i> РОЛЬ ОЦЕНКИ В ДОСТИЖЕНИИ ДОСТОВЕРНОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	256
<i>Цуркану В., Голочалова И.</i> НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СЛОЖНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ	260
<i>Примостка Л.А.</i> ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ОБ УСТОЙЧИВОМ РАЗВИТИИ БАНКОВ	264
СЕКЦИЯ 8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	269
<i>Стражев В.И.</i> ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА	269
<i>Ивашкевич В.Б.</i> НОВЫЕ ОБЪЕКТЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЁТЕ	272
<i>Зарецкий В.О.</i> ПАРАДОКСЫ РУССКОГО И БЕЛОРУССКОГО СЧЕТОВЕДЕНИЯ В ОБЛАСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	276
<i>Ермакова Н.А.</i> УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ) НА ПЕРСОНАЛ В КОНТЕКСТЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ	280
<i>Бочуля Т.В.</i> УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ВЫГОДА И КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТЬ БИЗНЕСА	284
<i>Конопляник Т.М.</i> ПАРАДИГМЫ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЧАСТНЫХ ОХРАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	288

СЕКЦИЯ 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА. КРУГЛЫЙ СТОЛ	292
<i>Валкаускас Р.А.</i> ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТА В НАЦИОНАЛЬНОМ СЧЕТОВОДСТВЕ	292
<i>Егорова С.Е.</i> ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА	297
<i>Елисеева И.И.</i> ИНДЕКСЫ КАК ИНСТРУМЕНТ АНАЛИЗА	301
<i>Попова И.Н.</i> МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРНЫЕ КЛАССИФИКАЦИИ КАК ОСНОВА НАЦИОНАЛЬНОГО СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА	303
<i>Пятов М.Л.</i> ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КАК ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО И СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА В РАБОТАХ Я.В. СОКОЛОВА	306
<i>Смирнова Н.А.</i> СТАТИСТИКА И БУХГАЛТЕРИЯ В РАБОТАХ Я.В. СОКОЛОВА	310
<i>Карельская С.Н.</i> Я.В. СОКОЛОВ О МАКРОУЧЕТЕ	314
<i>Карельская С.Н., Зуга Е.И.</i> Я.В. СОКОЛОВ О ПАРАДИГМАХ СТАТИСТИКИ В САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ	318
<i>Романёнок Т.Н.</i> ГАРМОНИЗАЦИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И СТАТИСТИКЕ	322
СЕКЦИЯ 10. БУХГАЛТЕРСКАЯ ЛИНГВИСТИКА	326
<i>Бакаев А.С.</i> О ПОНЯТИЙНОМ АППАРАТЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	326
<i>Алвер Я.</i> О ПЕРЕВОДЕ НА РУССКИЙ ЯЗЫК АНГЛИЙСКИХ БИЗНЕС И ЭКОНОМИЧЕСКИХ ТЕРМИНОВ, ВКЛЮЧАЯ ТЕРМИН «КАПИТАЛ»	331
<i>Козлова М.О.</i> ЛИНГВИСТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ПЕРСПЕКТИВНАЯ СФЕРА НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ	335
<i>Долгополов О.В.</i> ПУТИ ФОРМИРОВАНИЯ СОВРЕМЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ТЕРМИНОЛОГИИ	337
<i>Ткачук Н.В.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЯЗЫКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	340

СЕКЦИЯ 11. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕДР И ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ	344
<i>Пашкевич Н.В., Тарабарина Т.А.</i> УЧЕТ И ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ	344
<i>Белоногов А.Н.</i> РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ УЧЕТА ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ	347
<i>Вегера С.Г.</i> КОНЦЕПЦИЯ «ЗЕЛЕНОГО» УЧЕТА ЗЕМЛИ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ	351
<i>Остапчук Т.П.</i> РАЗВИТИЕ ОЦЕНКИ ЗЕМЕЛЬ В УКРАИНЕ: УЧЕТНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ	355
<i>Шелухина Е.А.</i> ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЕТА	357
<i>Папковская П.Я., Масько Л.В.</i> ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ	359
<i>Белоусов А.И.</i> К ВОПРОСУ О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ ВЫДЕЛЕНИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ	364
<i>Субачене Р.И., Сенкус К.И.</i> ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АНАЛИЗА В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТУРОПЕРАТОРОВ И ТУРАГЕНТСТВ	368
СЕКЦИЯ 12. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ГОСУДАРСТВО И СОЦИАЛЬНАЯ СРЕДА	372
<i>Багенска А.</i> РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ ЧЕЛОВЕЧЕСКИМ КАПИТАЛОМ	372
<i>Борейко Н.А.</i> СТРУКТУРА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	376
<i>Сканелли С.Д., Корацца Л., Чизи М.</i> ОТНОШЕНИЕ К БУХГАЛТЕРИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ: КАК СРЕДНИЕ И МАЛЕНЬКИЕ КОМПАНИИ ИГРАЮТ В ЭТУ ИГРУ	381
<i>Лёз Н.Т.</i> БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ОБЩЕСТВЕННЫЙ СТРОЙ В ЦЕНТРАЛИЗОВАННОЙ И ПЛАНОВОЙ ЭКОНОМИКЕ	385
<i>Сунь Л.</i> РЕФОРМА И БУДУЩЕЕ РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КИТАЕ	389
<i>Львова Д.А.</i> ПРОБЛЕМЫ ПРИЗНАНИЯ, КЛАССИФИКАЦИИ И ОЦЕНКИ АКТИВОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	392

СИМПОЗИУМ I: НЕЗАВИСИМЫЙ АУДИТ: УРОКИ ПРОШЛОГО	394
<i>Гювемли О., Озбиресикл М.</i> ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТА НЕЛИСТИНГОВЫХ КОМПАНИЙ В ТУРЦИИ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ	394
<i>Датá Фурнес К.</i> НЕЗАВИСИМОСТЬ И КОМПЕТЕНТНОСТЬ, НЕИЗМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА: ПРИМЕР ФРАНЦИИ (1867-1966)	399
СИМПОЗИУМ II: СТАНДАРТИЗАЦИЯ И ГЛОБАЛИЗАЦИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	403
<i>Верхоев Г.</i> ИЗОЛЯЦИОНИЗМ ИЛИ ЛИДЕРСТВО В РЕГУЛИРОВАНИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА? ИСТОРИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СИЛ, СТОЯВШИХ ЗА ВНЕДРЕНИЕМ СТАНДАРТОВ УЧЕТА В ЮЖНОЙ АФРИКЕ	403
<i>Дандаго К.И.</i> ГЛОБАЛИЗАЦИЯ ИСЛАМСКОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ	407
<i>Лакис В.И.</i> ФОРМИРОВАНИЕ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЛИТВЕ	409
СТЕНДОВЫЕ ДОКЛАДЫ	413
<i>Парасий-Вергуненко И.М.</i> ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В УКРАИНЕ: СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ОРИЕНТИРЫ	413
<i>Терентьева Т.О.</i> ПАРАДИГМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ	418
<i>Ситникова Н.В.</i> РАЗМЫШЛЕНИЯ Я. В. СОКОЛОВА О ЗНАЧЕНИИ БИХЕВИОРИСТИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	422
<i>Савенкова Н.Д.</i> ОТНОСИТЕЛЬНОСТЬ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ КАК СЛЕДСТВИЕ НЕОДНОЗНАЧНОСТИ ТРАКТОВКИ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ (НА ПРИМЕРЕ ЛИТЕРАТУРНЫХ ПРОИЗВЕДЕНИЙ)	426
<i>Высотская А.Б.</i> ГАРМОНИЗАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПЕРЕХОД НА МСФО: ПРОШЛОЕ И БУДУЩЕЕ	430
<i>Терешенко К.А.</i> ДОСТОВЕРНОСТЬ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	433

<i>Бенгардт М., Пузеванд М., Сассен Р.</i> БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С НЕМЕЦКИМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ПРИМЕРЕ ВЕТРОВЫХ МЕЛЬНИЦ	438
<i>Бочкарева И.И.</i> ПРОИЗВОДНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ КАК ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ	442
<i>Тарасова Л.С.</i> ВЫБОР БАЛАНСОДЕРЖАТЕЛЯ ПРЕДМЕТА ЛИЗИНГА: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ	446
<i>Лагуновская Е.О.</i> ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ	450
<i>Колычева В.А.</i> ХУДОЖЕСТВЕННЫЙ РЫНОК КАК ОБЪЕКТ СТАТИСТИЧЕСКОГО ИЗУЧЕНИЯ: ВОПРОСЫ ГАРМОНИЗАЦИИ	454
<i>Шаныгин С.И.</i> ОЦЕНИВАНИЕ ПАРАМЕТРОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СТАТИСТИЧЕСКИХ МЕТОДОВ	456
<i>Киндрацкая Л.М.</i> ПАРАДИГМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ	458
<i>Дюкина Т.О.</i> ПЕРИОДИЗАЦИЯ ИСТОРИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА	462
<i>Крылов С.И.</i> АНАЛИЗ В СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ	467
<i>Голубева Т.С., Колос И.В.</i> ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТНОЙ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ	472
<i>Берсенева Н.С.</i> РАЗВИТИЕ ИННОВАЦИОННОГО АНАЛИЗА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ	476
<i>Островская О.Л.</i> БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ИНФОРМАЦИЯ КАК ВЕКТОР ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ	480
<i>Кордович В.И.</i> БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК БАЗА ДЛЯ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ РИСК-МЕНЕДЖМЕНТА ОРГАНИЗАЦИИ	485
<i>Хованов Н.В.</i> ИСПОЛЬЗОВАНИЕ «СОСТАВНЫХ ВАЛЮТ» Ю. ИДЖИРИ ДЛЯ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОРПОРАЦИЙ	489

CONTENT

11 APRIL

PLENARY SESSION	22
<i>Shneidman L.Z.</i> THE MAIN ISSUE OF ACCOUNTING	24
<i>Farag Sh.M.</i> GLOBALIZATION, IFRS AND THE FLOW OF CAPITAL TO DEVELOPING COUNTRIES	27
<i>Rybak T.N.</i> MODERN STAGE OF ACCOUNTING DEVELOPMENT IN THE REPUBLIC OF BELARUS	31
<i>Kuter M.I., Gurskaya M.M.</i> HISTORICAL RESEARCH AND DEVELOPMENT OF ACCOUNTING THEORY	36
<i>Kovalev V.V.</i> ACCOUNTING AS SCIENCE: RETROSPECTIVE OF OPINIONS	41
<i>Sokolov V.Ya.</i> PROFESSIONAL JUDGEMENT AS A SOURCE OF NEW KNOWLEDGE IN ACCOUNTING	44
SESSION 1. HISTORY OF ACCOUNTING	45
<i>Tsygankov K.Y.</i> THE ORIGIN OF ACCOUNTING	47
<i>Sirkeci O., Yadigar L.Y.</i> PREACCOUNTING HISTORY ROOTS	51
<i>Cosenza J.P., Rezende A.J., Silva e A.H.C.</i> MARC JACOB – A FRENCH MERCHANT IN NORTHEASTERN BRAZIL: 1881-1927	56
<i>Nazarov D.V., Klinov N.N.</i> ERAST PERTSOV – UNLUCKY ENTREPRENEUR AND LUCKY ACCOUNTANT	60
<i>Dmitriev A.L.</i> AT THE SOURCE OF ECONOMIC EVALUATIONS: V.I. ZAZERSKY	65
SESSION 2. ACCOUNTING EDUCATION	66
<i>Giriūnas L.K.</i> TRAINING OF PROFESSIONAL ETHICS WHILE PREPARING ACCOUNTING SPECIALISTS IN HIGHER SCHOOLS	68
<i>Kamordzhanova N.N., Kartashova I.V.</i> APPLICATION OF INTERACTIVE WEB-TECHNOLOGIES IN PREPARATION OF ECONOMIC HR (HUMAN RESOURCES)	73
<i>Alver J., Alver L.</i> ACCOUNTING EDUCATION AT TARTU UNIVERSITY IN 1632–1940	77
<i>Puchkova S.I.</i> MODERN PROBLEMS OF TEACHING ACCOUNTING DISCIPLINES IN SITUATION OF TRANSITION TO THE TWO TRAINING SYSTEMS IN HIGHER EDUCATION	81

(FIRST YEARS EXPERIENCE)

SESSION 3. ACCOUNTING THEORY	85
<i>Pankov D.A.</i> ACCOUNTING AND ECONOMIC THEORY	87
<i>Pankov V.V., Kozhuhov V.L.</i> INSTITUTIONAL ACCOUNTING THEORY – NEW RESEARCH PARADIGM	92
<i>Belozor L.V.</i> THE USE OF INSTITUTIONAL APPROACH IN ACCOUNTING DEVELOPMENT IN UKRAINE	97
<i>Shigaev A.I.</i> ACTUARIAL ACCOUNTING AS A NEW TYPE AND PARADIGM OF ACCOUNTING	102
<i>Nenasheva I.A.</i> ACCOUNTING AND LAW: PHILOSOPHICAL VIEW OF THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES CONFLUENCE	107
SESSION 4. ISSUES OF FINANCIAL ANALYSIS	110
<i>Barilenko V.I.</i> THE FINANCIAL REPORTING OF A PUBLIC COMPANY FROM THE STANDPOINT OF BUSINESS-ANALYSIS	112
<i>Ilysheva N.N., Krylov S.I.</i> FINANCIAL STATEMENTS ANALYSIS IN THE TRANSITION TO IFRS	115
<i>Sokolova N.A.</i> VARIATION IN INTERPRETATION OF ECONOMIC INFORMATION AND CREATIVE ACCOUNTING	118
<i>Frolova I.V., Gavriljva O.D., Pikul A.V.</i> EQUIVALENCY OF FORMS OF PRESENTING INFORMATION	122
<i>Startseva E.</i> STRATEGIC PROFITABILITY ANALYSIS EVALUATING THE SUCCESS OF STRATEGY IMPLEMENTATION	126
SESSION 5. AUDIT: PAST AND PRESENT. ROUND TABLE	127
<i>Baranov P.P.</i> AUDIT THEORY: GENESIS AND CURRENT STATE	129
<i>Lukicheva A.O.</i> EVOLUTION OF AUDITORS IN RUSSIA	133
<i>Lemesh V.N.</i> MODERN HISTORY OF FINANCIAL AND ECONOMIC CONTROL IN BELARUS	137
<i>Petryk O.A.</i> AUDIT MISSION AT PRESENT STAGE OF ECONOMIC DEVELOPMENT	141
<i>Posov A.A.</i> EXTERNAL CORPORATE DEBT OF RUSSIA AND AUDITOR RISK	145
<i>Guzov Y.N.</i> INNOVATIONS IN ACCOUNTING AND AUDIT AREAS OF RUSSIA	148

12 APRIL

SESSION 1. HISTORY OF ACCOUNTING

ROUND TABLE. ACCOUNTING DURING THE PERIOD OF DOUBLE-ENTRY ORIGIN: METHOD OF ARCHIVAL RESEARCH 149

Kuter M.I., Deliboltoayn A.E. DEPRECIATION: STATIC AND
DINAMIC FIRST EXPERIENCE 151

Alenikov D.N. IDEOLOGY OF THE CONSTRUCTION OF THE
FIRST SYNTHETIC BALANCE SHEET OF F. DATINI'S
COMPANY IN AVIGNON (1411) 156

Zinchenko E.S. FINDING EARLY BALANCE OF FRANCESCO
DATINI IN ARCHIVE IN PRATO 160

Ivanova M.A. THE RESEARCH OF THE PRACTICE
CALCULATION OF FINANCIAL RESULT IN THE MIDDLE AGES 164

Musaelyan A.M. HOW TREATISE BY LUCA PACIOLI COINCIDE
WITH THE ACCOUNTING PRACTICES OF COMPANIES
FRANCESCO DATINI PER CENTURY PRIOR THE FIRST BOOK
ABOUT ACCOUNTING 169

Sidiropulo O.A. THE RESULTS OF A STUDY OF THE GENOESE
COMMUNE LEDGER OF 1340 174

Volkova O.N. FROM CRAFT TO INSTITUTION: ACCOUNTING IN
ITALY FROM THE MIDDLE AGES TO THE RENAISSANCE 178

SESSION 6. ACCOUNTING PROFESSION 180

Vargas-Hernández J. BACKGROUND OF THE DEGREE IN
PUBLIC ACCOUNTING 181

Lvova I.N. IMAGE OF AN ACCOUNTANT IN THE
PROFESSIONAL LITERATURE OF THE 19TH – 20TH CENTURIES 184

Ozeran A.V., Korshykova R.S. PROFESSIONAL ACCOUNTING
CERTIFICATION IN UKRAINE: CONSCIOUS CHOICE OR
LEGISLATIVE RULE? 188

Basalaeva E.V. AGENCY COSTS THEORY APPLICATION TO
ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS AND Y.V.
SOKOLOV'S PUBLICATIONS 192

SESSION 3. ACCOUNTING THEORY 197

Hutsaylyuk Z.V. ABOUT LIMITS BETWEEN THE THEORY AND
PRACTICE OF ACCOUNTING WITHIN THE CONTEXT OF ONE
OF PROFESSOR Ya.V. SOKOLOV'S STATEMENT 199

<i>Mackevichius J.S.</i> CONTRIBUTION OF PROFESSOR Ya.V.SOKOLOV INTO THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING THOUGHT IN LITHUANIA	203
<i>Kolvakh O.I., Vysotskaja A.B., Sbitneva S.A.</i> ACCOUNTING MATRIX: THE HISTORY OF DEVELOPMENT AND PROSPECTS	207
<i>Kopytin V.I., Lebedeva N.Y., Likhaskaja E.A.</i> MATRIX MODELING THE RELATIONSHIP OF ECONOMIC AGENTS	213
<i>Korotayev S.L.</i> TRANSITION OF PROPERTY AND LIABILITY RIGHTS IN CONDITIONS OF TRANSFORMATION OF PROPERTY RELATIONS: ASPECTS OF INTERDISCIPLINARY SYNTHESIS	218
<i>Gurskaya M.M.</i> STRATEGY AND TACTICS OF ACCOUNTING IDEOLOGIES AND ACCOUNTING PRINCIPLES	222
<i>Abdalova E.B.</i> MEASUREMENT IN THE CONTEXT OF LABOUR THEORY OF VALUE AND MARGINAL UTILITY	226
<i>Krupka Ya.D.</i> THEORY OF CAPITAL IN ACCOUNTING OF UKRAINIAN ENTERPRISES	230
<i>Eremenko T.V.</i> BALANCE SHEET AND COST-ACCOUNTING DEPRECIATION	234
<i>Deliboltoayn A.E.</i> MODERN TRENDS OF DEPRECIATION POLICY	238
SESSION 7. FINANCIAL STATEMENTS	240
<i>Degos J.G.</i> USING MATRICES AND GRAPHS TO MANAGE THE CONSOLIDATED ACCOUNTS AND STATEMENTS	242
<i>Bychkova S.M., Itygilova E.Y.</i> FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING: REASONS, CONTENT, CONSEQUENCES	246
<i>Generalova N.V.</i> THE TEORETICAL CONCEPT OF CONVERGENCE OF NATIONAL ACCOUNTING STANDARTS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS	251
<i>Kovalev Vit.V.</i> TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENT: NEED OR ENVIRONMENT	254
<i>Karzaeva N.N.</i> THE ROLE OF EVALUATION IN ACHIEVING RELIABILITY INDICATORS OF FINANCIAL STATEMENTS	258
<i>Tsurcanu V., Golochalova I.</i> SOME QUESTIONS OF ACCOUNTING COMPOUND FINANCIAL INSTRUMENT	262
<i>Prymostka L.A.</i> FORMATION OF BANKS SUSTAINABILITY REPORTING	267

SESSION 8. MANAGEMENT ACCOUNTING	269
<i>Strazhev V.I.</i> PAST, PRESENT AND FUTURE OF MANAGEMENT ACCOUNTING	271
<i>Ivashkevich V.B.</i> NEW COST OBJECTS IN MANAGEMENT ACCOUNTING	274
<i>Zaretsky V.O.</i> PARADOXES OF RUSSIAN AND BELARUSIAN BOOK-KEEPING CONCERNING CALCULATION OF THE PRODUCTION COST VALUE	278
<i>Ermakova N.A.</i> MANAGEMENT ACCOUNTING OF STAFF COSTS IN THE INSTITUTIONAL RELATIONSHIPS CONTEXT	282
<i>Bochulia T.V.</i> ACCOUNTING INFORMATION ANALYSIS – ECONOMIC BENEFITS AND COMPETITIVE BUSINESS	286
<i>Konoplyannik T.M.</i> PARADIGMS OF FORMATION AND ACCOUNTING DEVELOPMENT IN THE PRIVATE SECURITY COMPANIES	290
SESSION 9. ACCOUNTING AND STATISTICS. ROUND TABLE	292
<i>Valkauskas R.A.</i> ACCOUNTING ELEMENTS IN THE NATIONAL ACCOUNTANCY	295
<i>Egorova S.E.</i> INFORMATION-ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT SISTEM IN THE CONDITIONS OF ACCOUNTING AND STATISTICS HARMONIZATION	299
<i>Eliseeva I.I.</i> INDEX AS A TOOL FOR THE ANALYSIS	302
<i>Pyatov M.L.</i> FACTS OF ECONOMIC LIFE AS A SUBJECT OF ACCOUNTING AND STATISTICS IN THE WORKS OF Ya.V. SOKOLOV	309
<i>Smirnova N.A.</i> STATISTICS AND ACCOUNTING IN THE WORKS OF Ya.V. SOKOLOV	313
<i>Karelskaya S.N.</i> YA.V. SOKOLOV ON MACRO-ACCOUNTING	316
<i>Karelskaya S.N., Zuga E.I.</i> YA.V. SOKOLOV ON PARADIGMS OF STATISTICS AT ST. PETERSBURG UNIVERSITY	320
<i>Ramanionak T.N.</i> BALANCING READY-MADE PRODUCTION INDICES IN ACCOUNTING AND STATISTICS	324
SESSION 10. ACCOUNTING LINGUISTICS	326
<i>Bakaev A.S.</i> ON THE GLOSSARY OF ACCOUNTING	329
<i>Alver J.</i> ABOUT TRANSLATION OF ENGLISH BUSINESS AND ECONOMIC TERMS INCLUDING THE WORD CAPITAL INTO	333

RUSSIAN

Tkachuk N.V. IMPROVING ACCOUNTING LANGUAGE 342

SESSION 11. ENVIRONMENTAL ACCOUNTING 344

Belonogov A.N. THE DEVELOPMENT OF THE EXPLORATION AND EVALUATION ASSETS ACCOUNTING FRAMEWORK 349

Vegera S.G. CONCEPT OF “GREEN” LAND ACCOUNTING WITHIN THE CONTEXT OF THE STATE-OF-THE-ART LAND THEORY 353

Papkovskaya P.Ya., Masko L.V. ENVIRONMENTAL ASSETS AND LIABILITIES IN THE ACCOUNTING SYSTEM: STATE AND PROBLEMS 362

Belousov A.I. TO THE QUESTION OF IMPROVEMENT OF ALLOCATION AND DISTRIBUTION OF ECOLOGICAL EXPENSES 366

Subačienė R.J., Senkus K.J. PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF TRAVEL ORGANIZERS AND TRAVEL AGENCIES 370

SESSION 12. ACCOUNTING, THE STATE AND SOCIAL ENVIRONMENT 372

Bagienska A. THE ROLE OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF HUMAN CAPITAL 374

Boreiko N.A. INTELLECTUAL PROPERTY STRUCTURE AS OBJECT OF ACCOUNTING 379

Scagnelli S.D., Corazza L., Cisi L. BEHAVIORS ON SUSTAINABILITY ACCOUNTING. HOW SMES PLAY THE GAME 383

LÊ N.T. THE ACCOUNTING AS SOCIAL ORDER IN CENTRALIZED AND PLANNED ECONOMIES 387

Lvova D.A. ON RECOGNITION, CLASSIFICATION AND MEASUREMENT OF STATE ASSETS 393

SYMPOSIUM I: INDEPENDENT AUDIT: LESSONS FROM THE PAST 394

Güvemli O., Özbirecikli M. YESTERDAY, TODAY AND TOMORROW OF INDEPENDENT AUDIT OF NON-LISTED COMPANIES IN TURKEY: A COMPARATIVE PERSPECTIVE 397

Fournès Dattin C. INDEPENDENCE AND COMPETENCE, RECURRING ISSUES IN AUDITING: THE FRENCH CASE (1867-1966) 401

SYMPOSIUM II: STANDARDIZATION AND GLOBALIZATION OF ACCOUNTING AND REPORTING	403
<i>Verhoef G.</i> ISOLATED OR ACCOUNTING LEADER? A HISTORICAL ANALYSIS OF THE FORCES BEHIND STANDARD SETTING IN SOUTH AFRICA	405
<i>Dandago K.I.</i> GLOBALIZATION OF ISLAMIC ACCOUNTING SYSTEM: CHALLENGES AND PROSPECTS	408
<i>Lakis V.J.</i> THE FORMATION OF CONTEMPORARY ACCOUNTING SYSTEM IN LITHUANIA	411
POSTER PRESENTATIONS	413
<i>Parsiy-Vergunenko I.</i> TRENDS AND PROSPECTS OF THE ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS DEVELOPMENT IN UKRAINE: THE STRATEGIC GUIDELINES	416
<i>Terenteva T.O.</i> ACCOUNTING PARADIGMS: METHODOLOGY DEVELOPMENT	420
<i>Sitnikova N.V.</i> THOUGHTS OF J. V. SOKOLOV ABOUT SIGNIFICANCE OF BEHAVIORAL THEORY IN ACCOUNTING	424
<i>Savenkova N.D.</i> RELATIVITY OF ACCOUNTING INFORMATION AS A RESULT OF AMBIGUOUS INTERPRETATIONS OF THE FACTS OF ECONOMIC LIFE (BASED ON THE EXAMPLES FROM LITERATURE)	428
<i>Vysotskaya A.B.</i> HARMONIZATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING SYSTEMS DURING THE TRANSITION TO IFRS: PAST AND FUTURE	432
<i>Tereshenko K.</i> THE RELIABILITY OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS	436
<i>Bengardt M., Posewang M., Sassen R.</i> ACCOUNTING OF INVENTORIES IN ACCORDANCE WITH GERMAN HGB AND RUSSIAN PBU IN RESPECT OF WIND POWER PLANTS	440
<i>Bochkareva I.I.</i> DERIVATIVE FINANCIAL INSTRUMENTS AS FACTS OF ECONOMIC LIFE	444
<i>Tarasova L.S.</i> SELECTION OF LEASED ASSET HOLDER: PROBLEMS AND SOLUTIONS	448
<i>Lagounovskaya E.O.</i> HISTORICAL ASPECTS OF FINANCIAL AND ECONOMIC CONTROL AND DIRECTION OF DEVELOPMENT	452
<i>Kindratska L.M.</i> ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS	460

PARADIGM IN THE ECONOMIC ENTITY’S INFORMATION SYSTEM

<i>Dyukina T.O.</i> PERIODIZATION OF THE HISTORY OF ECONOMIC ANALYSIS	465
<i>Krylov S.I.</i> BALANCED SCORECARD ANALYSIS	470
<i>Golubeva T.S., Kolos I.V.</i> FORMATION OF COST MODEL OF ENTERPRISE MANAGEMENT	474
<i>Berseneva N.S.</i> DEVELOPMENT OF THE INNOVATIVE ANALYSIS AT THE PRESENT STAGE	478
<i>Ostrovskaja O.L.</i> ACCOUNTING (FINANCIAL) INFORMATION AS VECTOR OF ECONOMIC DEVELOPMENT AND ECONOMIC SECURITY	483
<i>Kordovich V.J.</i> FINANCIAL STATEMENTS AS A BASIS FOR THE CONSTRUCTION OF RISK MANAGEMENT SYSTEMS WITHIN ORGANIZATIONS	487
<i>Hovanov N.V.</i> USING OF Y.IJIRI’S “COMPOSITE CURRENCIES” FOR CORPORATIONS FINANCIAL PERFORMANCE EVALUATION	491

11 АПРЕЛЯ / 11 APRIL

ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ

PLENARY SESSION

ГЛАВНЫЙ ВОПРОС РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРИИ

Леонид Зиновьевич Шнейдман

д.э.н., профессор

директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ

Москва, Россия

Ключевые слова: наследие Я.В. Соколова, история бухгалтерского учета, реформа учета в России, пользователи бухгалтерской информации

Одним из важнейших выводов, следующих из творческого наследия Я.В.Соколова, является заключение о том, что на всех этапах развития бухгалтерский учет отражает интересы и ценности потребителей его результатов. Для чего ведется учет? Как вести учет? Какая информация должна формироваться в нем? Ответы на все эти и многие другие вопросы следует искать в том, что составляет ценность для пользователей учетной информации.

Исторические повествования Я.В.Соколова о развитии бухгалтерского учета свидетельствуют: жизнеспособна и ценна лишь та система учета, которая удовлетворяет конкретные реальные потребности пользователей. И наоборот, какой бы интересной, логичной, красивой не была система учета, если она не нацелена на реализацию интересов сегодняшних пользователей, она нежизнеспособна и представляет собой лишь теоретическую схему, схоластические упражнения того или иного ученого мужа. Это не означает, что ее значение для развития бухгалтерии в целом равно нулю. Напротив, такая система может дать толчок дальнейшему прогрессу учета, поднять какие-то важные вопросы, открыть неизученные аспекты известных проблем. Однако она не служит реальным потребностям, не решает конкретные хозяйственные задачи и поэтому не имеет практического смысла для данного этапа.

Очевидно, что отправной точкой развития системы учета и отчетности, адекватной современной российской экономике, должно стать определение того, кто будет основным потребителем информации, формирующейся в бухгалтерском учете, и каковы его инте-

ресы в отношении данной информации. Только исходя из этого, можно реформировать старую систему учета и строить нечто новое.

Вместе с тем, предвидеть сегодня, кто станет реальным пользователем учетной информации задача крайне сложная. Связано это, в первую очередь, с переходным характером сегодняшней экономики России, размытостью представлений о российской модели рыночной экономики, к которой движется народное хозяйство, и, самое главное, с отсутствием эффективного собственника. Но, несмотря на трудности, данная задача должна быть решена, ибо в противном случае российская бухгалтерия обречена на движение без определенной цели и бесконечные "перестройки".

THE MAIN ISSUE OF ACCOUNTING

Leonid Z. Shneidman

Doctor of Economics, Professor

Director of the Department for Regulation of State Financial Control, Auditing Activities, Accounting and Financial Statements

Moscow, Russia

Keywords: Ya.V. Sokolov creative heritage, history of accounting, accounting reform in Russia, users of accounting information

Ya.V. Sokolov creative heritage give us one of the main conclusions: that accounting, in all phases of its development reflects the interests and values of its users. What is the purpose of accounting? How to keep records? What information should be formed in it? Answers to these and many other questions must be found in the fact that is of value to users of accounting information.

Ya.V.Sokolov historical narrative of the accounting development gives evidence: only the accounting system that meets the specific needs of real users is viable and valuable. Conversely, no matter how interesting, logical and beautiful was the accounting system, if it is not aimed at the realization of the of today's users interests, it is not viable and is only a theoretical framework, scholastic exercises of a man of science. This does not mean that its importance for the development of accounting as a whole is zero. On the contrary, such a system could give impetus to the further progress of accounting, to raise some important questions, access unexplored aspects of the known issues. However, it does not serve the real needs and does not solve specific economic problems, therefore is not practical for this stage.

Obviously, the starting point for the development of accounting and financial reporting in Russia, adequate to the current environment, is to determine who will be the main consumer of the information emerging in accounting, and what its interests in relation to such information are. Only on this basis the reform the old accounting system should be based to build something new.

However, anticipating today, it is very difficult to decide who will be real user of accounting information. This is due, primarily, to the transitional nature of the current Russian economy, the blurring concept of the Russian model of the market economy and, most importantly, to the lack of an efficient owners. But, despite the difficulties, this problem must be solved, because otherwise Russian Accounting dooms to develop without a purpose with endless "reorganization."

ГЛОБАЛИЗАЦИЯ, МСФО И ДВИЖЕНИЕ КАПИТАЛА В РАЗВИВАЮЩИЕСЯ СТРАНЫ

Шавки Фараг

*заслуженный профессор
кафедра бухгалтерского учета*

Школа бизнеса Американского университета в Каире

Каир, Египет

Ключевые слова: глобализация, МСФО, развивающиеся страны, международное движение капиталов, финансовый кризис

Глобализацию – «клише нашего времени» – нельзя назвать феноменом новейшей эры. На протяжении двух последних тысячелетий можно было наблюдать несколько этапов в процессе глобализации, включающих развитие мировых религий, эпоху великих географических открытий, становление и развитие империй. Однако, современной глобализации, являющейся воплощением пройденных этапов, присущи особенности, наполняющие мир межличностными отношениями и информационными связями, гармонично сочетающимися с относительно высокой скоростью и интенсивностью коммуникации и ее способностью оказывать влияние на многие аспекты нашей социальной жизни.

Процессы глобализации создают пересекающиеся сети власти и взаимодействия, которые распространяются далеко за пределы административных границ. Поэтому эффективная политическая власть перестала быть прерогативой национальных правительств. Сейчас она передана под влияние разнообразных общественных, частных, национальных, международных групп и сил. Эти изменения привели к появлению «глобальной политики», которая придает большое значение многообразию и сложности взаимосвязей в глобальном масштабе. Она выходит за рамки традиционных геополитических проблем и распространяется на социальные и экологические проблемы. Вопрос, возникающий в рамках сложившейся ситуации – кто перед кем должен отчитываться и в какой форме?

Разработка, а в последствии и применение во многих странах мира международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является проявлением процесса глобализации, так как требует от экономических единиц всего мира следовать определенным наборам стандартов отчетности. МСФО рассматривается как необходимое условие увеличения потока капитала из развитых стран в развивающиеся и более эффективного распределения ресурсов. Несмотря на возникающие трудности при реализации стандартов, с

которыми сталкиваются и будут сталкиваться развивающиеся страны, этот аргумент был довольно мощным для содействия принятия МСФО.

Первые эмпирические исследования, посвященные глобализации, носили весьма преувеличенный характер, однако в настоящее время для публикаций по этой теме характерно более скептическое настроение. Исследования глобального распределения торговли показывают, что наиболее мощным, динамичным в мировой экономике на данный момент является не процесс глобализации, а, напротив, регионализации. Лучше всего такие тенденции могут быть представлены процессами «тридиализации», а не глобализации, где триада состоит из Северной Америки, Юго-Восточной Азии и европейских региональных экономик. Кроме того, масштабное увеличение потока движения международного капитала происходит за счет движения по направлению север-север, а не север-юг. Поэтому, большинство потоков капитала является просто обменом активами между богатыми (развитыми) странами. Сохранение разницы процентных ставок обеспечивает простой и ясный показатель отсутствия глобальной финансовой интеграции рынка. Кроме того, рынки капитала не столь хорошо интегрированы в мировом сообществе, как предполагалось, так как корреляция между внутренними сбережениями и инвестициями не падает до нуля. Факты свидетельствуют о том, что если управление не организовано должным образом, и при этом экономика открывается для международных потоков капитала, то это может привести к финансовому кризису, что в свою очередь является катастрофическим для экономики. Это наблюдалось в 1990-х годах в Мексике, Турции и в странах Восточной Азии. Более того, даже в развитых странах, оценка активов была важным фактором финансового кризиса 2007-2008 годов и, как следствие, рецессии, которая охватила весь земной шар. Таким образом, приток капитала может быть не только благословением, но и проклятием, поэтому роль бухгалтерской отчетности столь важна.

В данной работе рассматриваются преимущества применения стандартов МСФО в развивающихся странах, а также издержки, связанные с их применением, в частности, принципа переоценки активов на основе текущих рыночных цен.

GLOBALIZATION, IFRS AND THE FLOW OF CAPITAL TO DEVELOPING COUNTRIES

Shawki M. Farag

Professor Emeritus

Department of Accounting, Business School

The American University in Cairo

Cairo, Egypt

Keywords: globalization, IFRS, developing countries, international capital flows, financial crisis

Globalization or “the cliché of our times” is not a new phenomenon. There have been many phases of it over the last two millennia including the development of world religions; the Age of Discovery; and the spread of empires. Contemporary globalization, however, embodies elements in common with past phases, but is characterized by certain features, creating a world in which the extensive reach of human relations and networks is matched by its relative high intensity, high velocity, and high impact propensity across many facets of social life.

The processes of globalization create overlapping networks of power and interaction which cut across territorial boundaries. Therefore effective political power is no longer the monopoly of national governments. It is shared, contested and negotiated by diverse forces and groups, public and private, national, regional, and international. This shift led to the emergence of ‘global politics’ which highlights the richness and complexity of interconnections in the global sphere. It goes beyond the traditional geopolitical concerns to a diverse set of social and ecological issues. The decision making in such a context raises the question of who should be accountable to whom and on what basis.

The development and wholesale adoption of the International Financial Accounting Standards (IFRS) is a manifestation of the effects of globalization as it requires economic units worldwide to follow a specified set of reporting standards. IFRS is viewed as a necessary prerequisite for an increased flow of capital from developed to developing countries and for a more efficient allocation of resources. This argument was quite powerful in facilitating the speedy adoption of IFRS despite the difficulties in implementation which many developing countries encountered and still encounter.

Empirical studies have become more and more skeptical of the often hyperbolic character of the early globalist literature. Studies of the global distribution of trade shows that the most powerful, dynamic in the world economy today is regionalization not globalization. Therefore, the

most description of such trends is not globalization but triadization, where the triad comprises the North American, South-East Asian, and European regional economies. Moreover, the huge increase in international Capital movements flow primarily from North – North rather than from North – South. Therefore, most capital flows are just exchanges of assets between rich countries. The persistence of interest rate differentials provides a simple and a clear index of the lack of global financial market integration. Also the capital markets are not as well integrated globally as assumed since the correlation between domestic savings and investment is not falling to zero.

Evidence suggests that opening up an economy to international capital flows, particularly if it is not managed properly, can lead to financial crises that are disastrous to the economy. This was observed in the 1990's in Mexico, Turkey and East Asian countries. Moreover, even in developed countries, the valuation of assets has been an important factor in the financial meltdown of 2007-2008 and the resulting recession which engulfed the whole globe. Therefore, capital inflows can be a blessing as well as a curse and the role of accounting reporting is quite crucial.

This paper addresses the benefits of IFRS to developing countries and the costs associated with that adoption, particularly, in following the mark-to-market valuation principle.

СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Татьяна Николаевна Рыбак

к.э.н., доцент

*начальник главного управления регулирования бухгалтерского
учета, отчетности и аудита*

Министерство финансов Республики Беларусь

Минск, Республика Беларусь

Ключевые слова: гармонизация национальных учетных систем, применение Международных стандартов финансовой отчетности, модернизация правовой базы по бухгалтерскому учету и отчетности в Республике Беларусь

Возникновение интеграционных объединений, выход на глобальные рынки капитала, создание благоприятного инвестиционного климата обуславливают необходимость гармонизации национальных учетных систем.

Основным инструментом реформирования учетной системы в Республике Беларусь, как и во многих других странах, приняты Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО). Применение МСФО включено в число мер по повышению конкурентоспособности белорусской экономики и созданию благоприятных условий для ее динамичного и устойчивого развития, предусмотренных в Директиве Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 года № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь».

Создание качественного информационного поля является одной из приоритетных задач Единого экономического пространства. Соглашение о создании условий на финансовых рынках для обеспечения свободного движения капитала, заключенное 9 декабря 2010 года, предусматривает завершение перехода участников финансового рынка Республики Беларуси, Республики Казахстан, Российской Федерации на использование МСФО.

В Республике Беларусь правовая база по бухгалтерскому учету и отчетности в последние годы подвергнута модернизации с учетом положений МСФО посредством установления:

- нового типового плана счетов бухгалтерского учета;
- новых форм бухгалтерской отчетности;
- порядка бухгалтерского учета новых объектов - отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, инве-

стиционной недвижимости, долгосрочных активов, предназначенных для реализации;

порядка бухгалтерского учета доходов и расходов по методу начисления в разрезе видов деятельности;

порядка бухгалтерского учета запасов, основных средств, нематериальных активов, государственных субсидий, резервов;

права организаций самостоятельно утверждать формы первичных учетных документов.

Концептуальные основы дальнейшего развития национальной учетной системы определены в проекте Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон), который принят в первом чтении Палатой представителей Национального собрания Республики Беларусь.

Закон предусматривает введение МСФО в правовое поле. Порядок их применения будет устанавливаться Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком Республики Беларусь. Обязанность составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО закреплена для общественно значимых организаций – банков, страховых организаций, открытых акционерных обществ, имеющих дочерние компании.

Применение МСФО требует наличия высококвалифицированных бухгалтеров, способных применять профессиональное суждение. В этой связи в Законе предусмотрена сертификация специалистов, претендующих на должность главного бухгалтера общественно значимой организации. Сертификат профессионального бухгалтера будет выдаваться Министерством финансов Республики Беларусь по результатам аттестации.

С принятием Закона иерархия нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности будет расширена посредством введения нового вида нормативного правового акта – национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности. Система национальных стандартов будет базироваться на заложенных в Законе принципах бухгалтерского учета и отчетности и требованиях к юридически значимым вопросам построения учетного процесса в части признания, классификации и учетной оценки элементов отчетности.

MODERN STAGE OF ACCOUNTING DEVELOPMENT IN THE REPUBLIC OF BELARUS

Tatsiana N. Rybak

*Ph.D, Associate Proessor,
Head of Accounting, Reporting and Audit Regulation Directorate
Ministry of Finance of the Republic of Belarus*

Minsk, Republic of Belarus

Key words: national accounting system harmonization, IFRS application, Belarusian legal framework in accounting and financial reporting modernization.

The on-going integration processes, expansion to the global capital markets, creation of favorable investment atmosphere give raise to harmonization of the national accounting systems.

Like many other countries, Belarus introduces the International Financial Reporting Standards (“IFRS”) as the major instrument for the Belarusian accounting system reformation. IFRS application process is incorporated in the system of measures to improve the Belarusian economy competitive position and to create more favorable conditions for its dynamic and steady development, as stipulated by the Belarusian President’s Directive No. 4 dated 31/12/2010 related to business initiative development and business promotion in Belarus.

The creation of quality information environment serves one of the top priorities of the Common Free Market development. The Agreement on Free Capital Flow and Financial Trade Promotion, signed on December 9, 2010, stipulates for IFRS implementation to be finalized within the financial markets of the Republic of Belarus, the Republic of Kazakhstan and Russian Federation.

Lately, the legal framework in accounting and financial reporting has been substantially developed in Belarus to accommodate IFRS by implementing:

- new Schedule of Accounts;
- new financial statements templates;
- accounting procedure for new objects, i.e. deferred tax assets and liabilities, investment property, long-term assets for resale;
- revenues and expenses accounting procedure on accrual basis, grouped reference to business types;
- accounting procedure of inventories, property, plant and equipment, intangibles, public subsidies, funds and reserves;
- the companies’ right to independently elaborate and ratify primary accounting documentation templates.

The basic concepts of the national accounting system development are determined in the draft Accounting and Financial Reporting Act (“Act”), the first revision of which was adopted by the House of Representatives of the Belarusian National Assembly.

The Act stipulates for IFRS to be implemented as a legal requirement. IFRS application procedure will be determined by the Council of Ministers of the Republic of Belarus in cooperation with the National Bank of the Republic of Belarus. IFRS-harmonized consolidated financial reporting will be mandatory for all companies of social responsibility, e.g. banks, public corporations with affiliates, insurance companies.

IFRS application requires top-qualified accountants to be involved to make professional assumptions. In this respect, the Act stipulates for specific attestation of pretenders to the socially responsible company’s chief accountant qualification. The Chartered Accountant certificates will be issued by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, following the successful attestation.

When ratified, the accounting and financial reporting regulation system will be supplemented by a new type of regulatory instrument – national financial reporting standard. The system of National Standards will be based on accounting and financial reporting principles, as stipulated by the Act, and subject to legally bound requirements of financial reporting as related to recognition, classification and assessment of the reporting elements.

ИСТОРИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ И РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Михаил Исаакович Кутер

*д.э.н., профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита*

Марина Михайловна Гурская

*к.э.н., доцент
кафедра бухгалтерского учета и аудита
Кубанский государственный университет
Краснодар, Россия*

Ключевые слова: генезис регистров, двойная запись, балансовая триада, постулаты двойной бухгалтерии.

Проблема развития теории бухгалтерского учета всегда оставалась самой главной для исследователей бухгалтерии. Менялись типы учета и учетные идеологии, которые требовали «изменений в теории», хотя, казалось, наоборот, развитие теории должно приводить к совершенствованию идеологии и практики.

Сегодня назрела необходимость уточнения учетной теории, возвращаясь к истокам нашей профессии, к истории бухгалтерского учета.

Никто не собирается переписывать бухгалтерскую историю и, соответственно, теорию, хотя уточнение некоторых положений напрашивается. Это связано с вкравшимися в наше сознание постулатами двойной бухгалтерии, которым приписываются имена Пачоли, Савари и других известных авторов.

История становления бухгалтерии – история развития бухгалтерских регистров. Генезис бухгалтерских регистров включает следующие этапы:

- униграфические счета дебиторов и кредиторов;
- униграфические счета продажи товаров;
- униграфические счета накопления операционного финансового результата;
- униграфические счета инвентаря;
- униграфические книги прихода и расхода денежных средств;
- тосканские дуальные счета продажи товаров;
- генуэзские и венецианские дуальные счета дебиторов и кредиторов;
- генуэзские и венецианские дуальные счета продажи товаров;
- счета финансового результата («Прибыли и убытки»);
- введение счета собственного капитала;

- пробный аналитический сальдовый баланс;
- синтетический сальдовый баланс.

Изначально бухгалтерия выполняла чисто управленческие функции. Ее целью был контроль над своевременностью сбора долгов и погашения долговых обязательств, а также определение эффективности торговых сделок за счет выявления операционного результата по каждой партии товара. Появление униграфических счетов накопления операционного результата позволило выявлять финансовый результат деятельности.

Применение «Книг прихода и расхода наличных» создало предпосылки возникновения двойной записи на униграфических счетах, когда последствия свершившихся фактов хозяйственной жизни одновременно отражались на двух односторонних счетах.

Появление счетов долгосрочной утвари (инвентаря), в конечном счете, обусловило потребность начисления амортизации этого имущества.

На становление бухгалтерии оказали существенное влияние такие факторы как дуальные счета, двойная запись и балансовая триада (баланс счета, баланс результатов, баланс всех счетов системы).

Дуальные счета (с дебетом и кредитом) способствовали дальнейшему развитию двойной записи, когда последствия свершившихся ФХЖ стали отражаться равновеликими суммами одновременно в дебете и кредите двух счетов. Появление генуэзских и венецианских счетов привело к внутреннему балансу каждого счета. Последнее исключало построение в те времена пробного оборотного баланса, так как на счетах подсчитывались равновеликие суммы оборотов по дебету и кредиту счета. Кстати, понятие баланса счета справедливо и в наши дни (для счетов с внешним сальдо): *сумма показателей на стороне начального сальдо счета (включая начальное сальдо) равна сумме показателей на противоположенной стороне счета плюс исходящее сальдо.*

На развитие бухгалтерского учета отрицательное влияние оказывало стремление сохранения коммерческой тайны. Введение счета собственного капитала окончательно завершило формирование информационной бухгалтерской системы на основе многоступенчатого контроля и балансовой жесткости системы. В первую очередь следует выделить баланс счета финансового результата, что позволило выявленный результат присоединять к собственному капиталу или показывать его отдельной строкой в балансе в качестве реинвестированного капитала.

Аналитический пробный сальдовый баланс обеспечил контроль над правильностью ведения счетов Главной книги и повысил

контроль над сохранностью имущества собственников. Следующим важным этапом следует признать классификацию счетов по экономическому содержанию, группировку счетов по этому признаку, их сжатие в синтетические показатели и построение синтетических сальдовых балансов.

В ходе развития учета сформировались 3 базовые постулата.

HISTORICAL RESEARCH AND DEVELOPMENT OF ACCOUNTING THEORY

Mikhail I. Kuter

*Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Accounting and Auditing*

Marina M. Gurskaya

*Ph.D. in Economics, Assistant Professor
Department of Accounting and Audit*

*Kuban State University
Krasnodar, Russia*

Keywords: genesis of accounting records, double-entry registration, balance triad, postulates of double-entry bookkeeping.

The problem of accounting theory has always been the most important for researchers of accounting. The types of records and accounting ideology went through some changes, which demanded «changes in theory», though, it looked vice versa, and the development of the theory should lead to the improvement of the ideology and practice.

Today, the post-Soviet school of accounting (Russia, Ukraine, Belarus, the Baltic States, Kazakhstan, etc.) needs clarifying on the point of the accounting theory by going back to the roots of our profession, back to the history of accounting.

No one is going to rewrite the history of accounting and, accordingly, the theory, although the clarification of certain points should be done. This is due to crept into our consciousness postulates of double-entry bookkeeping, which are attributed to the names of Luca Pacioli, Jacques Savary and other famous authors.

The history of the accounting formation is the history of accounting records. First of all, it is necessary to specify the stages of this development. The genesis of accounting records includes the following steps:

- unigraphical debit and credit accounts;
- unigraphical sales accounts;
- unigraphical accounts of operating financial result accumulation;
- unigraphical inventory accounts;
- unigraphical books of inflows and outflows of cash;
- Toscan dual sales accounts;
- Genoese and Venetian dual debit and credit accounts;
- Genoese and Venetian dual sales accounts;
- accounts of financial result («Profits and Losses»);
- introduction of equity account;

- trial analytical cash balance;
- synthetic cash balance.

Now we will analyze some key points.

Originally the accounting had executed purely administrative functions. Its purpose was to monitor the timely collection of debts and debt obligations, as well as to determine the effectiveness of commercial transactions by identifying the operating result for each shipment. The appearance of the unigraphical accounts of operating financial result accumulation gave the grounds for calculating the financial result of activity.

The usage of «Inflows and outflows of cash» books created the basis for double-entry in unigraphical accounts, when the effects of the completed facts of economic life were simultaneously reflected in two unigraphical accounts.

The appearance of long-term utensils (stock) accounts, eventually, led to the need for depreciation of the property. In early stages there were some examples which testified the usage of reassessments to determine the value of assets and reduce the cost of attributing it to the losses. In 1399 the first fact of property value distribution over an interval of its use by the line distribution of historical cost was revealed.

The formation of accounting was greatly affected by dual accounts, double entry and balance triad (the balance of account, the balance of results, the balance of all accounts of the system). The dual accounts (with debit and credit) were the basis for the further development of double entry, when the effects of the completed facts of economic activity were simultaneously reflected by equal sums in debit and credit of two accounts. The appearance of the Genoese and Venetian accounts led to a balance of each account. The latter eliminates the building of a trial turnover balance as the equal sums of debit and credit turnovers were totaled in the accounts.

The intention to keep the trade secret had negative influence on the development of bookkeeping. The indexes of invested and reinvested capital, profits to be distributed, wages of top managers were taken away from the bookkeeping systems and were recorded in a separate «secret» ledger.

The introduction of a personal capital account was the final stage of formation of informational bookkeeping system on the basis of multileveled control and balance strictness of the system.

First of all, the account of financial result balance should be singled out, which made it possible to combine the totaled result with the personal capital or to show it as a separate line in the balance as a reinvested capital.

The analytical trial cash balance served as control means over the accuracy of the accounts in Ledger and increased control over the safety

of owners' property. In balance the accounts were shown in the same quantity and the same order as they occurred in the Ledger.

The next important step is the qualification of accounts according to economic content, grouping of accounts according to this principle, their compression into the synthetic indexes and building of synthetic cash balances.

Three basic postulates were formed during the development of accounting:

- the consequences of historical fact of economic life are reflected by the equal sums on two accounts simultaneously: in the debit of one account and in the credit of another;
- the sum of the indexes, recorded in the debit of one account, is equaled to the sum of indexes, recorded in the credit of the same account;
- the sum of debit balances of accounts is equaled to the sum of credit balances of the same system of accounts.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК НАУКА: РЕТРОСПЕКТИВА МНЕНИЙ

Валерий Викторович Ковалев

*д.э.н., профессор
заведующий кафедрой статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный университет*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: бухгалтерский учет, наука, профессия бухгалтера, бухгалтерское образование

Бухгалтерский учет в России представляет собой одну из самых противоречивых областей научной деятельности человека и профессий, с которыми среднестатистический молодой человек хотел бы олицетворять свое профессиональное будущее и статусное положение в обществе. С одной стороны, профессия бухгалтера весьма востребована – просто потому, что любой вид деятельности, и в особенности коммерческой, подразумевает учет доходов и расходов, представленных в том или ином виде, а потому без бухгалтера нельзя выстроить более или менее жизнеспособную социально-экономическую систему, предназначенную для производства тех или иных благ и услуг. С другой стороны, отношение к этой профессии (в смысле ее привлекательности и престижности) в XX в. в России имело устойчиво понижающую тенденцию. Причем произошло это в период советской власти. Метаморфозы, происходившие с учетом, весьма примечательны, причем не только в контексте его эволюции в России.

Основными причинами, побудившими автора к подготовке данного выступления, явились: 1) негативное отношение к учету, устойчиво проявляющееся в ряде ведущих вузов страны и в определенных университетских и академических кругах и выражающееся, в том числе, либо в непредставлении курсов учетной и финансово-аналитической направленности в учебных университетских программах или профилях, либо в их резком сокращении и содержательном выхолащивании; 2) катастрофическое сокращение теоретических и учебно-методических исследований и публикаций в области теории учета; 3) отсутствие консолидированного согласия в российском научном бухгалтерском сообществе и аудиторско-бухгалтерской практике по поводу активизации научных разработок и предоставления площадок для публикации результатов (число специализированных научных журналов недостаточно, а научный уровень издаваемых

журналов существенно ниже по сравнению с их западными аналогами).

В докладе представлены размышления ряда представителей англо-американской учетной школы в отношении кризиса в бухгалтерской науке как естественного этапа ее развития в контексте концепции Т. Куна о смене парадигм. Кратко охарактеризованы взгляды Я.В. Соколова на данную проблему. Проведены параллели с дискуссиями дореволюционных российских бухгалтеров, затронута проблематика современной российской бухгалтерской науки в отношении уровня развития теоретических исследований, подготовки монографических учебников, создания профильных журналов теоретической направленности.

ACCOUNTING AS SCIENCE: RETROSPECTIVE OF OPINIONS

Valery V. Kovalev

*Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Statistics, Accounting and Audit
St. Petersburg State University*

St. Petersburg, Russia

Keywords: accountancy, science, profession of accountant, accounting education

Accounting in Russia represents one of the most inconsistent areas of scientific activity of the person and professions with which the average young man would like to personify the professional future and status situation in society. On the one hand, the profession of the accountant is very demanded – simply because any kind of activity, and in particular commercial, means the accounting of the income and the expenses presented in this or that look, and therefore without the accountant it is impossible to build more or less viable social and economic system intended for production of these or those benefits and services. On the other hand, the relation to this profession (that is its appeal and prestige) in the XX century in Russia had steadily descending tendency. And there was it in the period of the Soviet power. The metamorphoses with accounting are very remarkable, and not only in a context of its evolution in Russia.

The main reasons which have induced the author to preparation of this presentation, were: 1) negative attitude to accounting, steadily being shown in a number of leading higher education institutions of the country and in certain university and academic circles and being expressed, including, either in non-presentation of courses on accounting in training university programs, or in their sharp reduction and substantial emasculation; 2) catastrophic reduction of theoretical and educational researches and publications in the field of the accounting theory; 3) lack of the consolidated consent in the Russian scientific accounting community and auditor and accounting practice concerning multiplication of scientific development and their financial support (the number of specialized scientific journals isn't enough, and their scientific level is significantly lower in comparison with their western analogs).

Reflections of a number of representatives of Anglo-American registration school are presented in the report concerning crisis in accounting science as natural stage of its development in a context of the concept of T. Kuhn about change of paradigms. Professor Y.V. Sokolov's views of this problem are briefly characterized. Parallels with discussions of pre-revolutionary Russian accountants are drawn, the perspective of modern Russian accounting science concerning a level of development of theoretical researches, preparations of monographic textbooks, creations of profile magazines of a theoretical orientation is mentioned.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ КАК ИСТОЧНИК НОВОГО ЗНАНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Вячеслав Ярославович Соколов

д.э.н. профессор

*кафедра бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный экономический универ-
ситет, Институт экономики*

партнер PwC,

Санкт-Петербург, Москва, Россия

Ключевые слова: профессиональное суждение, знание, Кант, синтетическое априори суждение, ноумен

*Бывает нечто, о чем говорят:
"смотри, вот это новое"; но это бы-
ло уже в веках, бывших прежде нас.*

Екклесиаст, 10

Профессиональные суждения бухгалтера заключаются в свободном и независимом приложении его знаний к наблюдаемым фактам хозяйственной жизни. Представляют ли они собой новое знание или являются лишь эмпирическими описаниями? Ответ на данный вопрос может быть получен путем кантовского анализа происхождения знания, преимущество которого заключается в том, что он исключает односторонность, с какой предшествующие ему рационализм и эмпиризм пытались вывести достоверное знание из одного-единственного начала – из одного лишь рассудка или из одной лишь чувственности. И. Кант (1724-1804) отделил познание от суждения и утверждал, что только те суждения представляют собой настоящее познание, в которых связь субъекта и предиката: 1) представляется всеобщей и необходимою, и 2) полагает нечто новое, не содержащееся в понятии субъекта как его признак. Деление знания на синтетическое и аналитическое, опирающееся на деление суждений, было введено для различения принципиально нового знания, которое не может быть получено лишь формально логическим выводением из существующих понятий, из прошлого знания, но только из опыта. Познание таким образом возможно только путем синтетических априори суждений, ибо опыт не может охватить все явления, и, кроме того, существует нечто, что не может быть выведено из данного порядка вещей.

Для бухгалтерского учета значение деления суждений на аналитические и синтетические впервые было отмечено еще Чемберсом (Raymond J Chambers 1917-1999)¹. Суждения выносятся бухгалтером относительно факта хозяйственной жизни и представляются на первый взгляд синтетическими. Но все они заданы принятой методологией, которая априорна и не несет нового знания. Только будучи использованными в суждении об эмпирическом факте они приводят к созданию нового знания, так как суждения становятся синтетическими априори.

Объектом бухгалтерского учета всегда выступает идеальный объект, но в то же время сам объект мышления противостоит мысли, которая всегда относится к чему-либо вне себя. Факты хозяйственной жизни не только предпосылка, но и некоторое неизвестное, которое предполагается мыслью и существует реально, и знание, о котором не может быть получено разумом. «Не будучи в состоянии включить в себя предмет в его материальности, познание должно сконструировать его как свой идеальный объект»². Такое конструирование осуществляется через профессиональное суждение, в котором все данные факты приводятся в наглядный порядок через априорные виды познания, формирующие чувственное созерцание и категории, организующие деятельность рассудка бухгалтера. «Итог таков: предмет мысленного конструирования, известный вам постольку, поскольку мы участвуем в его созидании, – это явление. Предмет, в самом мышлении, противостоящий мышлению, не совпадающий с ним – ноумен. Предмет, находящийся за границами мышления – вещь в себе»³.

¹ Colasse B. Raymond Chambers: pour une comptabilité actuelle/Les grands auteres en Comptabilité. Dirigé par Bernard Colasse. – Paris: Ems, 2005, p.201.

² Длугач Т.Б..Логическое обоснование научного мышления в марбургской школе неокантианства. // Сб. Кант и кантианцы. – М.: Наука, 1978, с. 158.

³ Там же, с. 159.

PROFESSIONAL JUDGEMENT AS A SOURCE OF NEW KNOWLEDGE IN ACCOUNTING

Vyacheslav Ya. Sokolov

*Doctor of Economics, Professor
Department of Accounting and Auditing
St. Petersburg State University of Economics and Finance*

PwC, partner

St. Petersburg, Moscow, Russia

Keywords: professional judgment, knowledge, Kant, synthetic a priori judgment, noumenon.

Professional judgments of accountant are free and independent application of his knowledge to the observed facts of economic life. If they represent new knowledge or just an empirical description? The answer to this question can be obtained by the Kantian analysis of the origin of knowledge.

Division of knowledge by Kant (1724-1804) in synthetic and analytical, based on the division of opinions, was introduced to distinguish between fundamentally new knowledge that can be obtained only by formal inference from existing concepts, knowledge of the past, but only from experience.

The judgment shall be made by accountant on the fact of economic life, and appears synthetic at first glance. But all of them are given the adopted methodology, which is a priori and do not perform a new knowledge. Only being used in the estimation of the empirical fact, it leads to the creation of new knowledge, as judgments are synthetic a priori.

The object of accounting is always the perfect object, but at the same time the object of thought is opposed to thought, which always refers to something outside itself. Facts of economic life are not only a prerequisite, but some unknown, which is expected by idea and really exists, and knowledge, which can not be obtained by reason. "Not being able to turn an object in its materiality, knowledge must construct it as an ideal target." Such a construction is carried out through professional judgment, in which all the facts presented in a clear order by a priori knowledge of species that form of sensible intuition and the categories that organize the activities of reason accountant.

СЕКЦИЯ 1. ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

SESSION 1. HISTORY OF ACCOUNTING

ПРОБЛЕМА ПРОИСХОЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРИИ

Ким Юрьевич Цыганков

д.э.н., профессор

Сибирская академия финансов и банковского дела

Новосибирск, Россия

Ключевые слова: двойная бухгалтерия, римские цензы, гипотеза о римском происхождении, гипотеза о средневековом происхождении

По мнению Я.В. Соколова «самой большой тайной бухгалтерского учёта была и остаётся тайна его происхождения». С этим трудно не согласиться: система, созданная как минимум семь столетий назад, используется и сейчас во всём мире. За это время она усовершенствована лишь косметически; теория же её и сейчас находится в зачаточном состоянии. Человечество, фактически, научилось лишь пользоваться готовой, неизвестно кем и для чего созданной системой, не понимая её сути.

Очевидно, что создать такую систему могли только выдающиеся профессиональные методологи в результате многовековых целенаправленных усилий. Однако, согласно господствующей в литературе гипотезе, бухгалтерия создана дилетантами – средневековыми купцами, не имевшими определённых целей, в результате спонтанных озарений и случайных находок в течение ста лет. Во-первых, это неправдоподобно. Во-вторых, средневековая гипотеза представляет историю учётной мысли в крайне негативном свете: систему, созданную дилетантами за столетие, не смогли ни усовершенствовать, ни понять профессионалы всего мира за пять столетий.

В поисках более правдоподобной и привлекательной гипотезы, обратимся к истории, предшествующей появлению бухгалтерии.

Долитературный период:

- создание двойной бухгалтерии в почти современном виде,
- никаких сведений об авторстве, времени, месте и назначении.

1. Римский период (753 г. до н.э. – 476 г. н.э.):

- римские цензы – оценка семейного богатства (капитала);
- самый развитый учёт древности ведётся государством, бизнесом и семьями;

- термины: дебет и кредит, капитал, прибыль, амортизация, используемые только в бухгалтерии.

2. Ранее средневековье (476 – 1200):

- Отсутствие следов хозяйственного учёта и потребностей в нём.

3. Раннее Возрождение (1200 – 1500)

- 1211г. – первый образец примитивного учёта в банке;

- 1286г. – двойная бухгалтерия банка Перуцци;

- 1494г. – Трактат Луки Пачоли;

Первые книги двойной бухгалтерии появились в эпоху раннего Возрождения. Возрождалось в те времена римское культурное наследие: в литературе, медицине, юриспруденции, риторике и во всех других знаниях, развитых в древнем Риме, к числу которых относится и учёт.

Каждая римская семья вела домашние учётные книги, на основании которых регулярно составлялась и сдавалась цензовая отчётность, в которой отражался общий размер семейного богатства (капитала), разложенный на составные части: движимое и недвижимое имущество, деньги, дебиторская и кредиторская задолженность. Подлинные образцы римской цензовой отчётности до наших дней не сохранились, но об их содержании можно догадаться по словарю римских учётных терминов. Он включал в себя слова капитал, амортизация, прибыль и убыток, дебет и кредит, используемые в единственной системе хозяйственного учёта – в двойной бухгалтерии.

Римский цензовый учёт, как и римское право, создавался римскими методологами (под эгидой государства) в течение тысячелетия: времени достаточного для доведения системы до совершенства. Этим объясняется незначительный прогресс, достигнутый бухгалтерами литературного периода. А проблемы с пониманием римской бухгалтерии связаны с её специфической особенностью (бухгалтерской арифметикой), подробно описанной в монографии автора.

Логично предположить, что римская бухгалтерия, как и римское право, была возрождена в средневековой Италии, и оттуда начала распространение по всему миру.

THE ORIGIN OF ACCOUNTING

Kim Y. Tsygankov

*Doctor of Economics, Professor
Siberian Academy of Finance and Banking*

Novosibirsk, Russia

Keywords: double-entry bookkeeping, Roman census, hypothesis of Roman origin, hypothesis of Middle Ages origin.

According to Y Sokolov, the most significant secret of accounting has always been that of its origin. It is difficult to deny this fact: the accounting system created at least seven centuries ago, has been used throughout the world so far. For this period it only has been improved “cosmetically”, its theory is now in its infancy. As a matter of fact, mankind has learnt to use a ready-made system developed by somebody unknown to us, and without understanding its essence.

It is obvious that only outstanding professional methodologists could develop such a system which was a historical result of their focused efforts. However, according to the hypothesis prevailing in literature, accounting was created by amateurs, the medieval merchants, as a result of their spontaneous inspirations and ideas within a century-long period. This is, firstly, unbelievable. Secondly, the hypothesis of the Middle Ages presents a negative view of accounting: for five centuries professionals all over the world could neither improve nor realize the system designed during a century.

In search of a plausible and appropriate hypothesis we should look upon the history preceded the accounting system.

Pre-literary period:

- double-entry accounting in its nearly present form;
- no information about founders, time, place, purpose;

1. Roman period (753BC – 476 AD):

- roman census-assessment of family wealth (capital);
- the most developed accounting of ancient times, it is kept by the government, businesses, households;
- terms: debit and credit, capital, profit, depreciation.

2. Early Middle Ages (476 - 1200).

- no trace of economic accounts and requirements for them.

3. Early Renaissance (1200 – 1500).

- 1211 – the first sign of primitive bank accounting.
- 1286 – Peruzzi’s Bank, double-entry bookkeeping.
- 1494 - Luca Pacioli’s treatise.

The first double-entry books appeared in the Renaissance. It was the time of Roman heritage revival in literature, medicine, laws, rhetoric and other sciences including accounting.

In every household they had to keep the accounts for financial reporting, specifying the total family wealth (capital) according to its components: real estate and property, money, payables and receivables. The authentic census copies were not kept, but we can imagine their contents thanks to the accounting terms set at that time. The accounting vocabulary included the following terms: capital, depreciation, profits and losses, debit and credit, which are used now in double-entry bookkeeping.

It took the Roman methodologists working under the aegis of the government two thousand years to develop census accounting: the time period was long enough to bring the system to perfection. This explains the slow progress made by accountants of the literary period. And the problems to realize Roman accounting related to its specific feature (accounting arithmetic), which the author described thoroughly in his monograph.

It would be reasonable to think that the Roman accounting like the Roman law revived in medieval Italy and later spread around the world.

КОРНИ ПРЕДИСТОРИИ УЧЕТА

Осман Сиркеси

*д-р, ассистент профессора
Университет Аврасии*

Анкара, Турция

Лейла Юрт Ядигар

*преподаватель
Университет Юрт Хаккари*

Трабзон, Турция

Ключевые слова: предыстория учета, история бухгалтерского учета, 100.000 лет до н.э.

В мае 2010 г. на второй конференции по истории бухгалтерского учета и аудита балканских стран и стран ближнего востока был представлен доклад Arıkan, A. Bahçe и O. Sirkesi на тему “Краеугольные камни бухгалтерского учета”. Мы изучили их исследование истории бухгалтерского учета с точки зрения его перспектив и использованных подходов. Работа на тему “Краеугольные камни бухгалтерского учета” содержит описание истории бухгалтерского учета на протяжении 40 тысяч лет, полное тематических и хронологических деталей и использует эволюционный подход в связи с диалектикой развития. Представленный вашему вниманию доклад посвящен развитию базовых тезисов статьи “Краеугольные камни бухгалтерского учета”.

Мы ставим нашей целью пролить свет на корни бухгалтерского учета, посредством изучения его эволюции используя археологические исследования, исторические статьи, технологические предположения, и изучения антропологических взаимосвязей с другими дисциплинами.

Мы попытаемся заглянуть чуть дальше в прошлое, чем 40 000 лет назад, чтобы найти корни бухгалтерского учета, с целью обогатить наше представление о прошлом. В представленном исследовании история бухгалтерского учета разделена на четыре периода. Самым ранним периодом существования бухгалтерского учета в предыдущих концепциях считался период длившейся 15000 лет, включавший время изобретения письменности (3000-4000 лет до НЭ). Эти концепции скорректированы логическими и диалектическими процессами эволюции. В этом исследовании представлены новые более перспективные взгляды.

В статье “Краеугольные камни бухгалтерского учета” рассматриваются четыре важных исторических периода. Первый базовый процесс в истории бухгалтерского учета включает подсчет, счет, учет и появление такого важного инструмента как цифры. В этом исследовании он обозначен как “добухгалтерский” период (100000 лет) и изучается с точки зрения эволюционного процесса.

Мы постараемся представить новый взгляд на истоки бухгалтерского учета и его эволюцию в этот период. В нашем исследовании мы будем рассматривать создание и функционирование первого производства, организованного разумным и думающим человеком со своими собственными потребностями, в том числе и в социуме и идентификации социализации (насечки на камнях, линии на стенах пещеры, пазы в костях).

Если обратится к “Истории вычислительного проекта” то можно узнать что первой вычислительной техникой человека являлись его собственные пальцы. Так же это совсем не совпадение, что латинское слово “digit” обозначает как палец, так и число. С ростом потребности в обозначении больших чисел человек начал использовать подручные средства. Например, камни и галька помогали обозначать числа большие, чем пальцы рук и ног, появился способ сохранить результат для дальнейших вычислений. Таким образом, можно смело утверждать что слово “calculate”(считать) произошло от латинского “calculus”(галька).

Когда установлены взаимосвязи между различными дисциплинами, бухгалтерский учет и счетоводство могут быть изучены в купе с достижениями социальной жизнедеятельности человека, что в свою очередь, может внести значительный вклад в историю.

PREACCOUNTING HISTORY ROOTS

Osman Sirkeci, Assist. Prof.

*Avrasya University
Ankara, Turkey*

Yadigar Leyla Yurt, Lecturer

*Hakkari University
Trabzon, Turkey*

Keywords: preaccounting history, accounting history, 100.000 BC

The 2nd Balkans and Middle East Countries Auditing and Accounting History Conference in Istanbul on May 2010 with "Cornerstones of Accounting History" article presented by Z. Arikan, A. Bahze and O. Sirkeci. Their study dealt with the subject on the accounting history of the world from different perspectives and approaches are studied by us. At the study presented with name of "Cornerstones of Accounting History", accounting history are explicates and examined with the 40-thousand-year history of thematic and chronological details and evolutionary approach to dealing with the dialectical process of development. And this study is a continuation of improving on aforementioned article's basic study.

The aim of this study is to contribute to the efforts to provide lighting on accounting historical roots alleged to have a history as old as civilization, the process of evolution by taking an approach interdisciplinary among others archaeological discoveries, historical reviews, technological assumptions, and taking into account the anthropological work relationships and interaction with other disciplines.

The same study taking away accounting history as old as 40,000 years is to aim to expand its horizons enriching with more movement that is a bit older than that time and traces its roots in the past. At the mentioned study, accounting history 40,000 years of study of the development processes have been seemed to study by grouping four parts. Accounting history of the beginning accepted as "15,000 years, with the invention of writing 3000 - 4000 BC" at the former approaches discussed in this study are adjusted by placing a logical and dialectical process of evolution. New findings basing on more perspective on old arguments a convergence of accounting history is enriched and updated in this study.

Cornerstone of Accounting History named article is discussed four basic areas. The first basic process of accounting history is examined accounting, account, accounting and the most important means of numbers and the emergence of numbers. In this study, "preaccounting his-

tory" called in the form of 100,000 year period with new findings are examined in an evolutionary process.

The period, the current accounting activities, accounting historical origins and evolution of the account will be enabled better detection and understanding. In this study the process of production activities with the smart and thinking human beings with their own needs and social needs of socialization markings (notches on the stones, side by side with the lines in the walls of the cave, until the notches on the bones) will be examined the formation and operation processes.

For example, as The History of Computing Project is written, the first tools used for calculation aids were almost certainly man's own fingers, and it is no coincidence that the Latin word "digit" is used to refer to a finger (or toe) as well as a numerical quantity. As the needed to represent larger numbers grows, early man employed readily available materials for the purpose. Small stones or pebbles were used to represent larger numbers than fingers and toes, that had the added advantage of easily storing intermediate results for later use. Thus, it is no coincidence that the word "calculate" was derived from the Latin word for pebble: calculus.

When connection with the help of the light of developments in other disciplines with each other is established, account and accounting can be examined with production life of people and the potential positive and historical contributions.

МАРК ЯКОБ – ФРАНЦУЗСКИЙ КУПЕЦ В СЕВЕРОВОСТОЧНОЙ БРАЗИЛИИ: 1881-1927

Жозе Пауло Косенза
полный профессор
Федеральный университет Флуминенсе
Амаури Жозе Резенде
профессор, Университет Сан-Паулу
Адольфо Энрике Коутино э Сильва
профессор
университет штата Рио-де-Жанейро
Бразилия

Ключевые слова: методы бухгалтерского учета; иностранные инвестиции; история Бразилии; коммерческое право; французские фирмы.

С 1886 по 1927 гг. Марк Дезире Якоб играл важную роль в коммерческой деятельности Парнибала, города, расположенного в штате Пиауи, в северо-восточной части Бразилии. В работе рассматриваются данные бухгалтерского учета Торгового дома Марка Якоба за период с 1886 по 1928 гг. Целью данного исследования является анализ содержания его бухгалтерской практики, чтобы показать, что данные факты могут считаться актуальными и представляющими интерес для бразильской истории бухгалтерского учета. Исследования показывают, что учетные записи этого торгового дома содержат полную информацию об экономических операциях, составляющих сущность его бизнеса и коммерческой стратегии.

Промышленная Революция является главным предметом исследований в подавляющем большинстве исторических работ, анализирующих учет компаний 19-го века, несмотря на то, что многие страны в то время сохраняли устаревшие экономические модели, в основе которых продолжали оставаться торговые операции.

В Бразилии в монархический период были основаны несколько французских торговых фирм для осуществления коммерческой деятельности на северо-востоке страны. Большинство из этих компаний были семейным бизнесом в форме партнерств, которые не были, юридически обязаны раскрывать свою учетную информацию. В данном случае, предметом анализа является семейное предприятие, основанное под фирменным наименованием «Коммерческий Дом Марка Якоба» (индивидуальное предприятие), в городе Парни-

бала, штат Пиауи, на северо-востоке Бразилии (в дальнейшем в данной статье будет использовано более известное название «Торговый Дом (Casa) Марка Якоба»).

Основная причина изучения бухгалтерских архивов Торгового Дома Марка Якоба, принадлежащих Марку Теофилию Якобу, внука-тому племяннику Марка Якоба, заключается в том, что в Бразилии семейный архив, бережно сохраненный как историческое или мемориальное свидетельство, является большой редкостью, неважно, какое происхождение он имеет: коммерческое или институциональное.

Сохранившиеся бухгалтерские записи помогают разобраться в экономической, политической и социальной значимости Торгового Дома Марка Якоба, коммерческой фирмы, которая вела бизнес в городе Парнибала с 1888 по 1927 годы. Рего указывает, что со смертью Лазаре Якоба в 1923 году и смертью Марка Якоба в 1927 году оставшиеся европейские наследники решили продать то, что они унаследовали Роланду Габриэлю Якобу, таким образом он зарегистрировал фирму как индивидуальное предприятие, сохраняющее коммерческое имя «Торговый Дом Марка Якоба».

Торговый дом Марка Якова, чей основной деятельностью являлась покупка и продажа товаров и сырья, сыграл неоценимую роль в экономической деятельности провинции Пиауи (от наименования Государства Пиауи). В соответствии с Рего, Торговый Дом Марка Якова также вел дела с небольшими коммерческими компаниями в разных городах штатов Пиауи, Мараньяна, Пернамбуку и Сеара.

Марк Яков был одним из многих французских еврейских купцов, эмигрировавших в Бразилию из-за Франко-прусской Войны (которая завершилась аннексией провинций Эльзас и Лотарингия Германией и подписанием Франкфуртского договора (этот регион вернулся под Французскую юрисдикцию в конце Первой Мировой Войны). Фирма импортировала и продавала французскую продукцию и экспортировала сырье во Францию. Главными статьями импорта были: вино, посуда, текстиль, парфюмерия и т.д. Главными статьями экспорта были: воск, хлопок, семена клещевины, кедровые бревна и т.д. Записи о практически всех перечисленных товарах есть в бухгалтерских книгах Торгового Дома Марка Якоба.

Доказательства, найденные в бухгалтерских книгах, свидетельствуют о разветвленной сети партнерских отношений с другими французскими коммерческими домами, большинство из которых принадлежали еврейским мигрантам, что позволило поддерживать устойчивую торговлю северо-востока Бразилии с Европой. В работе изучаются сохранившиеся бухгалтерские книги Торгового Дома

Марка Якоба в период с 1889 по 1928 годы и описываются методы учета, используемые в торговой фирме для отражения коммерческих операций. Целью настоящей работы является исследование деятельности французского купечества в Бразилии, и определение бухгалтерских аспектов их работы, признанных актуальными и имеющими значение для истории бразильского бухгалтерского учета.

Анализ экономических фактов, зарегистрированных в бухгалтерских книгах, позволяет сделать вывод, что записи Торгового Дома Марка Якоба представляют достаточно информации об экономической деятельности, поддерживавший основы бизнеса и коммерческой стратегии.

Коммерческие операции, проводимые Торговым Домом Марка Якова позволяют с большой точностью проанализировать период сосуществования зарождающийся провинциальной торговли с сетевыми продажами в Европу.

**MARC JACOB – A FRENCH MERCHANT IN NORTHEASTERN
BRAZIL: 1881-1927**

José Paulo Cosenza

*Full Professor of Accounting
Department of Accounting and Tourism, Faculty of Administration
Universidade Federal Fluminense*

Amaury José Rezende

*Professor of the Accounting
Departament - School of Economics, Business and Accounting
Universidade de São Paulo*

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

*Professor of Accounting Department of Faculty of Finance and Admini-
stration
Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Brazil*

Keywords: accounting practices; foreign investment; Brazilian history; commercial law; French firms.

From 1886 to 1927, Marc Desiré Jacob developed a prominent role in the commercial activities of Parnaíba, a city located in the State of Piauí, in Northeastern Brazil. This paper examines the bookkeeping made between 1886 and 1928 by the Marc Jacob Commercial House. The objective of this research is to analyze the content of its accounting practices, in order to report facts and aspects deemed relevant and of interest for Brazilian Accounting History. The findings show that the accounting records of this trade firm provide full information about the economics activities that support its business core and commercial strategy.

The Industrial Revolution is the main subject studied by the accounting history in most research made concerning 19th century firms, although there were many countries that still lived predominantly in the context of an economic model based on a business relationship conducting trade.

In Brazil, beginning with the monarchical period, a few French trade firms were founded to pursue commercial activities in the Northeast. The majority of these companies were family run, composed of partnerships, which were not, therefore, legally obligated to disclose their accounting information. This is the case of the firm analyzed by this research, a family enterprise founded under the corporate name Commercial's House Marc Jacob (an individual firm), in Parnaíba city, State of Piauí, Northeastern Brazil (popularly known as Casa Marc Jacob, a designation that will be used in this paper).

The main motivation to search Casa Marc Jacob's accounting records archives, held by Marc Theophile Jacob, a grand nephew of Marc Jacob, may be explained by the fact that in Brazil it is uncommon for family archives to be preserved as historical or memorial sources, be they commercial or institutional.

The preserved accounting records help to understand the economic, political and social importance of Casa Marc Jacob, a commercial firm that pursued business activities in the city of Parnaíba, between 1888 and 1927. Rego points out that with Lazare Jacob's passing away in 1923 and Marc Jacob's in 1927 the surviving European family heirs decided to sell to Roland Gabriel Jacob whatever they had to inherit, and he thus registered the firm as having a single owner and maintaining the commercial name of Casa Marc Jacob.

Casa Marc Jacob played a role in the economic activities in the Province of Piauí (the dated denomination of the State of Piauí) acting in the buying and selling of goods and raw materials. According to Rego, Casa Marc Jacob also had dealings with small commercial entrepreneurs in different cities of Piauí, Maranhão, Pernambuco and Ceará.

Marc Jacob was one of the many French Jewish merchants who came to Brazil due to forced migration by the result of the Franco-Prussian War (1870-1871), which ended with the annexation of Alsace-Lorraine by Germany by the Treaty of Frankfurt (this region returned to French rule at the end of the First World War). The firm imported and sold French products and exported raw materials to France. Major imports were: wine, tableware, textiles, perfumes etc. Major exports were: canauba wax, cotton, castor beans, cedar logs etc. Almost all of traded goods are shown on the account books of Casa Marc Jacob.

Evidence found in the bookkeeping accounts shows the existence of an ample web of trading partnerships with other French commercial houses, the majority of which were of Jewish immigrants, allowing for a sustainable international commercial trade connecting the Northeast of Brazil with Europe. The paper examines the preserved bookkeeping of Casa Marc Jacob in the period 1889-1928 and describes accounting practices used by the trading firm in its business activities. The objective of this paper is to research the French merchant's activities in Brazil and identify those accounting aspects deemed relevant and of interest to the history of Brazilian accounting.

The commercial transactions held by Casa Marc Jacob in its business relations analyzed during the period depict properly and with total transparency the coexistence of an incipient provincial trade with a sales network across the Atlantic with Europe.

ЭРАСТ ПЕРЦОВ – НЕУДАЧЛИВЫЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ И СЧАСТЛИВЫЙ БУХГАЛТЕР

Николай Николаевич Клинов

к.э.н, доцент

Москва, Россия

Дмитрий Владимирович Назаров

к.э.н., доцент

*Финансовый Университет при Правительстве Российской Фе-
дерации, Заочный финансово-экономический институт*

Москва, Россия

Ключевые слова: Эраст Петрович Перцов, управленческий учет, сельскохозяйственное счетоводство, себестоимость продукции растениеводства.

Эраст Петрович Перцов (1804, Воронеж – 1873, С.-Петербург) – литератор, публицист, автор стихотворений, пьесы, памфлетов, знакомый Е.А. Боратынского и А.С. Пушкина, высоко ценивших его талант и личные качества. С 1825 по 1846 гг. находился на государственной службе, сделав успешную карьеру чиновника от коллежского асессора до надворного советника. Благодаря происхождению – из семьи крупного помещика-землевладельца, выгодному браку и служебным достижениям, Э.П. Перцов обладал крупным состоянием: ему принадлежали дом в Казани, имение в Мамадышском уезде Казанской губернии, пробочная фабрика в Петербурге. Известен Э.П. Перцов и своим вольнодумством, он был корреспондентом¹ герценовского «Колокола», в 1861 г. осужден и выслан в Новгород. Неудачно разместив капиталы, и, вероятно, отойдя от непосредственного управления делами, к концу жизни Э.П. Перцов утратил доходную собственность, был объявлен банкротом и умер трагически, «лишив себя жизни вследствие совершенного расстройств своих денежных дел»².

Но совершенно неизвестным до настоящего времени оставался Э.П. Перцов как специалист по сельскохозяйственному счетоводству, причем, говоря современным языком, по управленческому учету затрат на производство продукции растениеводства. При этом его небольшую по объему (34 стр.) статью в Журнале Министерства внутренних дел за 1838 год³ можно заслуженно поставить в один

¹ Эйдельман Н.Я. Вьеварум. М.: Вагриус, 2007.

² Русский биографический словарь, т. XIII, СПб., 1902.

³ Перцов Э.П. Оценка земледельческих произведений в Казанской губернии // Журнал министерства внутренних дел, ч. XXX, 1838, с. 1-34.

ряд с трудами таких основоположников «земледельческого» учета, как А. Вонлярлярский, Э. Мудров, С. Харкевич и др.

Автором поставлен и решен вопрос о «действительной цене», т.е. себестоимости хлеба и других продуктов земледелия применительно к местным условиям хозяйствования, которая будет неодинакова для собственника земли – помещика и крестьянина. Касательно «помещичьей» себестоимости Э.П. Перцов справедливо замечает, что она определяется ценой капитала, вложенного в земельный участок, а именно процентами на капитал при его альтернативном использовании, например помещении в банковский вклад. Впрочем, как пишет автор, «предмет нашей статьи есть собственно оценка крестьянских земледельческих произведений, почему мы предоставляем помещикам право определять капитальную цену земли самим».

Себестоимость единицы конечного продукта крестьянского труда, по Э.П. Перцову, складывается из расходов на обеспечение плодородия земли, стоимости инвентаря и трудозатрат. Здесь автором сделаны важные теоретические выводы:

вложения в земельный участок представляют собой расходы на производство навоза – единственного доступного крестьянину удобрения. Они определяются частью урожая, используемой на корм скоту, объем которой должен вычитаться из общего количества произведенного продукта, а также частью стоимости скота, имеющегося в крестьянском хозяйстве, рассчитанной исходя из возможного срока его использования;

стоимость инвентаря, включая орудия труда и хозяйственные постройки (гумно, овин, ток), также относится на себестоимость урожая пропорционально сроку использования в производстве – таким образом, автор использует метод начисления амортизации, прямо его не называя;

оценка затрат крестьянского труда выполняется исходя из «задельной платы», которую получают в губернии поденщики, нанимаемые крестьянами на выполнение соответствующих работ;

количество семян, необходимое для последующего посева, вычитается из полученного урожая, и не учитывается в дальнейших расчетах.

Следует отметить, что Э.П. Перцовым в тексте неоднократно употреблен термин «стоит себе», от которого один шаг до современного – «себестоимость». Содержание статьи «Оценка земледельческих произведений в Казанской губернии» позволяет утверждать, что вклад Э.П. Перцова в развитие российской учетной мысли обладает истинной и самостоятельной ценностью.

ERAST PERTSOV – UNLUCKY ENTREPRENEUR AND LUCKY ACCOUNTANT

Dmitry V. Nazarov

*PhD, Associate Professor
Distance Institute of Finance and Economics of
the Financial University*

*Nikolai N. Klinov, Ph.D
Moscow, Russia*

Keywords: Erast Petrovich Pertsov, managerial accounting, agricultural book keeping, crop cost accounting.

Erast Petrovich Pertsov (1804, Voronezh – 1873, Saint-Petersburg) – litterateur, publicist, author of poems, pamphlets, was familiar with Evgeniy Boratynsky and Alexander Pushkin, who highly appreciated his personal qualities. From 1825 to 1846 was on the state service and made a successful career of official from collegiate assessor to court counselor.

Thanks to his ancestry – from the family of a big landowner, beneficial marriage and work achievements, E. Pertsov possessed a house in Kazan, estate in Mamadyshevsky county of Kazan province, cork factory in Saint-Petersburg. Erast Pertsov is also known for his libertinism, he was the correspondent of the Hertsen's journal 'Kolokol', in 1861 was convicted and sent to Novgorod¹. To the end of life E. Pertsov has lost investment property as a result of bad capital placement and probably his personal retirement, was found a bankrupt and tragically died 'as deprived himself life as a consequence of disorder of his money affairs'².

But so far E. Petrov was totally unknown as a specialist in agricultural bookkeeping. In modern language we would say he was a specialist in crop cost accounting. His small article of 34 pages in Ministry of Internal Affairs journal for 1838³ can be deservedly placed in the row with the works of the founders of agricultural accounting – A. Vonlyarlyarsky, E. Mudrov, S. Kharkevich and others.

The author has standed and decided the question about the real price, i.e. the cost of bread and other agriculture products in relation to local conditions which are different for landowner and peasant. E. Pertsov fairly noted that the cost to the landowner is defined as the price of capital invested in the land plot, i.e. the interest on capital with its alterna-

¹ Eidelman N.Ya. Vyevarum. Moscow.: Vagrius, 2007.

² Russian bibliographic dictionary, vol. XIII, Saint Petersburg, 1902.

³ E.P.Pertsov Estimation of agricultural production in Kazan province // Ministry of Internal Affairs journal, part XXX, 1838, pp. 1-34. *Moscow, Russia*

tive placement, for instance as a bank deposit. Meanwhile, as the author writes 'the subject of our article is the estimation of the peasant plants, hence we allow the landowners “the right” to determine capital price of land themselves'.

As per E.Pertsov the cost of final product unit of peasant labour includes expenditures on providing land fertility, inventory and labour costs.

The author has done important theoretical findings:

1) investment to the land plot is the expenditure for the production of manure. They are determined as part of harvest which is used for the forage and this part should be deducted from the total of production as well as part of livestock calculated from its probable useful life.

2) Cost of inventory including labour tools and premises (stack yard, barn, threshing floor), are also included to the cost of harvest in the proportion of their useful lives. In this way the author uses the method of depreciation without directly calling it.

3) Cost of peasant's labour is estimated based on accord payment received by the workers, which are hired by peasants.

4) Amount of seeds which is needed for future sowing should be deducted from the received harvest and not subsequently used for calculations.

It should be noted that Erast Pertsov repeatedly used the term 'cost to itself' which is one step behind the modern definition of 'production cost'.

The article by E. Pertsov allows to confirm his contribution to the Russian accounting thought has true and independent value.

У ИСТОКОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОЦЕНКИ: В.И. ЗАЗЕРСКИЙ

Антон Леонидович Дмитриев

к.э.н., доцент

кафедра экономической кибернетики

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: экономическая оценка, бухгалтерская экспертиза, Владимир Иванович Зазерский

Один из первых опытов экономической оценки (по терминологии начала XX в. – бухгалтерской экспертизы) в России связан с именем петербургского-ленинградского ученого-экономиста Владимира Ивановича Зазерского (1874–1942), чья научная деятельность связана с Петербургским политехническим институтом.

Из многих бухгалтерских экспертиз, которые провел В.И. Зазерский, будь-то экспертизы по делу о выкупе Киевских городских железных дорог (совместно с Л.О. Бернером и Ф.И. Шишовым), по делу Франко-Русского завода, по делу Русского для внешней торговли банка (об онкольном счете) и др., особого внимания заслуживает экспертиза по вопросу об отношении города Петрограда к трем концессионным электрическим обществам 1914 г., изданная отдельной книжкой в том же году.

Это был период, когда в России впервые стали подниматься вопросы о возможном выкупе общественными хозяйствами предприятий концессионных обществ. Почти никакой практики по данному вопросу в России не существовало, и не было литературы о концессионных предприятиях. Этим обуславливались и трудности и интерес экспертизы, поскольку она впервые установила приемы обследования концессионных акционерных обществ.

Целью данной экспертизы было обследование финансовых результатов электрических предприятий («Петроградского общества электрических сооружений», «Бельгийского общества электрического освещения в Петрограде», петроградского предприятия «Общество электрического освещения 1886 года») и составление счетного материала, необходимого для принятия решения о выгодности для города выкупа этих акционерных обществ.

Первым заданием всякой экспертизы, отмечал В.И. Зазерский, является изучение того бухгалтерского материала, с которым эксперту приходится иметь дело, и не только с точки зрения его достоверности, но и в отношении его полноты и правильности обработки. В этом отношении отчеты предприятий акционерных концессионных

обществ были далеко не совершенными, т.к. многие данные составляли коммерческую тайну, тщательно скрываемую от конкурентов. Большие трудности при этом представляло обследование отчетности по предприятию Бельгийского общества, поскольку центральная бухгалтерская отчетность велась в правлении общества в Брюсселе.

В связи с предстоящим выкупом компаний и определением суммы, по которой этот выкуп должен осуществиться, возник вопрос о том, следует ли различать капитал, *вложенный в предприятие* и капитал, *затраченный по всему предприятию*. В то время эти понятия не были устоявшимися терминами бухгалтерского учета, хотя в быту эти понятия и различались.

Экспертизой были разработаны и приведены, по каждому предприятию в отдельности, следующие сведения: размеры капитальных затрат на первоначальное устройство и увеличение капитальных затрат во время последующей деятельности предприятия, валовой доход, расходы, проценты по капитальному долгу и прибыли в течение последних 10 лет, а также их распределение за этот срок. По этим данным устанавливали финансовые результаты эксплуатации предприятий, и размер *чистой прибыли* за последние годы по определению ее нормальным концессионным договором. В этом договоре под чистой прибылью понималась «та часть прибылей, которая выдается участникам дела ежегодно на руки, за исключением сумм, отчисляемых каждый год на погашение капитала, который, по утвержденному Городской управой расчету, будет употреблен на первоначальное устройство, но с включением их сумм, отчисляемых участниками дела в какие-либо специальные капиталы». Экспертизой был исчислен размер чистой прибыли этих предприятий за пять лет.

На следующем этапе экспертизой был установлен размер рентного выкупного вознаграждения по всем трем обществам в случае, если бы город имел право выкупить предприятия немедленно, т.е. 1 января 1914 г. В.И. Зазерский решил задачу о способе исчисления размеров погашения капиталов, затраченных на первоначальное устройство предприятий.

Срок выкупа электрических предприятий наступал лишь через 3-4 года, после момента составления экспертизы (т.е. в 1917–1918 гг.) и поэтому В.И. Зазерским было сделано вычисление вероятного выкупного вознаграждения исходя из предположения нескольких случаев.

Установив размер ежегодных выкупных платежей, эксперты капитализировали их, исходя из 5% на период 20 лет и получив размер единовременного выкупного вознаграждения, которое соот-

ветствовало выкупной ренте. Хотя оценка выгоды для города выкупа предприятий и не входила в прямую задачу экспертизы, как отмечал сам В.И. Зазерский, так как в распоряжении бухгалтерской экспертизы не имелось всего технического материала, однако выводы были сделаны.

Экспертиза, проведенная В.И. Зазерским и установившая методы обследования результатов деятельности концессионных предприятий, явилась образцом, по которому в дальнейшем было произведено несколько подобных же экспертиз, например, экспертиза по выкупу киевских железных дорог.

К сожалению, работа, проделанная В.И. Зазерским, оказалась невостребованной: свершилась Октябрьская революция, а вместе с ней отпала и необходимость выкупа предприятий – они были национализированы.

AT THE SOURCE OF ECONOMIC EVALUATIONS: V.I. ZAZERSKY

Anton L. Dmitriev

*Ph.D., Associate Professor
Department of Economic Cybernetics
St. Petersburg State University
St. Petersburg, Russia*

Keywords: economic evaluation, accounting expertise, Vladimir Zazersky.

One of the first experiments of economic evaluation (according to the terminology of the early XX century – accounting expertise) in Russia is connected with the name of the St. Petersburg-Leningrad economic scientist Vladimir Ivanovich Zazerskiy (1874-1942), whose scientific work is related to the St. Petersburg Polytechnic Institute.

Many of the accounting expertise by V.I. Zazerskiy, whether examination of the case of redemption of Kiev municipal Railway (with L.O. Berner and F.I. Shishov), the case of French-Russian plant, the case of Russian Foreign Trade Bank (on call accounts) and others. But special attention should be paid to the expertise on the relationship of Petrograd to three concession electric companies in 1914. In the same year the book devoted to this expertise was published.

Expertise carried by V.I. Zazerskiy and established examination methods of the concession companies results, was the model for farther several similar examinations, for example, expertise of repurchase of Kiev Railway.

Unfortunately, the work done by V.I. Zazerskiy, was unclaimed. The October Revolution was accomplished, and there was no longer need for redemption of companies, because they were nationalized.

СЕКЦИЯ 2. БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ

SESSION 2. ACCOUNTING EDUCATION

РАЗВИТИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ ПРИ ПОДГОТОВКЕ СПЕЦИАЛИСТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

Лукас Казимерович Гирюнас

*доктор социальных наук
лектор кафедры учета и аудита
Вильнюсский университет*

Вильнюс, Литовская Республика

Ключевые слова: профессиональная этика, бухгалтер, качество подготовки

В настоящее время особо актуальной проблематикой дискуссий становятся вопросы подготовки специалистов бухгалтерского учета высшей квалификации в высших учебных заведениях и вопросы оценки качества таковой подготовки. Следует отметить, что в научной литературе часто акцентируются лишь навыки и способности, которыми обязан владеть профессиональный бухгалтер и недостаточно внимания уделяется профессиональной этике, ее развитию и формированию в учебном процессе. Ситуация парадоксальна и она присутствует в значительной части государств мира, невзирая на то, что многие страны имеют утвержденные и действующие кодексы этики профессиональных бухгалтеров.

В настоящее время бухгалтерский учет воспринимается не только важным источником информации, но и как своеобразное средство управления, средство, позволяющее инвеститорам, кредиторам и другим заинтересованным лицам предоставить сколь возможно более привлекательный образ деятельности предприятия, как средство, способствующее минимизации объемов налогов выплачиваемых государству. Таковыми стремлениям предприятия способствуют предусмотренные в законах и других нормативных актах льготы, множество других методов, которые создают условия для совершенствования учета запасов, амортизации, и других объектов. Создание таковых условий способствует тому, что бухгалтеры предприятий используют различные способы, применение которых оказывает влияние на учетные процессы и в конечном счете в финансовой отчетности отражается информация, несоответствующая реальности. Поэтому можно утверждать, что работа бухгалтера далеко не механическая, хотя такое представление в обществе имеет-

ся. Отчасти эта работа творческая, так как бухгалтер “путешествует по лабиринту” множества стандартов и законов, регламентирующих учет, создает учетную информацию, отвечающую потребностям владельца предприятия. Именно здесь и проявляется необходимость регламентации тех действий бухгалтера, которые считаются этичными. Это важно в условиях слабеющего профессионального имиджа бухгалтера. Именно присутствие своеобразно творческого, не всегда правомерного учета на предприятии порождает необходимость формирования не только профессиональных навыков при подготовке специалистов бухгалтерского учета, но и формирование профессиональной этики и морали.

Следует отметить, что в высших учебных заведениях Литвы есть стремление приспособиться к постоянно изменяющимся потребностям рынка, готовить широкого профиля учетных специалистов. Однако нет конкретности в решении вопросов, какие профессиональные навыки обязательны для бухгалтера, какими этически-ми и моральными свойствами он должен характеризоваться.

Проведенные исследования показали, что во многих странах мира, и особенно в США вопросам формирования профессиональных навыков и профессиональной этики бухгалтеров уделяется большое внимание, периодически проводятся исследования этих вопросов, они широко дискутируются. Результаты исследования позволяют утверждать, что трудности в формировании моральных качеств настолько велики, что в учебных программах многие дисциплины, эти вопросы выдвигаются в третий план или вообще исключаются из списка дисциплин учебных программ. Таково положение приводит к искажению эдукационных положений включающих и стремление к формированию специалиста, обладающего высокими моральными качествами. Проведенное исследование показало, что часто преподаватель не имеет средств для действенного воздействия на процесс становления и развития морали в подсознании студента. Нет многого: отсутствуют понятийная база, конечные формулировки и формулы, описи темпераментов и типов характеров студентов, примерные положения поведения и др.

TRAINING OF PROFESSIONAL ETHICS WHILE PREPARING ACCOUNTING SPECIALISTS IN HIGHER SCHOOLS

Lukas Kazimiero Giriūnas

Dr., PhD student Gintarė Ginto Giriūnienė

Vilnius University

Kaunas University of Technology

Vilnius, Lithuania

Keywords: professional ethics, accounting, quality of training

Recently the preparation of the specialists of high quality in higher schools and assessment of its quality have been discussed a lot. It has to be noted that until now the scientific literature has been stressing mainly the skills and abilities, which are necessary for professional account, while the professional ethics and its implementation in the students of higher schools, as well as their training are left unfocused. Such a paradoxical situation exists in many word countries, although many of them have approved and valid Codes of ethics for professional accountants.

It should be noted that recently the accounting has not been perceived only as a source of information, which appears when the company's data is entered into summary tables and later to financial reports, but also as certain management tool that helps to present as attractive as possible the image of the activity conducted by the company to the investors, creditors and other interested persons, as well as to enable to minimize the taxes due to the State. The concessions, exceptions provided in the laws and other normative acts, as well as abundance of applicable methods, etc. help to implement such objectives of the company, as they affect the accounting of due taxes, amortization or resources. The creation of such conditions allows the company's accountant to use various methods, which selection has direct influence on the accounting processes and thus the information that gets into the financial reports may differ a little from the actual one. Thus it is possible to state that the accountant's work is not just mechanic (although such a predominant public opinion), but partially it is also creative, as the accountant traveling through the labyrinths of various standards and laws regulating accounting creates the accounting information according to the needs of the company's owners. Thus this was the exact location where the necessity to define, which particular actions of the accountant are considered ethical, was born, as it is very important in order to support the decreasing prestige of the professional image of accountant. However, it should be noted that it is not so simple, especially as the accountant's ethics and its

formation depend also on the personal principles, character and other actions.

Although many characteristics are formed by the life conditions, but the accountant's ethics is mostly formed at schools, whereas it should be also formed in higher schools, where the teaching and training of the accountant's professional ethics should be included in the study modules of the specialty. The conducted research revealed that the issue of formation of professional skills of accountant in the world, and in the USA especially, as well as formation of professional ethics is widely analyzed, and new discussions and researches are determined every few years. Following the results of the conducted research, it is possible to state that the training difficulties of the professional ethics are so big that the endurance appears to be lacking, and thus ethics in the teaching and study programs are pushed to some third-rate disciplines or are completely crossed out. In such a way the fundamental provision of edicolgy – it requires to form the virtuous human character before any professional preparation, even before intellectual development in general – is destroyed. The research revealed that the lecturer or teacher still does not have the essential tools to provide effective professional ethics and to establish it and consolidate in the student's consciousness. Many items are lacking: clearly defined concepts and their interrelations, finite formulations and formulas, integrity of statements, type of personality to be rendered, appropriate temperament, descriptions of exemplary character, digest of fundamental provisions of conduct, pathetic figuration of texts, development of perceived dialectics, and many other.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНТЕРАКТИВНЫХ WEB-ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ КАДРОВ

Наталья Александровна Каморджанова

*д.э.н., профессор
проректор по учебной работе
заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита*

*Ирина Валериевна Карташова
к.э.н., доцент
кафедра бухгалтерского учета и аудита*

*Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Институт управления*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: подготовка экономических кадров, web-технологии, непрерывное образование, образовательный портал.

Появление изменений условий подготовки экономических кадров обусловлено:

тем, что образование рассматривается как главный, ведущий фактор социального и экономического прогресса;

усилением ответственности преподавателей и высшей школы в целом за качество подготовки экономических кадров;

превращением конечного образования в непрерывное;

появлением нетрадиционного контингента обучающихся (формирование в национальной системе образования, наряду с начальным, средним и высшим образованием, четвертой ступени - образования взрослых. Для обозначения четвертой ступени образования используются сегодня различные термины: «продолженное»; «последующее»; «последипломное»; «образование взрослых»; «повышение квалификации»; «переподготовка кадров»);

демократизацией общественных процессов;

развитием средств массовой коммуникации (электронная почта, Интернет);

превращением образования в сферу производства знаний и информации;

изменением требований к подготовке специалистов в области экономики.

Изложенные выше категориальные изменения условий подготовки кадров определяют необходимость использования современных технологий подготовки экономических кадров.

Использование Web-среды в обучении становится жизненно важным элементом стратегии высших учебных заведений. В этой связи одним из приоритетных направлений развития дистанционных технологий обучения на кафедре бухгалтерского учета и аудита СПбГИЭУ является разработка интернет-технологий обучения студентов. Основой для реализации этого направления является веб-сайт (или Web-среда), обеспечивающий интеграцию всех видов информации и ее транспортировку на любые расстояния. Цель разработки веб-сайта – создание мощного информационно-технологического образовательного портала, который будет способен решать следующие задачи:

- создание учебных средств, представление учебных курсов в любом виде, комбинируя текстовые, графические, аудио- и видеоматериалы;

- обеспечение доступа к учебной, методической и нормативно-правовой литературе;

- предоставление возможности более широкого использования игровых технологий в обучении;

- возможность тестирования знаний в дистанционном режиме;

- осуществление быстрой доставки учебных материалов в электронном виде;

- обеспечение интерактивного взаимодействия студентов с преподавателями в диалоговом режиме;

- создание «виртуальных групп» (оперативное взаимодействие студентов и практиков в области бухгалтерского учета между собой). Уже сегодня сайт представляет собой довольно сложный программно-аппаратный комплекс. Он позволяет работать с учебными модулями, виртуальной библиотекой, получать персональные консультации, участвовать в дискуссионных клубах и on-line конференциях, выполнять тесты и решать мини-кейсы, получать рекомендации по учебной литературе.

Несмотря на широкое обсуждение в печати вопросов компьютеризации подготовки кадров, внедрение новых информационных технологий, методологические основы создания и использования при подготовке экономических кадров интернет-технологий, гипертекстовых учебников, мультимедиа технологии еще не созданы.

На наш взгляд, вузам следует использовать интернет-технологии для того, чтобы стимулировать у студентов более активное мышление и способность решать проблемы, что в свою очередь, будет способствовать лучшему овладению учебным материалом. Более того, компьютерная техника может способствовать ускоренной разработке новых теорий познания и поискам более совершенных технологий подготовки экономических кадров. Наряду с

этим развитие процессов компьютеризации и информатизации общества безусловно нуждается в общественном контроле, прежде всего с позиций информационно-психологической безопасности для здоровья и нормального развития личности, общества, народа. Это требование диктуется и тем, что в состав их неотъемлемых прав и свобод входит - наряду с правом на обновление и изменение - естественное право на консерватизм развития.

APPLICATION OF INTERACTIVE WEB-TECHNOLOGIES IN PREPARATION OF ECONOMIC HR (HUMAN RESOURCES)

Natalia N. Kamordzhanova

*Doctor of Economics, Professor
Pro-Rector for Academic affairs
Head of Accounting and Audit Department*

Irina V. Kartashova

*Ph.D., Associate Professor
Accounting and Audit Department*

*St. Petersburg State University of Economics, Institute of Management
St. Petersburg, Russia*

Keywords: training of economic HR, web-technologies, continuing education, education portal.

The appearance of changes in the conditions of training of economic HR defined by:

- the fact that education is considered as a major leading factor of social and economic progress;
- the increasing responsibility professors' and higher school as whole for the quality of economic HR training;
- the transformation of final education in continuing education;
- the emergence of non-traditional student's contingent (formation in the national education system along with the elementary, secondary and higher education the fourth stage - adult education. Today to indicate the fourth stage of education are used different terms: «extended», «follow», «graduate», «adult education»; «advanced professional training», «re-training»);
- the democratization of social processes;
- the development of mass communication (e-mail, Internet);
- the transformation of education in the sphere of knowledge and information production;
- the requirements of changes for training in the economics field.

Categorical changes in the conditions of training outlined above determine the need of using modern training technologies of economic HR.

Using the Web-sphere of education becomes an essential element in the strategy of higher education. In this regard, one of the priorities of distance educational technologies in the Accounting and audit

department of St.-Petersburg State University of Engineering and Economics is the development of student educational Internet technologies . The basis for the realization of this direction is a web site (or Web-sphere) to provide for integration of all types of information and transportation to any distance. The objective of developing a website - to create a powerful informational and technological educational portal, which will be able to solve the following issues:

- creation of training facilities, presentation of training courses in any form, combining text, graphics, audio and video materials;
- access to educational, methodical and legal documents;
- an opportunity of greater use of gaming technology in education;
- a possibility of knowledge testing in remote mode;
- implementation of rapid delivery of training materials in electronic format;
- providing of online interactive cooperation of students with professors;
- the creation of «virtual teams» (operative interaction of students and experts in the field of accounting with each other).

Already today the site represents a fairly complex hardware and software system. It allows to work with the training modules, with a virtual library, to get personal advices, to participate in discussion clubs and on-line conferences, to run tests and to solve mini-cases, also to receive recommendations on manuals.

Despite extensive discussion in the press computerization of training, introduction of new information technologies, methodological basis for the creation and use of Internet technologies, hypertext manuals, multimedia technologies in the education of economic HR do not exist yet.

In our view, universities should use Internet technologies to stimulate the students for more active thinking and problem solving, which in turn will contribute to a better mastery of the study materials. Moreover, computer technologies can accelerate the development of new theories of knowledge and the search for better technologies preparation of economic HR. In addition, the development process of computerisation and informatisation society certainly needs in public inspecting, especially from the standpoint of information-psychological security to health and normal development of the individual, society and nation. This requirement is dictated by the fact that part of their inalienable rights and freedoms - along with the right to renovate and change - is the natural right to conservatism development.

БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ В УНИВЕРСИТЕТЕ ТАРТУ В 1632 – 1940

Яан Алвер

профессор, заведующий кафедрой управленческого учета

Лехте Алвер

профессор, заведующий кафедрой финансового учета

Таллиннский технический университет

Таллин, Эстония

Ключевые слова: образование, бухгалтерский учет, финансы, история, Тартуский университет.

В статье дан общий обзор взглядов на развитие бухгалтерского и финансового образования в Тартуском университете в течение четырех столетий. История Тартуского университета делится на 7 периодов: 1632-1710, 1802-1918, 1919-1940, 1940-1941, 1942-1944, 1944-1991 и с 1991 года до наших дней. Целью настоящего доклада является изучение первых трех периодов.

В первый период, под властью Швеции, университет был назван Академия Густовиана (с 1632 году в 1665), в дальнейшем переименован в Академию Густава-Каролины (с 1690 до 1710). Первыми преподавателями бухгалтерского учета были немецкий математик профессор Иоахим Варнеке и шведский профессор Иоахим Шнелиус, который преподавал камеральный и коммерческий учет.

В 1802 году университет был вновь открыт в Тарту как Kaiserliche Universität zu Dorpat (Императорский Дерптский Университет). Акт об основании был утвержден Александром I 12 декабря 1802 г., что придало учреждению статус российского государственного университета, с обучением на немецком языке. В 1803 была создана кафедра (Lehrstuhl по-немецки) камералистики, финансов и торговли. Ее первым руководителем был Фридрих Эберхард Рамбах, который занимал этот пост в течение 23 лет. Среди прочих предметов он читал лекции по камеральному учету. Его преемником стал профессор камералистики Эберхард Дэвид Фридлэндер, который читал лекции с 1828 до 1853 г. Интересно, что известный архитектор, профессор Иоганн Вильгельм фон Краузе читал лекции по бухгалтерскому учету с 1810 по 1813 гг. Лекторы и главы кафедр менялись, но преподавание бухгалтерского учета и финансов продолжалось. В 1853 г. Юлий Октавиан Микашевич, выпускник Тартуского университета, защитивший здесь свою магистерскую и докторскую диссертации, был назначен штатным приват-доцентом этой

кафедры. После того, как он покинул университет, чтобы стать профессором и ректором Казанского университета, его должность перешла к Иоганну Теодору Траву. Особо следует упомянуть о знаменитых немецких экономистах Адольфе Вагнере и Эрнсте Луи Этьене Ласпейресе, которые были лекторами университета во второй половине 19-го века. Это означает, что образование в области бухгалтерского учета и финансов достигло в ту пору международного уровня.

Первого декабря 1919 г. университет вновь открыл свои двери, но уже как университет Тарту в Эстонии, с эстонским в качестве языка обучения. По просьбе Министерства Торговли, в 1920 г. на факультете права была создана кафедра бухгалтерского учета и в 1922 г. появилось звание профессора бухгалтерского учета. Наиболее острой проблемой в организации исследований было отсутствие квалифицированных педагогических кадров. К счастью, доктор Карл Мюллер, происходивший из семьи эстонских балтийских немцев, стал членом факультета в 1922 г. Другими видными лекторами были выпускники Тартуского университета Карл Инно и Вернер Вальк.

Первого января 1938 г. был создан экономический факультет, что ознаменовало переход к передовым исследованиям. На факультете было учреждено одиннадцать профессорских кафедр, в том числе кафедры бухгалтерского учета, банковского дела и страхования.

После того как Советский Союз аннексировал Эстонию в 1940 г., факультет был переведен в Таллинн, где стал частью Таллинского Политехнического Института.

ACCOUNTING EDUCATION AT TARTU UNIVERSITY IN 1632–1940

Jaan Alver

Professor, Head of Management Accounting Department

Lehte Alver

Professor, Head of Financial Accounting Department

Tallinn University of Technology

Tallin, Estonia

Keywords: education, accounting, finance, history, Tartu University.

The paper gives a synthetic view of development of accounting and finance education at Tartu University through four centuries. The history of the University of Tartu is divided into 7 periods: 1632–1710, 1802–1918, 1919–1940, 1940–1941, 1942–1944, 1944–1991 and from 1991. The purpose of the current paper is to investigate three first periods.

In the first period, under the Swedish rule, university was called Academia Gustaviana (from 1632 to 1665) and Academia Gustavo-Carolina (from 1690 to 1710). The first accounting educators were German mathematicians, professors Joachim Warnecke and Joachim(us) Schelenius who taught cameral and commercial accounting.

In 1802 the university was reopened in Tartu as Kaiserliche Universität zu Dorpat (in Russian Imperatorskij Derptschij Universitet). The foundation act confirmed by Alexander I on December 12, 1802, gave the university the legal status of a Russian state university, with German as the language of instruction. In 1803 the Chair (Lehrstuhl in German) of Cameralistics, Finance and Trade was established. Its first professor was Friedrich Eberhard Rambach, who occupied this post for 23 years. Besides the other subjects he lectured on cameral accounting. His successor was professor of cameralistics Eberhard David Friedländer, who lectured from 1828 to 1853. It is interesting that famous architect, professor Johann Wilhelm von Krause lectured in accounting in 1810 and 1813. The lecturers and the chairs changed but teaching of accounting and finance continued. In 1853 Julius Octavianus Mikszewicz, a graduate of Tartu University where he defended his master and doctoral thesis also, was appointed regular privatdozent of this chair. After he left to become professor and rector of Kazan University, his post went to Johann Theodor Grass. Special mention should be made of famous German economists Adolph Wagner and Ernst Louis Étienne Laspeyres who were faculty members in the second half of the 19th century. This indicates that the origins and impact of accounting and finance education had already reached an international scope.

On 1 December 1919 the university opened its doors as Tartu University of the Republic of Estonia with Estonian as the language of instruction. At the request of the Ministry of Trade Department of Commerce was opened at the Faculty of Law in the autumn 1920 and in 1922 among other professorships professorship of accounting was established. The most acute problem in organizing studies was the lack of qualified teaching staff. Fortunately, Estonian born Baltic German, doctor Karl Мyller became a faculty member in 1922. The other prominent accounting lecturers were graduates of Tartu University Karl Inno and Verner Valk.

On 1 January 1938 the Faculty of Economics was established, marking the transition to advanced studies. The faculty had 11 professorships (chairs), including professorships of accounting, banking and insurance.

After Soviet Union annexed Estonia in 1940, Faculty of Economics was moved to Tallinn where it became a part of Tallinn Polytechnic Institute.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРЕПОДАВАНИЯ УЧЕТНЫХ ДИСЦИПЛИН В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА ДВУХСТУПЕНЧАТУЮ СИСТЕМУ ОБУЧЕНИЯ В ВУЗАХ (ОПЫТ ПЕРВЫХ ЛЕТ)

Светлана Игоревна Пучкова

д.э.н., профессор

Московский Государственный институт международных отношений (Университет) МИД России

Москва, Россия

Ключевые слова: магистерская программа, учебный план, учебные дисциплины, «Международный учет, анализ и аудит», Международные стандарты финансовой отчетности, стандарт по направлению «Экономика»

Магистерская программа «Международный учет, анализ и аудит» по направлению «Экономика» была открыта в МГИМО (У) в 2009 г. Ее открытие было обусловлено переходом на двухступенчатую систему обучения в ВУЗах, появлением стандартов по направлению «Экономика» нового поколения, а также возросшими требованиями, предъявляемыми к учетной специальности в условиях развития рыночных отношений. Переход российских компаний на международные стандарты финансовой отчетности, устойчивый спрос со стороны международных аудиторских компаний, а также других коммерческих структур на специалистов учетно-экономического профиля с хорошим знанием иностранных языков укрепили решимость руководства МГИМО в необходимости открытия программы.

Особенностью магистерской программы «Международный учет, анализ и аудит» является акцент на современных тенденциях развития международного финансового и управленческого учета, аудита, финансов и налогообложения в тесной увязке с требованиями практики. Учебный план, его структура и наполнение обсуждались и координировались с ведущими международными аудиторскими компаниями.

Базовая подготовка магистров по указанной программе предполагает наличие степени бакалавра экономики, менеджмента, хотя не исключается бакалаврская подготовка по другим направлениям. Обучение осуществляется в течении двух лет (четырёх семестров), последний семестр отводится на практику и сдачу выпускных квалификационных экзаменов и защиту магистерской диссертации.

Магистерская программа нацелена на подготовку будущих сотрудников международных и российских аудиторских, консалтаци-

онных и финансовых компаний, карьерный рост которых очевиден и прозрачен. Большое внимание уделяется подбору кадров для преподавания в магистратуре. Занятия проводят доктора и кандидаты экономических наук, преподаватели, имеющие аттестаты на осуществление аудиторской деятельности, квалификационные аттестаты налогового консультанта, сотрудники из международных аудиторских компаний. Преподавание осуществляется с привлечением высококвалифицированных практиков из аудиторских компаний. Такие дисциплины как «Международные стандарты финансовой отчетности», «Оценка бизнеса», столь необходимые в условиях перехода отечественного учета на МСФО, циклы лекций, например, по трансформации отчетности проводят менеджеры и партнеры ведущих аудиторских компаний.

В магистратуре наряду с обязательными дисциплинами, предусмотренными в стандарте, изучаются комплексы взаимосвязанных дисциплин: «Управленческий учет международной компании», «Финансовый менеджмент международной компании», «Международные стандарты финансовой отчетности» «Налоговые системы зарубежных стран», «Международное налогообложение», «Стандарты аудита» и др., рассматриваются вопросы международного налогового планирования. В учебном плане магистерской программы предусмотрены практически ориентированные дисциплины, которые проводятся на базе специального программного обеспечения (Prime-Expert, Audit Expert). Большой интерес у студентов вызывает деловая компьютерная игра «Корпорация Плюс», позволяющая эмитировать управление акционерной компанией в конкурентной среде и развить навыки коллективного принятия финансовых, производственных, коммерческих решений. Все это дает возможность студентам свободно ориентироваться в компьютерных технологиях, учете и отчетности международных компаний и анализировать их финансово-хозяйственную деятельность.

Большое внимание уделяется самостоятельной работе студентов, выбору тем магистерских диссертаций, написание которых осуществляется в течении двух лет.

Первый выпуск магистерской программы «Международный учет, анализ и аудит» 2012 г. полностью трудоустроен. Студенты работают в аудиторских компаниях (КПМГ, Эрнст энд Янг, и др.). Студенты приняты на летние стажировки в компанию BDO, др. компании, министерства и ведомства.

MODERN PROBLEMS OF TEACHING ACCOUNTING DISCIPLINES IN SITUATION OF TRANSITION TO THE TWO TRAINING SYSTEMS IN HIGHER EDUCATION (FIRST YEARS EXPERIENCE)

Svetlana I. Puchkova

Doctor of Economics, Professor

*Moscow State Institute of International Relations (University) of the MFA
of Russia*

Moscow, Russia

Keywords: Master's program, curriculum, educational disciplines, "International accounting, analysis and audit", International Financial Reporting Standards, the educational standard in direction "Economy"

Master's program "International accounting, analysis and audit" in direction "Economy" was opened in the University in 2009, due to the transition to a two-stage system of training in universities, the emergence of the new educational standards as well as modern requirements to the accounting profession in the conditions of market relations. The transition of Russian companies to the International financial reporting standards, strong demand from international audit firms and other commercial structures on the accounting professionals in economics with a good knowledge of foreign languages strengthened commitment of MGIMO authorities to establish the program.

The Master's program "International Accounting and Audit" is focusing on contemporary trends in international financial and management accounting, auditing, finance and taxation in close alignment with the requirements of practice. Curriculum, its structure and content of discussion were given and coordinated with leading international auditing companies.

Basic training on this master program assume the presence of a degree in economics or management, although it is not excluded bachelor training in other areas. Training is carried out for two years (four semesters), the last term is given to the practice and delivery of final examinations and defense of a dissertation.

The master's program aims to train future employees of international and Russian auditing, consulting and financial services companies, which careers are obvious and transparent. Much attention is paid to the selection of staff for teaching in the magistracy. Classes are conducted by doctors and candidates of economic sciences, teachers with certificates for auditing, tax consultant qualification, the staff of the international audit firms. Teaching is carried out with the assistance of highly qualified practitioners of audit firms. Such disciplines as "International Fi-

nancial Reporting Standards", "Business Valuation", much needed in the transition domestic accounting to IFRS, lecture managers and partners of leading audit companies.

Along with compulsory disciplines provided in the state educational standard, we study a set of interrelated disciplines: "International Company's Managerial Accounting", "International Company's Financial Management", "International Financial Reporting Standards" "Tax Systems of Foreign Countries", "International Taxation" "Auditing Standards" and others, the issues of international tax planning. The curriculum of master's program provides practice-oriented disciplines on the basis of special software (Prime-Expert, Audit Expert).

Much attention is paid to the self-study, to the choice of Master's dissertation topic, which is preparing within two years.

The first 2012 graduation of the master's program "International Accounting, Analysis and Auditing" fully employed. Graduates work in audit firms (KPMG, Ernst & Young, and others). Students accepted for a summer internship at the company BDO, other companies, departments and agencies.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ РАЗВИТИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Ирина Николаевна Томшинская

к.э.н., доцент

*заведующая кафедрой аудита и экономического анализа
Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический
университет*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: налоговый контроллинг, управленческие решения, инструменты налогового контроллинга.

Образовательные учреждения также как и любые организации должны выстраивать свою систему управления, которая имеет развитую структуру, не уступающую коммерческим организациям. Приобретаемая самостоятельность учреждений способствует к внедрению системы контроллинга. Контроллинг осуществляет информационно-аналитическую функцию менеджмента учреждения, поэтому затрагивает основные хозяйственные процессы его. Налоговый контроллинг является одной из составляющих финансового контроллинга.

Налоговый контроллинг – это информативный инструмент налогового менеджмента, используемый для принятия рациональных управленческих решений.

Налоговый контроллинг включает налоговое планирование, ведение налогового учета, а также анализ налогового бремени и принятие управленческих решений по оптимизации налогового бремени. Налоговый менеджмент – это сложная система учреждения, поэтому часто возникает дискуссия по поводу терминологии и в данном случае обсуждается вопрос о соотношении «налоговый контроллинг» и «налоговый учет». Налоговый учет является только одним из элементов системы налогового контроллинга, так как последний термин более объемный показатель.

Основной целью налогового контроллинга в образовательных учреждениях является создание налоговой системы с оптимальной налоговой нагрузкой и минимальными налоговыми рисками. Разработка системы контроллинга в образовательных учреждениях на современном этапе связано с рядом причин: появление новых целей в деятельности вузов, устаревшие методы планирования, не удовлетворяющие менеджменту учреждений, а также внедрение аудита качества в деятельность вузов.

Основными инструментами налогового контроллинга в образовательном учреждении являются:

- сбалансированная система показателей, причем показатели учитываются как финансовые (например, налоговая нагрузка учреждения, оценка налоговых рисков на этапе принятия решения о совершении той или иной сделки), так и нефинансовые (построение стратегической карты для каждого налога). Создавая стратегическую карту необходимо учитывать, что при соблюдении ряда условий ставка налога на прибыль у образовательных учреждений 0% и одним из стратегических решений должно быть соблюдение данных условий;
- налоговое планирование (анализ и оптимизация налоговой нагрузки, SWOT-анализ, GAP-анализ). Оценивая налоговую нагрузку, образовательное учреждение должно обращать внимание на среднюю налоговую нагрузку по образовательным учреждениям. Это связано с тем, что если налоговая нагрузка образовательного учреждения ниже средней по отрасли, то возрастает риск выездных налоговых проверок. SWOT-анализ необходим для исследования внутренней среды учреждения. GAP-анализ помогает искать пути налоговой оптимизации;
- информационные инструменты. Под информационными инструментами понимается система бухгалтерского и налогового учета, внедренная в образовательном учреждении, а также отчетность. Под действием нормативных регулятивов система бухгалтерского и налогового учета постоянно трансформируется, поэтому падает значение данного инструмента. Информационные инструменты являются фундаментом, без которого невозможно построить и реализовать в деятельность учреждения систему налогового контроллинга, поэтому внедрение МСФО в государственном секторе позволит увеличить ценность данного инструмента;
- эффективность образовательного учреждения. Министерство образования Российской Федерации произвело оценку эффективности вузов, но показатель налоговые платежи или налоговая нагрузка не входили в оценочное значение. В тоже время многие вузы являются крупными налогоплательщиками в своих регионах.

Внедрение налогового контроллинга в деятельность образовательного учреждения позволит достичь целей повышения эффективности всего финансового контроллинга и функционирования учетного процесса, снизить налоговые издержки, а также сократить срок принятия управленческих решений.

СЕКЦИЯ 3. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

SESSION 3. ACCOUNTING THEORY

УЧЕТ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ

Дмитрий Алексеевич Панков

д.э.н., профессор

*заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в
отраслях народного хозяйства*

Белорусский государственный экономический университет

Минск, Республика Беларусь

Ключевые слова: категории экономической теории и бухгалтерского учета, рента, факторы производства, доходы, издержки производства, инвестиции, экономическая прибыль, выручка, расходы, затраты, себестоимость продукции, добавленная стоимость, бухгалтерская прибыль

Еще одним важным направлением совершенствования теории, методологии и методик учета является его более тесная и органичная конвергенция с современными экономическими теориями. Складывается довольно странная ситуация. С одной стороны, экономическая теория оперирует целой системой категорий (рента, факторы производства, доходы, издержки производства, инвестиции, экономическая прибыль и многие другие), которые по своему определению должны подвергаться четкому количественному измерению. С другой стороны, показатели, отражаемые в бухгалтерском учете и отчетности дают количественное выражение каким то своим показателям (выручка, расходы, затраты, себестоимость продукции, добавленная стоимость, бухгалтерская прибыль и многие другие), которые часто ни по своей сути, ни по своему содержанию не удовлетворяют требованиям экономической теории. Понятно, что категории экономической теории в силу высокого уровня своей абстракции призваны отражать экономические явления, главным образом, на макроуровне, а бухгалтерский учет в силу своей естественной функциональной принадлежности субъектам хозяйствования – на микроуровне. Очевидно также и то, что необходимость ведения бухгалтерского учета обусловлена естественным конфликтом разнонаправленных экономических интересов собственников, государства, наемных работников, кредиторов, инвесторов. Система бухгалтерского учета призвана обеспечивать справедливое (с точки зрения действующего законодательства) распределение доходов между перечисленными выше участниками хозяйственной жизни. Задачи

экономической теории, безусловно, более глобальные и масштабные – изучение общих принципов организации и закономерностей функционирования хозяйственного механизма обеспечивающего жизнедеятельность человеческой цивилизации, исследование действия объективных экономических законов, выработка фундаментальных экономических понятий и т.д. Однако такое положение дел не означает то, что теория бухгалтерского учета и отчетности должна существовать автономно и не предпринимать попыток довести качественный уровень своих методик до возможности формирования информационных массивов в соответствии с требованиями экономической теории, если не в макроэкономике, то хотя бы в части микроэкономики.

Очевидно, что существующие разночтения в трактовках и методах количественного измерения индикаторов, отражающих состояние экономических процессов и явлений в системе категорий экономической теории и бухгалтерского учета негативно сказываются на состоянии экономической науки в целом. Экономическая теория лишается объективного и достоверного информационного базиса для достижения своих целей, а бухгалтерский учет и отчетность теряют свою экономическую и социальную значимость в силу недостаточной востребованности генерируемых ими данных. Максимально возможное нивелирование этих противоречий является одним из перспективнейших направлений развития науки о бухгалтерском учете, отчетности, экономическом анализе, контроле и аудите.

ACCOUNTING AND ECONOMIC THEORY

Dmitry A. Pankov

Doctor of Economics, Professor

Head of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in the sectors of the economy

Belarusian State Economic University

Minsk, Republic of Belarus

Keywords: categories of economic theory and accounting, rent, factors of production, revenue, costs of production, investment, economic profit, revenues, expenses, costs, production costs, value added, accounting profit.

Another important way to improve the theory, methods and techniques of accounting is more closely and organic convergence accounting with modern economic theories. One gets a strange situation. On the one hand, economic theory operates the whole system of categories (rent, factors of production, income, costs of production, investments, profit, and many others), which must be clearly measurable by definition. On the other hand, the figures in accounting and financial statements give a quantification of other indicators (revenue, expenses, costs, production costs, value added, accounting profit and many others), which often are not meet the requirements of economic theory. It is clear that the category of economic theory because of its high level of abstraction, designed to reflect the economic conditions, mainly at the macro level, and accounting because of its natural functional accessories to business entities - at the micro level. It is also evident that the need for accounting is conditioned by natural conflict of divergent economic interests of the owners, the state, employees, creditors and investors. The accounting system is designed to ensure fairness (in terms of current legislation) the distribution of income between the above parties of economic activities. Tasks of economic theory are more global and far: the study of the general principles of organization and patterns of functioning of the economic mechanism provides vital human civilization, the study of the objective economic laws, the development of basic economic concepts, etc. However, this situation does not mean that the theory of accounting and financial statements should be a standalone and does not attempt to bring the quality of their methodologies to the possibility of the formation of information files according to the requirements of economic theory, if not in macroeconomics, at least in terms of microeconomics.

Clearly, there is ambiguity in the interpretations and methods for the qualitative measurement of indicators reflecting the state of economic

processes and phenomena in the categories of economic theory and accounting adversely affect the state of economics in general. Economic theory is deprived of objective and reliable informational base to achieve goals, and accounting and financial statements lose their economic and social importance because of lack of demand on their data. The most possible leveling of these contradictions is one of the most promising directions of development of accounting science, financial statements, economic analysis, control and audit.

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ТЕОРИЯ УЧЕТА – НОВАЯ ПАРАДИГМА ИССЛЕДОВАНИЯ

Виктор Васильевич Панков

*д.э.н., профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета*

Владимир Леонидович Кожухов

ассистент кафедры Бухгалтерского учета

РЭУ им. Г.В.Плеханова

Москва, Россия

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, институциональная теория, традиционная теория, исследовательская программа.

Почти до конца XX в. развитие теории отечественного бухгалтерского учета происходило в рамках магистрального направления, основной характеристикой которого являлась методологическая замкнутость на технологической стороне учетного процесса. И хотя серьезный методологический разрыв между развитием теории учета и складывающейся учетной практикой достаточно долго не имел существенного значения, его наличие в последнее время стало отмечаться всё более широко.

Происходящие в мире изменения динамики хозяйственных, политических и культурных процессов обуславливают рост внимания к внутренним проблемам учетной практики, ранее остававшихся на периферии научных исследований. Это определяет необходимость пересмотра сложившихся представлений о природе современного бухгалтерского учета, который сегодня уже нельзя рассматривать только с технической точки зрения, в качестве социально нейтральной информационной мета-технологии, обслуживающей только нужды управления.

Признание социальной ориентированности современного бухгалтерского учета, его вовлеченности, встроенности в конкретный институциональный контекст определяют необходимость поиска новых направлений исследований.

На этом фоне неизбежно возникает объективная необходимость в появлении институциональной теории учета, главная идея которой заключается в смещении фокуса исследований с технических аспектов ведения учета на институциональный анализ отношений, определяющих действующую учетную практику, которая уже не

может рассматриваться в отрыве многообразных конфликтов и интересов различных сторон учетного процесса.

Основным объектом изучения институциональной теории учета выступают непосредственно институт учета, представляющий собой сложную совокупность формальных и неформальных правил и норм, определяющих социальные признанные рамки учетного процесса и степень его легитимности, а также институциональные условия создания и контроля выполнения этих норм и правил.

В отличие от традиционной теории предметом изучения институциональной теории учета являются не сами правила ведения учета, а нормы, определяющие порядок их принятия и мониторинга исполнения, устанавливающие общественный статус учетной профессии.

Основной задачей институциональной теории учета является анализ и объяснение реальных процессов, определяющих особенности учетной практики в данном институциональном контексте. Конечное качество учетной информации определяется не только качеством установленных учетных правил, но и особенностями ценностных внутренних установок участников учетного процесса. На это неоднократно указывал профессор Я.В.Соколов, хорошо понимавший сущность серьезных расхождений нормативной и реальной моделей учетного процесса.

Институциональная теория учета позволяет отойти от традиционного подхода к изучению бухгалтерского учета и перейти к изучению реалий учетного процесса, в свою очередь определяющегося совокупностью сложных процессов социальной коммуникации, координации, обмена информацией и т.д. Тем самым формируется необходимый мост между учетными нормами и процедурами и исполняющими их людьми, которые действуют не изолированно, а в определенных культурно-социальных условиях. Благодаря институциональной теории учета может быть достигнуто лучшее понимание причин и факторов, определяющих качество учетной информации, что будет способствовать повышению достоверности и надежности учетных регистров и сформированной на их основе финансовой отчетности.

Выбор нового направления исследований предполагает построение собственной исследовательской программы, предполагающей подробное изучение институциональной среды учета, институциональных механизмов повышения качества учетной информации, барьеров, препятствующих полной конвергенции учетных стандартов в различных странах, процессов трансформации и изменения учетной практики под влиянием культурных, технологически и политических факторов и т.д.

Разработка и реализация такой исследовательской программы требует больших усилий и времени. Но её реализация позволит без сомнения выйти на новые рубежи теории и практики учета и найти новые пути их дальнейшего развития.

INSTITUTIONAL ACCOUNTING THEORY – NEW RESEARCH PARADIGM

Viktor V. Pankov

*Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Accounting*

Vladimir L. Kozhuhov

*Assistant Professor of Accounting
Plekhanov Russian University of Economics
Moscow, Russia*

Keywords: accounting theory, institutional theory, traditional theory, research program

Almost to the end of XX century the national accounting theory development was within the frames of main trend, characterized by methodological similarity to the technological aspect of the accounting process. And though serious methodological gap between the development of the accounting theory and forming accounting practices was not significant for quite a long time, its occurrence has recently become widely observed.

Changes in dynamics of economic, political and cultural processes taking place in the world provide for increased attention to internal problems of accounting practices, which earlier were at the periphery of scientific research. This determines the necessity of reconsideration of the established concepts concerning the modern accounting process nature, which cannot be regarded today only from technical point of view, as socially neutral information meta-technology serving only management needs.

Recognition of social orientation of modern accounting, its involvement, integration in certain institutional context makes it necessary to find new research trends.

In such a situation objective need of institutional accounting theory inevitably appears, basic idea of which consists in shift of research focus from technical aspects of accounting to institutional analysis of relationships determining effective accounting policy, which now cannot be regarded separately from multiple conflicts and interests of different accounting process parties.

The basic research object of the accounting institutional theory is the very institution of accounting, being a complex combination of formal and informal rules and norms determining socially recognized frames of

the accounting process and degree of its legitimacy, as well as institutional conditions of creation and control of these norms and rules.

As distinct from traditional theory, the subject matter of the accounting institutional theory is not accounting rules by themselves, but norms determining the procedure of their acceptance and monitoring of their implementation, which establish social status of accountant's profession.

The basic task of the accounting institutional theory is analysis and explanation of real processes determining peculiarities of the accounting practices in this institutional context. End quality of accounting data is determined not only by the quality of accounting rules, but also by peculiarities of value mental sets of the accounting process participants. This was repeatedly marked by professor Ya.V. Sokolov who clearly understood the nature of serious discrepancy between normative and actual model of the accounting process.

Institutional accounting theory allows moving from traditional approach to study of accounting process reality, which is in its turn determined by a complex of complicated processes of social communication, data exchange etc. It provides for the necessary link between accounting norms and procedures and people who implement them, and are not isolated, involved in certain social and cultural conditions. Thanks to the accounting institutional theory better understanding of reasons and factors determining the accounting data quality may be reached, which will contribute to higher reliability and authenticity of accounting records and financial statements formed on their basis.

The choice of new research trend implies creation of own research program, providing for detailed studies of institutional accounting environment, institutional means of the accounting data quality improvement, study of barriers preventing from full convergence of accounting standards in different countries, transformation processes and change of the accounting practices under influence of cultural, technological and political factors etc.

Development and implementation of such research program requires much efforts and time. However, its implementation will surely allow reaching new horizons of accounting theory and practices and find new ways of their further development.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО ПОДХОДА В РАЗВИТИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ

Людмила Васильевна Белозор

*к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита в АПК
Киевский национальный экономический университет им. Вадима
Гетьмана*

Киев, Украина

Ключевые слова: институт, инструмент, институционализм, институциональный подход, институциональная теория

На сегодня в Украине в сфере бухгалтерского учета созданы идеальные условия для проведения синтеза бухгалтерских научных знаний второго порядка – построения теоретической конструкции, в котором бы обобщались и систематизировались все существующие наработки. Свидетельством этому есть наличие значительного количества разноуровневых и теоретически несвязанных между собой концепций целью построения которых является усовершенствование системы бухгалтерского учета. Однако существование таких попыток скорее свидетельствует о наличии деструктивных тенденций в развитии бухгалтерского учета, а не предусматривает построение единой теоретической системы бухгалтерского научного знания.

За последние годы институциональный подход занимает заметное место в украинской экономической науке. Бухгалтерская деятельность имеет также институциональные признаки. Однако, влияние институциональной теории на развитие и реформирование бухгалтерского учета остается мало изученным.

Институциональная теория учета, по нашему мнению, может стать отправным пунктом дальнейших научных исследований в сфере бухгалтерского учета в Украине. Преимуществом этой теории является ее способность ввести стандартный бухгалтерский учет в более сложный социально-культурный контекст и проанализировать глубинные, содержательные механизмы его развития на перспективу. То есть институциональная теория не является чисто бухгалтерской теорией, а является определенным средством, инструментом, что позволяет достичь определенных целей путем разработки институциональных моделей развития бухгалтерского учета.

Об этом также отмечают и другие исследователи. Например проф. Л.Ф. Шилова отмечает, что применяя институциональный подход можно по-новому отобразить логическую связь основных институтов бухгалтерского учета.

Проф. Г.Г. Кирейцев подчеркивает инструментализм институциональной теории для бухгалтерского учета на примере разделения всех расходов на трансакционные и трансформационные, отмечая, что теория и практика пока что не учитывает такую классификацию. Проф. Т.Б. Кувалдина также отмечает, что в основу разработки учетной теории затрат должен быть положен институциональный подход, а не должна быть разработана институциональная теория затрат.

В.М. Жук также выделяет институциональную теорию бухгалтерского учета, указывая, что институциональная теория учета не является бухгалтерской теорией, а является лишь инструментом для достижения определенных целей.

Отсутствие исследований влияния изменений институциональной среды на формирование теории бухгалтерского учета в Украине, его новых парадигм и концепций, дает основания признанным ученым констатировать замкнутость бухгалтерской науки в своих внутренних проблемах. Последнее мешает ей адекватно реагировать на вызовы и проблемы нынешнего времени.

В современных условиях в Украине бухгалтерскому учету присущи такие тенденции:

- научные школы бухгалтерского учета являются своеобразными институтами, которые неразрывно связаны и зависят от институциональной среды, в которой они сформированы, развиваются и призваны разрешать проблемы этой среды;

- с помощью бухгалтерских теорий, в первую очередь, обеспечивается его эффективное нормативно-правовое регулирование и правильность и целесообразность определенных действий, которые выполняются в практике учета. Однако, в сегодняшних условиях бухгалтерскому научному институту теория необходима и для достижения большей эффективности в решении вопросов, которые относятся перед ним развитием экономики, социальной и экологической сферы;

- бухгалтерский учет имел, имеют и будет иметь разные теории, которые имеют на той или другой стадии экономическо-социального развития адекватно отвечать его запросам и разрешать назревшие проблемы.

Это значит, что бухгалтерский институт не действует сам по себе, он подлежит большему внешнему влиянию и его главным заданием является не столько регистрация фактов хозяйственной жизни с целью обеспечения информацией заинтересованных пользователей, а - решения заданий, которые возникают по поступь управления предприятием, отраслью, государством или, даже, мировой экономикой.

Следовательно, Украине нужно формировать теорию бухгалтерского учета, с учетом развития ее институциональной среды. С другой стороны, Украина заинтересована в институциональных вершинах наподобие развитых стран и, поэтому, имеет потребность адаптировать и использовать для этого и их научные приобретения из бухгалтерского учета.

Институционализм является на сегодня единственной экономической теорией, которая связывает фундаментальные понятия экономической теории с социально-экономическим поведением человека в реальной жизни и претендует на объяснение не только экономических, но и социальных, и политических форм поведения.

Институциональная теория бухгалтерского учета призвана сформировать действенную и универсальную методологическую основу рационального обеспечения информационных запросов институтов в условиях усиления к ним требований устойчивого развития.

Концептуальные основы построения учета на основе институциональных запросов направлены на достижение единственной стратегической цели, суть которой следующая: система финансовой и статистической отчетности должна быть ориентирована и построена на удовлетворение комплекса запросов индивидуального, институционального, ведомственного, национального, регионального и местного характера.

THE USE OF INSTITUTIONAL APPROACH IN ACCOUNTING DEVELOPMENT IN UKRAINE

Lyudmila V. Belozor

Ph.D., Associate professor

*Department of accounting, analysis, audit in agricultural sector
Kyiv national economic university named after Vadym Hetman*

Kyiv, Ukraine

Keywords: institute, instrument, institutionalism, institutional approach, institutional theory.

Nowadays in Ukraine in the sphere of accounting ideal conditions for carrying out synthesis of accounting scientific knowledge of the second order are created – creation of a theoretical design in which all existing practices would be generalized and systematized. The evidence of this is the existence of a significant amount of different level and theoretically not united with each other concepts, construction purpose of which is the improvement of accounting system. However the existence of such attempts testifies more about destructive tendencies in accounting development rather, instead of creating of unified theoretical system of accounting scientific knowledge.

In recent years the institutional approach takes a noticeable place in the Ukrainian economic science. Accounting activity has also institutional signs. However, the influence of the institutional theory on development and reforming of accounting remains insufficiently explored.

The institutional theory of the accounting, in our opinion, can become a basic point of further scientific researches in the accounting sphere of Ukraine. The advantage of this theory is in its ability to enter standard accounting into more difficult sociocultural context and to analyze deep, substantial mechanisms of its development in prospect. So the institutional theory isn't purely an accounting theory, but is a certain mean, the instrument that allows reaching definite goals by development of institutional models of accounting.

Other researchers also state this. For example Professor L.F. Shylova states that applying institutional approach it is possible to display in a new way the logical communication of main institutes of accounting.

Professor H.H. Kyreitsev emphasizes the instrumentalism of the institutional theory for accounting by the example of division of all expenses into transactional and transformational, noting that the theory and practice meanwhile don't consider such classification. Professor T.B. Kuvaldina also notes that institutional approach has to be put in a basis of

development of the registration theory of expenses, instead of development of expenses institutional theory.

V.M. Zhuk also allocates the institutional theory of accounting, specifying that the institutional theory of the accounting isn't the accounting theory, but is only the instrument for achievement of definite purposes.

The lack of researches of influence of the institutional environment changes on formation of the theory of accounting in Ukraine, its new paradigms and concepts, gives the grounds to the famous scientists to state the isolation of accounting science on its internal problems. The upper issue does not allow it to react adequately to calls and problems of present time.

In modern conditions in Ukraine such tendencies are inherent to accounting:

- scientific schools of accounting are peculiar institutes which are inseparably linked and depend on the institutional environment in which they are created, develop and urged to resolve problems of this environment;

- by means of accounting theories, first of all, its effective standard and legal regulation and correctness and expediency of certain actions which are carried out in practice of the account is provided. However, in current conditions the theory is also necessary for accounting scientific institute for achievement of bigger efficiency in the solution of questions which are connected with the development of economy of the social and ecological sphere;

- accounting had, has and will have various theories which can at this or that stage of economic and social development to answer adequately its inquiries and to resolve standing issues.

It means that the accounting institute doesn't act on its own, it is the subject to greater external influence and its main task is more not a registration of the facts of economic life for the purpose of providing with information of the interested users, but solutions of tasks which appear during enterprise management, branch, the state or, even, world economy.

Therefore, Ukraine needs to form the accounting theory, taking into account the development of its institutional environment. On the other hand, Ukraine is interested in institutional tops like the developed countries and therefore, needs to adapt and use for this purpose and their scientific acquisitions from accounting.

Nowadays the institutionalism is the only economic theory which connects fundamental concepts of the economic theory with social and economic behavior of the person in real life and claims to an explanation not only economic, but also social, and political forms of behavior.

The institutional theory of accounting is urged to create an effective and universal methodological basis of rational providing institutes queries in the conditions of strengthening of requirements of a sustainable development to them.

Conceptual bases of the accounting building based on institutional inquiries are directed on achievement of the only strategic purpose, which essence is following: the system of financial and statistical accounting has to be focused and constructed on satisfaction of a complex of inquiries of individual, institutional, departmental, national, regional and local character.

АКТУАРНЫЙ УЧЕТ КАК НОВЫЙ ТИП И ПАРАДИГМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Антон Иванович Шигаев

*д-р экон. наук, доцент кафедры управленческого учета и
контроллинга*

*Институт экономики и финансов
Казанский (Приволжский) федеральный университет
Казань, Россия*

Ключевые слова: актуарный учет, тип учета, предмет, метод, объекты учета

Изменения в экономике финансовых рынков и составе собственников и кредиторов способствовали появлению и развитию новых методов и моделей стоимостно-ориентированного управления. Информация, необходимая для стоимостно-ориентированного управления, формируется в актуарном учете. При этом актуарный учет выступает в качестве нового современного типа учета, развивающего парадигмы статического и динамического типов учета.

Актуарный учет – это учет, нацеленный на формирование информации, необходимой потенциальным и существующим инвесторам, займодавцам и иным поставщикам капитала для оценки создаваемой экономической стоимости и будущих денежных потоков при принятии решений об инвестировании, кредитовании и иных подобных решений о вложении ресурсов в коммерческие организации. Менеджеры используют информацию актуарного учета для управления инвестиционной привлекательностью и экономической стоимостью своей организации.

Предметом актуарного учета является капитал и его оборот, нацеленный на создание экономической стоимости и генерирование будущих денежных потоков. Объектом актуарного учета выступают те составляющие деятельности коммерческой организации по созданию экономической стоимости, генерированию и размещению денежных потоков, которые могут быть выражены бухгалтерской (финансовой) информацией. При этом в состав объектов актуарного учета включаются как стандартные, так и новые объекты бухгалтерского учета. В качестве специфических, новых для учетной практики, объектов актуарного учета выступают операционная и финансовая деятельность, выделяемые по этим видам деятельности категории денежных потоков и группы активов и обязательств, а также показатели экономической стоимости.

Операционная деятельность – это нацеленная на создание экономической стоимости деятельность по изготовлению и сбыту продукции (работ, услуг). Под финансовой деятельностью понима-

ется деятельность по привлечению и возврату финансовых ресурсов (собственного и заемного капитала), осуществляемая с целью финансирования операционной деятельности. По этим видам деятельности выделяются операционные и финансовые активы и обязательства, чистые операционные и финансовые активы / обязательства, экономическая стоимость чистых операционных активов, чистых финансовых обязательств и собственного капитала, денежные потоки по операционной и финансовой деятельности, денежные потоки по операциям с акционерами и займодавцами, свободные денежные потоки с позиции финансовой и операционной деятельности.

Метод актуарного учета – это совокупность приемов и способов, при помощи которых познается предмет и достигаются цели актуарного учета. Метод актуарного учета как одного из типов учета включает в себя все элементы метода бухгалтерского учета (документирование и инвентаризацию, оценку и калькулирование, счета и двойную запись, балансовое обобщение), однако, в связи со спецификой изучаемого предмета, их содержание существенно расширяется, при этом особое значение придается методам оценки объектов актуарного учета по справедливой и дисконтированной стоимости.

Следует отметить, что для достижения целей актуарного учета в рамках калькулирования необходимо обособить новое направление актуарного калькулирования (оценивания), которое можно определить как расчет экономической стоимости собственного капитала (в акционерных обществах – справедливой стоимости акций) путем вычитания экономической стоимости займов и кредитов из экономической стоимости активов организации.

В целом, выделение актуарного учета в качестве нового типа, парадигмы и современной стадии развития бухгалтерского учета является достаточно обоснованным и необходимым. Актуарный учет имеет свои собственные цели и задачи, основные группы пользователей, принципы учета, балансовые уравнения, систему актуарной финансовой отчетности, систему экономического анализа этой отчетности, а также специфические модели оценки стоимости коммерческих организаций по данным актуарной отчетности. Актуарный учет формирует важный вектор развития теории и методологии традиционного бухгалтерского учета, позволяет привести традиционные системы учетно-аналитического обеспечения управления в соответствие с новыми требованиями современной экономики и способствует существенному увеличению полезности учетной информации для участников современных рынков капитала.

ACTUARIAL ACCOUNTING AS A NEW TYPE AND PARADIGM OF ACCOUNTING

Anton Ivanovich Shigaev

*doctor of economic sciences, associate professor of the school of
management accounting and controlling*

*Institute of economics and finance
Kazan (Volga region) Federal University*

Kazan, Russia

Keywords: actuarial accounting, type of accounting, subject, method, objects of accounting

The changes in the economics of financial markets and the composition of owners and creditors secured the emergence and development of the new methods and models of value based management. Information for value based management is formed in actuarial accounting. Actuarial accounting is the new modern type of accounting, which develops the paradigms of static and dynamic types of accounting.

Actuarial accounting is the accounting aimed at the formation of information that potential and present investors, lenders and other capital providers need for the evaluation of created economic value and future cash flows in making decisions about investments, providing loans, and other decisions about providing resources to the entities. Managers use the information of actuarial accounting for the management of investment attractiveness and economic value of their entity.

The subject of actuarial accounting is capital and its turnover aimed at the creation of economic value and generation of future cash flows. Objects of actuarial accounting are those components of the value creating and cash flow generating activity of business entity that can be expressed by accounting (financial) information. The objects of actuarial accounting include the standard objects as well as the new objects of accounting. The specific objects of actuarial accounting new for accounting practice are operating and financing activities, operating and financing cash flows, assets and liabilities as well as the measures of economic value.

Operating activities are activities aimed at the creation of economic value and encompassing the operations of the production and sale of products and services. Financing activities are the activities on the provision and return of financial resources (equity and debt) aimed at the financing of operating activities. These types of activities distinguish between operating and financing assets and liabilities, net operating and

financing assets and obligations, economic value of net operating assets, net financial obligations and equity, operating and financing cash flows, cash flows on operations with shareholders and lenders, free cash flows from the positions of operating and financing activities.

The method of actuarial accounting is the aggregate of ways and techniques of cognizing the subject and achieving the goals of actuarial accounting. The method of actuarial accounting as one of the types of accounting includes all elements of the method of accounting (documentation and inventory taking, evaluation and calculation, accounts and double entry, balance generalization). However, because of the specifics of the subject being studied, the content of these elements becomes significantly wider and the special significance is given to the methods of the fair and discounted value in valuation of the objects of actuarial accounting.

It is necessary to note that to achieve the goals of actuarial accounting it is necessary to distinguish the new way of calculation – actuarial calculation (valuation). It can be defined as the computation of the economic value of equity (fair value of shares in public companies) by the subtraction of the economic value of obligations from the economic value of assets of an entity.

Overall, the distinction of actuarial accounting as the new type, paradigm and modern stage of the development of accounting is sufficiently substantiated and necessary. Actuarial accounting has its own goals and tasks, main groups of users, principles, balance equations, the system of actuarial financial statements, the system of economic analysis of these statements as well as the specific models of the valuation of business entities based on the data of actuarial financial statements. Actuarial accounting forms the important direction of the development of the theory and methodology of traditional accounting. It allows to bring the traditional managerial information systems of accounting and analysis in compliance with the new requirements of modern economy, and it significantly increases the usefulness of accounting information for the participants of modern capital markets.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ПРАВО: ФИЛОСОВСКИЙ ВЗГЛЯД НА СЛИЯНИЕ ФУНДАМЕНТАЛЬНЫХ НАЧАЛ

Ирина Анатольевна Ненашева

*Генеральный директор ООО «Финансово-
правовая экспертиза бизнеса»*

Москва, Россия

Ключевые слова: бухгалтерский учет, право, Лука Пачоли, международный герб бухгалтеров, символ правопорядка – Фемида.

Человек как частица глобального мира всегда стремился познать сущность и противоречия природных закономерностей, сопричастность к объективным процессам окружающего мира и придать этим явлениям научное обоснование. В эпоху неизбежного перехода в ноосферу (греч. nous — разум) при взаимодействии общества и природы, «разумная человеческая деятельность становится определяющим фактором развития»¹, как отмечал В.И.Вернадский в своем «Учении о биосфере».

Истоки разумного подхода к ведению хозяйственных дел относятся далеко в прошлое. Около 127г. до н.э. «справедливейший и мудрейший римский судья» Луций Кассий, обычно спрашивал во время суда: «Кому выгодно?», а система бухгалтерского учета римлян – «ratio» уже была построена на рационализации. В бухгалтерской доктрине основы экономического и юридического толкования бухгалтерского учета заложил основоположник концепции двойной записи итальянский монах, математик Фра Лука Бартоломео де Пачоли². Впоследствии французский бухгалтер П. Гарнье в книге «Учет— алгебра права», даст объяснение «дебета» как следствия и «кредита» как причины, обосновав взаимность с причинно-следственной связью в праве³. Отталкиваясь от единства человека и природы, как «инструмент благоразумия» трактовал бухгалтерский учет Иеремии Бентам (1748-1832г. г.)⁴. Значительный вклад в формирование взглядов об обязательности анализа правовых основ в аспекте разумного, рационального выбора внесли: юрист Ф.Бем, немецкий ученый Э.фон Беккерат (1933г.), П.Д.Баренбойм, Г.А Гад-

¹ URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/>.

² Лука Пачоли «Трактат о счетах и записях» 1494г. URL: <http://orel3.rsl.ru/nettext/29.05.06/pacholi/cont.htm> (дата обращения: 10.02.2013);

³ URL: http://www.elitarium.ru/2003/11/26/osnovatel_sovremennoj_bukhgalterii.html (дата обращения: 10.02.2013);

⁴ Соколов Я.В. «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» Учебное пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. С.94.

жиев, В.А. Мау, основатели теории «экономика права» - Г.Калабреззи, Р.Познер в своем труде «Экономический анализ права».

Примечательно, извлечение экономической выгоды, рациональность выбора, разумное перераспределение и перепотребление природных ресурсов при угрожающем стратегическом дефиците приобретают эволюционную значимость, одновременно в финансовой и правовой доктрине эти явления становятся объектом исследования, начиная с фундаментальных базовых начал (символов).

Традиционно в качестве интернациональных профессиональных символов (эмблем) признаны: юридическим сообществом как олицетворение правосудия и закона образ Фемиды, что означает «порядок в природе»; всеми счетными работниками - международный герб бухгалтеров, созданный в 1944г. французским ученым Жаном Батистом Дюмарше (1876-1946) причем при отрицании связи с юридической доктриной. Современная практика показывает актуальность совместимости при ведении хозяйствующими субъектами своей деятельности.

Если абстрагироваться и попытаться воссоединить или наложить друг на друга две сложные конструктивные эмблемы в общей точке – весы, то уже на уровне визуального восприятия появляется версия о единоначалии и единстве направленности в толковании правовых и бухгалтерских основ. По существу Фемиды как воплощение правосудия и закона с повязанными глазами и рогом изобилия держит в руках весы, где в фокусе внимания находятся солнце с яркими лучами, кривая Бернулли и все три элемента – весы, солнце и кривая Бернулли, обрамлены надписью: science – conscience – independence. Подобного рода сочетание эмблем позволяет сделать интересное умозаключение, логический характер коего возможно свести к следующему: весы, олицетворяющие в правовой доктрине принцип справедливости, в том числе и во взаимоотношениях Общества и природы, равнопоставленность субъектов, соразмерность содеянного и санкции; в бухгалтерском учете реализованы как вечное справедливое равенство – на одной чаше весов активов, а на другой – обязательств, соотнося факты хозяйственной жизни посредством бухгалтерского баланса. Показательно, что в современных реалиях, когда ставятся вопросы избыточного перепотребления ресурсов, правопорядок в природе достигается при соблюдении всеми счетными работниками разумного следования вектора трех дефиниций: наука (знание), совесть (добросовестность), независимость, кривая Бернулли закладывает вечность ведения хозяйственных процессов, солнечные лучи освящают целесообразность

выбранного направления, а рог изобилия преподносит плоды за рациональный выбор и благоразумные деяния в природном хозяйстве.

Генезис правовой и бухгалтерской доктрины по праву несет глубокую сущность понимания тесной взаимосвязи и дополнения с соблюдением благоразумного баланса интересов во взаимодействии общества и природы.

ACCOUNTING AND LAW: PHILOSOPHICAL VIEW OF THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES CONFLUENCE

Irene A. Nenasheva

Director General

"Financial and Legal Expertise of Business" LLC

Moscow, Russia

Keywords: accounting, law, Luca Pacioli, International Emblem of Accountants, Themis as a symbol of law and order, Economic Analysis of Law.

An individual as an entity of the global world has always sought to cognize the essence and contradictions of laws of nature, involvement in the objective processes of the visual environment and establish a scientific rationale for these phenomena. In the era of the inevitable transition to the noosphere (derived from the Greek νοῦς (nous "mind") and σφαῖρα (sphaira "sphere") under the society and nature interaction "any reasonable human activity becomes the determining factor of development"¹⁴. This idea was outlined by V.I.Vernadsky in his "Theory of Biosphere."

The origins of the reasonable approach to the administration operation go back generations. Round 127 BC the "most righteous and wisest Roman judge" Lucius Cassius used to address the court with the phrase: "Cui prodest?" (Who is to profit by it?), while the Roman accounting system known as «ratio» was back then based on work rationalizing. The foundation of the economic and legal interpretation in the bookkeeping doctrine was laid by the double entry concept originator, the Italian monk and mathematician Fra Luca Bartolomeo de Pacioli¹⁵. Later in his book "Accounting as the Algebra of Law," the French accountant P. Garnier accounted for "debit" as the effect and for "credit" as the cause thus justifying the reciprocity with causality in Law¹⁶. In reliance on the unity of a human being and Nature, Jeremy Bentham (1748-1832) interpreted accounting as "an instrument of reason"¹⁷. A significant contribution to the formation of the views on the mandatory analysis of the legal framework in terms of a reasonable, rational choice was made by F.Bem, a lawyer,

¹⁴ URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/>.

¹⁵ Luca Pacioli "Treatise on Accounts and Records" 1494r. URL: <http://orel3.rsl.ru/nettext/29.05.06/pacholi/cont.htm>.

¹⁶ URL: http://www.elitarium.ru/2003/11/26/osnovatel_sovremennoj_bukhgalterii.html.

¹⁷ Sokolov Ya.V. "Accounting: Features of Formation ab Origine to the Present Day". Study Guide for Colleges and Universities. - Moscow: Audit, UNITY.

the German scientist E.von Beckerath (1933), P.D.Barenboim, G.A. Hajiyev, V.A. Mau, as well as by the founders of the theory of Economics and Law G.Kalabrezi and R.Pozner in their learned work "Economic Analysis of Law".

It is worthy of note that economic benefit, rational choice, reasonable reallocation and overconsumption of natural resources by the impendent strategic deficit become of evolutionary importance. At the same time both in the financial and legal doctrines these phenomena are turning into the object of study, from the fundamental basic principles (symbolic characters) on.

Traditionally the following international professional symbols have been recognized: the legal community views the image of Themis as a symbol of justice and law, which means "order of nature"; all bookkeepers having to do with money acknowledge the International Emblem of Accountants, established in 1944 by the French scientist Jean-Batiste Dumarchey (1876-1946) denying any connection with the legal doctrine. The current practice shows the urgency of the economic and legal essences compatibility with regard to the featured fundamental elements for the economic entities to conduct their business and operations.

When abstracting and trying to reunite or superpose two complicated logo designs at the common point – the scales, as early as the level of visual perception brings forward the version about the singleness and unity of the focus while interpreting the legal and accounting framework. In fact, the blind-folded Themis with the horn of plenty, being the embodiment of justice and law, holds scales, and the focus of our attention is on the sun with bright rays, the Bernoulli lemniscate (in fact, it is the spiral of Archimedes) and all the three elements, i.e., the scale, the sun and the Bernoulli lemniscate – are framed with the inscription: science – conscience – independence. Such a combination of the emblems prompts an interesting conclusion, whose logical character may be summarized as follows: the scales being the symbol of the equity principle in the legal doctrine (*ex aequo et bono*), including the relationship between the Society and the Nature, the parity of agents, the commensurability of the offense and the sanctions are viewed in accounting as the eternal equitable parity: one scale pan holds assets, the other – liabilities, relating the facts of economic activities through the balance sheet. It is significant that in today's realia, by the excessive resources overconsumption, law and order in Nature is achieved via the compliance with reasonably following the vectors of three definitions – science (knowledge), conscience (conscientiousness), independence – on the part of all the bookkeepers; the Bernoulli lemniscate lays the foundation of the eternal course of business; the solar rays sanctify the appropriateness of

the chosen direction; and the horn of plenty yields fruits as a reward for the rational choice and prudent actions in the natural economy.

The genesis of the legal and accounting doctrines rightly offers a deep understanding of the essence of strong interrelation and complementarity striking a prudent balance of interests in the Society and Nature reciprocity.

СЕКЦИЯ 4. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

SESSION 4. ANALYSIS OF FINANCIAL STATEMENTS

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПУБЛИЧНОЙ КОМПАНИИ С ПОЗИЦИЙ БИЗНЕС-АНАЛИЗА

Владимир Иванович Бариленко

*д.э.н., профессор
заведующий кафедрой экономического анализа
Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации*

Москва, Россия

Ключевые слова: бизнес – анализ, финансовая отчетность, публичные компании, информационные потребности, финансовые и нефинансовые показатели, раскрытие информации.

Бизнес-анализ, как сравнительно новое для отечественной экономики направление аналитических исследований, ориентирован на изучение того, как компания выполняет требования своих ключевых стейкхолдеров, оценку выявляемых при этом проблем и обоснование мер по их решению. Наиболее важными для публичной компании группами заинтересованных сторон являются ее акционеры и потенциальные инвесторы. Для них финансовая отчетность такой компании это важнейший источник регулярной и систематизированной информации, необходимой им для принятия экономических решений.

Собственников, в первую очередь, интересуют сведения о получении дивидендов и повышении стоимости своего бизнеса, о надежности, устойчивости и гарантированной ликвидности компании. Потенциальные инвесторы заинтересованы в информации, обеспечивающей обоснованность выбора инвестиционных решений и объектов инвестирования, способных обеспечить прибыльность и минимальный риск их вложений.

Профессионально подготовленная отчетность, ориентированная на информационные запросы ключевых пользователей, является важнейшим средством формирования деловой репутации и инвестиционной привлекательности бизнеса, служащих неотъемлемыми условиями процветания и роста стоимости публичных компаний.

При этом в центре внимания акционеров и тех, кто стремится ими стать, находятся данные, позволяющие охарактеризовать их совокупную доходность, складывающуюся из получаемых дивиден-

дов и прироста курсовой стоимости акций. Однако по данным отчетности, составляемой лишь на основе записей в системном бухгалтерском учете, невозможно оценить реальную рыночную стоимость акций и рыночную капитализацию всей компании, формируемые на фондовом рынке. Это ограничивает возможности финансовой отчетности и как инструмента анализа эффективности менеджмента компаний в рамках широко распространенной ныне парадигмы управления, ориентированного на стоимость.

Поэтому логичным решением выявленной проблемы может быть официально регламентируемое раскрытие в пояснениях к финансовой отчетности публичных компаний, размещающих свои акции в соответствии с законодательством о рынке ценных бумаг, информации о конъюнктуре соответствующих секторов фондовых рынков и динамике биржевых цен на ценные бумаги, эмитируемые такими компаниями. Для обеспечения необходимой прозрачности отчетности и понимания ее пользователями (вовсе не обязанными быть профессиональными финансовыми аналитиками) реальной рыночной эффективности публичных компаний целесообразно также рекомендовать отражение в пояснениях к их отчетности расчетов и интерпретации необходимых для этого показателей.

Поскольку устойчивое функционирование и развитие современных корпораций невозможно без соблюдения требований социальной и экологической ответственности бизнеса, необходимым элементом раскрываемой в пояснениях к финансовой отчетности информации должны быть сведения и об этих аспектах деятельности публичных компаний. В связи с вступлением России в ВТО это является адекватным ответом на требования Программы ООН по окружающей среде «Руководство по отчетности в области устойчивого развития» и десяти принципов Глобального договора ООН в области прав человека, трудовых отношений, охраны окружающей среды и борьбы с коррупцией.

THE FINANCIAL REPORTING OF A PUBLIC COMPANY FROM THE STANDPOINT OF BUSINESS-ANALYSIS

Vladimir I. Barilenko

*Doctor of Economic Sciences, Professor
Head of the Economic Analysis Department
Financial University under the Government of the Russian Federation
Moscow, Russia*

Keywords: business-analysis, financial reporting, public companies, information needs, financial and non-financial indicators, information disclosure

Business-analysis as a relatively new direction of analytical researches for the domestic economy focused on the study of how the company meets requirements of its key stakeholders, an assessment of the identified at this research problems and justification of measures for its decision. The most important interested parties for the public company are its shareholders and potential investors. The financial statements of a company are the most important source of regular and systematized information that is necessary for them to make economic decisions.

Owners, first of all, are interested in information about receipt of dividends and increasing of the value of their business, about reliability, stability and the guaranteed liquidity of a company. Potential investors are interested in information providing validity of a choice of investment decisions and objects of investment which are capable to provide profitability and minimum risk of their investments.

Professionally prepared reporting focused on information queries of key users is the most important means of creating of business reputation and investment prospects of the business, which are the integral conditions of prosperity and growth of value of the public companies.

Thus in the center of attention of shareholders and those who seeks to become them there are the data allowing to characterize their total return consisting of received dividends and shareholder's value increase. However, it is impossible to estimate a real market stock value and market capitalization of all company formed in stock market according to the reporting made only on the basis of records in system accounting. It limits abilities of financial statements as a tool of the management efficiency analysis of the companies within nowadays widespread paradigm of the management focused on value.

Therefore the logical solution of the identified problem can be formally regulated information disclosure in the notes to the financial state-

ments of the public companies placing their shares according to the legislation on securities market, to the information on market conditions of the relevant sectors of stock market and dynamics of stock prices of securities issued by such companies. For ensuring necessary transparency of the reporting and understanding it by its users (do not oblige to be professional financial analysts) of the real market efficiency of the public companies it is expedient also to recommend to reflect calculations and interpretations of indicators necessary for this purpose in explanations to their reporting.

Since sustainable operation and development of modern corporations is impossible without observance of requirements of social and ecological responsibility of the business, data on these aspects of activity of the public companies have to be a necessary element opened in explanations to financial statements of information. In connection with the Russia's entry to the WTO it is the adequate answer to requirements of the Program of the UN on environment "The guide to the reporting in the field of a sustainable development" and ten principles of the UN Global Compact on human rights, labor relations, environmental protection and fight against corruption.

АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К МСФО

Нина Николаевна Илышева

*доктор экономических наук, профессор
заведующая кафедрой учёта, анализа и экономики труда*

Сергей Иванович Крылов

*доктор экономических наук, профессор кафедры учёта, анализа и
экономики труда*

*Уральский федеральный университет имени первого Президента
России Б.Н. Ельцина*

Екатеринбург, Россия

Ключевые слова: анализ, финансовая отчетность, МСФО

Доклад посвящен рассмотрению концептуального подхода к анализу финансовой отчетности организации, сформированной в соответствии с МСФО. В составе такого анализа могут быть выделены два последовательных и взаимосвязанных этапа: интерпретация финансовой отчетности и расчетный анализ финансовой отчетности.

В ходе интерпретации финансовой отчетности организации выявляется влияние на нее ряда существенных факторов: отраслевых особенностей хозяйственной деятельности организации, бизнес-стратегии организации, учетной стратегии организации, методов и способов управления финансовой отчетностью, качества раскрытия информации в финансовой отчетности, характера взаимоотношений между предприятиями, составляющими корпоративную группу.

Расчетный анализ финансовой отчетности организации можно выделить две составляющие: выявление потенциальных факторов, затрудняющих процесс сопоставления сведений финансовой отчетности, и проведение расчетов и оценки полученных результатов.

В качестве потенциальных факторов, затрудняющих сопоставление сведений финансовой отчетности, рассматриваются изменение временных границ финансового года, разные отчетные даты, изменения в структуре компании, изменение метода бухгалтерского учета и изменения в бухгалтерских оценках, изменение применяемой системы общепринятых принципов бухгалтерского учета и различия в представлении информации.

Процесс проведения расчетов по данным финансовой отчетности и оценки полученных результатов включает в себя следующие процедуры: анализ тенденции развития (тренда), процентный анализ, сегментный анализ, анализ на основе финансовых коэффициентов, анализ движения денежных средств.

FINANCIAL STATEMENTS ANALYSIS IN THE TRANSITION TO IFRS

Nina N. Ilysheva

*Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Accounting, Analysis and Labor economics*

Sergey I. Krylov

*Doctor of Economics, Professor
Department of Accounting, Analysis and Labor economics
Urals Federal University named after the first President of Russia
B.N. Yeltsin*

Ekaterinburg, Russia

Keywords: analysis, financial reporting, international financial reporting standards (IFRS).

The report is devoted to the conceptual approach to the analysis of the financial statements that are formed in accordance with IFRS. As part of this analysis it is possible to distinguish two consecutive and inter-related stages: the interpretation of financial statements and analysis of the current financial statements.

During the financial statements interpretation, we can reveal a number significant factors that are influencing on it: industry characteristics of business organization, business strategy, accounting organizational strategies, methods and techniques management of financial reporting, quality of information disclosure in the financial statements, relationship between companies that make up the corporate group.

The calculated financial statements analysis can be divided into two components: the identification of potential factors impeding the process of comparing the information the financial statements and the calculation and evaluation of the results.

As potential factors impeding the comparison of information of financial statements, considered changing the temporal limits of the financial year, different reporting dates, changes in the structure of the company, changes in accounting methods and in accounting estimates, changes in the used generally accepted accounting principles and the differences in reporting.

The process of financial statements calculation and the results evaluation include the following procedures: analysis of trends, percentage analysis, segment analysis, analysis based on financial ratios, cash flow analysis.

ВАРИАТИВНОСТЬ ИНТЕРПРЕТАЦИЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ И КРЕАТИВНЫЙ УЧЕТ

Наталья Александровна Соколова

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: ограничения учета, финансовая отчетность, вариативность учета и отчетности, интерпретация экономической информации, познавательная сложность учетно-аналитических сведений, апперцепция информации пользователем, релевантность учетной информации для принятия решений.

Экономическая информация, формируемая интегрированной учетной системой организации, на своем пути от бухгалтера, как лица, ответственного за подготовку и представление учетной информации до заинтересованного пользователя проходит несколько информационных преломлений, что приводит к вариативности ее интерпретаций. Вариативность интерпретаций экономической информации обуславливает возможность существования креативной составляющей в бухгалтерском учете.

Первое информационное преломление имеет место при отражении фактов хозяйственной жизни в системе бухгалтерского учета как следствие применения бухгалтерской процедуры и реализуемых учетных принципов. Именно здесь возникает то, что можно назвать информационными бухгалтерскими искажениями. *Вторая точка смысловых преломлений* – это формирование финансовой отчетности, что во многом обусловлено процессами регулирования практики финансового учета. Далее, на основании данных бухгалтерской отчетности аналитик рассчитывает финансовые коэффициенты, характеризующие картину финансово-хозяйственной деятельности организации, и здесь возникает *третье преломление информации*. Таким образом, при принятии управленческих решений заинтересованным пользователем, учетная информация проходит многократную фильтрацию, что неизбежно приводит к разнообразным искажениям.

Описанные выше информационные преломления имеют как объективные и субъективные причины. *Объективные* являются следствием противоречия применяемой методологии учета действительному содержанию отражаемых фактов. К ним следует отнести ограничения бухгалтерского учета как модели;

вариативность методологии учета, обусловленную действующими регулятивами и многослойностью фактов хозяйственной жизни; субъективность учетной процедуры, раскрываемую через концепцию профессионального суждения; вариативность финансовой отчетности в контексте группировки отчетных данных и степени агрегирования представленной информации; вариативность методологии анализа финансовой отчетности и принцип дополнительности.

Субъективные причины обусловлены проблематикой личностного восприятия (апперцепции) информации, как со стороны источника информации, так и со стороны исполнителя и пользователя. Персоналистический характер учетной системы раскрывается, прежде всего, в теории бихевиоризма, получившей в последнее время широкое признание. В рамках этой теории проблема психологической составляющей учетно-аналитической деятельности должна рассматриваться с позиции таких факторов, как: 1) познавательная сложность учетно-аналитической информации и ее релевантность для принятия управленческих решений, 2) менталитет и профессионализм исполнителя информации (бухгалтера), 3) подготовленность, уровень активности и специфический стиль мышления, присущий каждому конкретному пользователю информации.

VARIATION IN INTERPRETATION OF ECONOMIC INFORMATION AND CREATIVE ACCOUNTING

Natalia A. Sokolova

PhD, Associate Professor

*Department of statistics, accounting and audit,
Saint Petersburg State University*

St. Petersburg, Russia

Key words: apperception of information, variability of accounting and financial reporting, interpretation of economic information, the cognitive complexity of accounting information, polymorphism of information interpretations, accounting judgment, psychology of the accountant, relevance of accounting information for decision-making, financial reporting.

The object of this research is variation in interpretations of the economic information.

Economic information, generated by integrated accounting system of the organization, has a lot of distortions on a way from the facts of economic life to the user of financial reports. Variability in interpretation of economic information makes possible the existence of creative accounting.

The author considers objective and subjective reasons of variation of accounting interpretations, such as accounting restrictions as model, variability of methodology of the accounting, convention (subjectivity) of accounting procedure, variability of the financial reporting, variability of financial analysis methodology, the principle of complementarity, psychological aspect (professional judgment), user's apperception of the financial reporting.

ОБ ЭКВИВАЛЕНТНОСТИ ФОРМ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ

Ирина Вениаминовна Фролова

к.э.н., доцент

кафедра бухгалтерского учета и аудита

Оксана Дмитриевна Гаврилова

студентка

Анна Валериевна Пикуль

студентка

*Южный Федеральный университет
Ростов-на-Дону, Россия*

Ключевые слова: эквивалентность, учет, формы представления информации.

Постановка и рассмотрение проблемы подобия или эквивалентности форм представления информации, а главное – определение критериев, в соответствии с которыми формы представления информации имеют как теоретическое, так и непосредственное практическое значение.

Здесь и далее под формой представления информации (ФПИ) понимается любой способ представления информации об объекте или событии: словесное описание, таблицы, формулы, уравнения, графики и т.п.

Определение А. Две формы представления информации $F1$ и $F2$ эквивалентны, если существует прямой алгоритм A_{12} , преобразующий $F1$ в $F2$, и обратный к нему алгоритм A_{21} , преобразующий $F2$ в $F1$.

Обозначим отношение эквивалентности знаком “ \leftrightarrow ”, а преобразования будем записывать в виде: $F1 \xrightarrow{A_{12}} F2$ и $F2 \xrightarrow{A_{21}} F1$. Тогда, то же самое определение можно записать сжато:

Определение А'., если \exists (существует) A_{12} и A_{21} : $F1 \xrightarrow{A_{12}} F2$ и $F2 \xrightarrow{A_{21}} F1$.

Введенное определение эквивалентности - это отношение изоморфизма, для которого характерно существование как прямого, так и обратного преобразования (алгоритма).

Отношение эквивалентности, если оно корректно, должно обладать тремя присущими ему свойствами:

- рефлексивность: «Любая форма эквивалентна самой себе: $F \leftrightarrow F$ »;
- симметричность: «Если, $F1 \leftrightarrow F2$ то $F2 \leftrightarrow F1$ »;
- транзитивность: «Если $F1 \leftrightarrow F2$ и $F2 \leftrightarrow F3$, то $F1 \leftrightarrow F3$ ».

Рассмотренные отношения обладают указанными свойствами, что непосредственно следует из их определений.

Ниже приводятся примеры из области бухгалтерского учета, иллюстрирующие многообразие приложений введенного критерия эквивалентности:

Пример А – Журналы операций

№	Корреспонденция счетов		Сумма
	Д	К	
1	С	Л	100
2	Л	А	100
3	А	Л	50

Журнал операций – форма F1

№	Корреспонденция счетов	Обороты	
		Д	К
		1	С
	Л	—	100
2	Л	100	—
	А	—	100
3	А	50	—
	Л	—	50

Журнал операций – форма F2

Пример В - Формулы и таблицы балансовых отчетов

Двустороннее уравнение главной книги с остатками в алгебраической форме:

$$BC_{t-1} + \text{МДО } e - \text{МКО } e = BC_t$$

$$\begin{bmatrix} Acc & Bal \\ A & 0 \\ C & 0 \\ L & 0 \\ \Sigma & 0 \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} Dt/Ct & A & C & L & \Sigma \\ A & 0 & 80 & 150 & 230 \\ C & 50 & 0 & 10 & 60 \\ L & 50 & 100 & 0 & 150 \\ \Sigma & 100 & 180 & 160 & 440 \end{bmatrix} \cdot \begin{bmatrix} e \\ 0 \\ 0 \\ 0 \\ 1 \end{bmatrix} - \begin{bmatrix} Dt/Ct & A & C & L & \Sigma \\ A & 0 & 50 & 50 & 100 \\ C & 80 & 0 & 100 & 180 \\ L & 150 & 10 & 0 & 160 \\ \Sigma & 230 & 60 & 150 & 440 \end{bmatrix} \cdot \begin{bmatrix} e \\ 0 \\ 0 \\ 0 \\ 1 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} Acc & Bal \\ A & +130 \\ C & -120 \\ L & -10 \\ \Sigma & 0 \end{bmatrix}$$



Таблица А – Двусторонняя Главная книга с раскрытием дебетовых и кредитовых оборотов с остатками в алгебраической форме:

$$BC_{t-1} + \text{МДО} \cdot e - \text{МКО} \cdot e = BC_t$$

Счета	Сальдо (+,-)	С кредита в дебет счетов			Итого Дебет	С дебета в кредит счетов			Итого Кредит	Сальдо (+,-)
		А	С	Л		А	С	Л		
А	0		80	150	230		50	50	100	+130
С	0	50		10	60	80		100	180	-120
Л	0	50	100		150	150	10		160	-10

Итого:	0	100	180	160	440	230	60	150	440	0
--------	---	-----	-----	-----	-----	-----	----	-----	-----	---

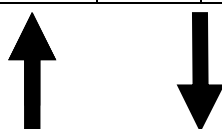


Таблица В – Двусторонняя главная книга с раскрытием дебетовых и кредитовых оборотов с остатками в бухгалтерской форме:

$$(ВДС - ВКС)_{t-1} + МДО \cdot e - МКО \cdot e = (ВДС - ВКС)_t$$

Счета	Сальдо		С кредита в дебет счетов			Итого Дебет	С дебета в кредит счетов			Итого Кредит	Сальдо	
	Дебет	Кредит	A	C	L		A	C	L		Дебет	Кредит
A				80	150	230		50	50	100	130	
C			50		10	60	80		100	180		120
L			50	100		150	150	10		160		10
Итого:			100	180	160	440	230	60	150	440	130	130



Таблица С – Оборотно-сальдовый баланс с остатками в бухгалтерской форме:

$$(ВДС - ВКС)_{t-1} + ВДО - ВКО = (ВДС - ВКС)_t$$

Счета	Сальдо		Обороты		Сальдо	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
A			230	100	130	
C			60	180		120
L			150	160		10
Итого:			440	440	130	130

EQUIVALENCY OF FORMS OF PRESENTING INFORMATION

Irina V. Frolova

PhD, Associate Professor

Orsana D. Gavriljva

Anna V. Pikul

Students of economic faculty

Southern Federal University

Rostov-on-Don, Russia

Keywords: equivalency, accounting, forms of presenting information.

Setting and regarding the problem of similarity or equivalency of the forms of presenting information, and, mostly – the definition of criteria according to which the forms of presenting information have both theoretical and practical importance.

Here and elsewhere any method of presenting information about an object or event: verbal description, tables, formulae, graphs etc., is considered to be a form of presenting information(FPI).

Definition. Two forms of presenting information F_1 and F_2 are equivalent if there is a direct algorithm A_{12} transforming F_1 into F_2 and the reverse algorithm A_{21} transforming F_2 into F_1 .

Let's mark the relation of equivalency with the symbol “ \leftrightarrow ”, and the transformations will be written as: $F_1 \xrightarrow{A_{12}} F_2$ and $F_2 \xrightarrow{A_{21}} F_1$. Consequently, the same definition can be reduced to:

Definition'. $F_1 \leftrightarrow F_2$, if \exists (exists) A_{12} and A_{21} : $F_1 \xrightarrow{A_{12}} F_2$ and $F_2 \xrightarrow{A_{21}} F_1$

The definition of *equivalency* introduced here is the relation of isomorphism which is characterized with both *direct* and *reverse* transformation algorithms.

The relation of equivalency, if correct, should possess three inherent properties:

- reflexivity: “Each form is equivalent to itself”: $F \leftrightarrow F$ »;
- symmetry: «If $F_1 \leftrightarrow F_2$, then $F_2 \leftrightarrow F_1$ »;
- transitivity: «If $F_1 \leftrightarrow F_2$, and $F_2 \leftrightarrow F_3$, then $F_1 \leftrightarrow F_3$ ».

The relations considered possess the properties mentioned above what directly follows from their definitions.

Below some examples form accounting practice illustrating the variety of applications of the introduced criterion of equivalency are demonstrated.

Example A – Journals of transactions

Journal of transactions – form F₁

№	Correspondence of accounts		Sum
	D	C	
1	C	L	100
2	L	A	100
3	A	L	50
Total			250



Journal of transactions – form F₂

№	Correspondence of accounts	Entries	
		D	C
1	C	100	—
	L	—	100
2	L	100	—
	A	—	100
3	A	50	—
	L	—	50
Total		250	250

Example B – Formulae and tables of balance sheets

Two-sided equation of the General Ledger with balances of accounts in algebraic form: $BV_{t-1} + MDT \cdot e - MCT \cdot e = BV_t$

$$\begin{bmatrix} Acc & Bal \\ A & 0 \\ C & 0 \\ L & 0 \\ \Sigma & 0 \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} Dt/Ct & A & C & L & \Sigma \\ A & 0 & 80 & 150 & 230 \\ C & 50 & 0 & 10 & 60 \\ L & 50 & 100 & 0 & 150 \\ \Sigma & 100 & 180 & 160 & 440 \end{bmatrix} \cdot \begin{bmatrix} e \\ 0 \\ 0 \\ 0 \\ 1 \end{bmatrix} - \begin{bmatrix} Dt/Ct & A & C & L & \Sigma \\ A & 0 & 50 & 50 & 100 \\ C & 80 & 0 & 100 & 180 \\ L & 150 & 10 & 0 & 160 \\ \Sigma & 230 & 60 & 150 & 440 \end{bmatrix} \cdot \begin{bmatrix} e \\ 0 \\ 0 \\ 0 \\ 1 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} Acc & Bal \\ A & +130 \\ C & -120 \\ L & -10 \\ \Sigma & 0 \end{bmatrix}$$



Two-sided General Ledger with the description of debit and credit turnovers with balances of accounts in algebraic form: $BV_{t-1} + MDT \cdot e - MCT \cdot e = BV_t$

Accounts	Balance (+,-)	From credit into debit account			Total Debit	From debit into credit account			Total Credit	Balance (+,-)
		A	C	L		A	C	L		
A	0		80	150	230		50	50	100	+130
C	0	50		10	60	80		100	180	-120
L	0	50	100		150	150	10		160	-10
Total:	0	100	180	160	440	230	60	150	440	0



Two-sided General Ledger with the description of debit and credit turn-overs with balances of accounts in an accounting form:

$$(VDB - VCB)_{t-1} + MDT \cdot e - MCT \cdot e = (VDB - VCB)_t$$

Accounts	Balance		From credit into debit account			Total Debit	From debit into credit account			Total Credit	Balance	
	D	C	A	C	L		A	C	L		D	C
A				80	150	230		50	50	100	130	
C			50		10	60	80		100	180		120
L			50	100		150	150	10		160		10
Total:			100	180	160	440	230	60	150	440	130	130



Table C – Turnover-balance with balances of accounts in accounting form

$$(VDB - VCB)_{t-1} + VDT - VCT = (VDB - VCB)_t$$

Accounts	Balance		Turnovers		Balance	
	D	C	D	C	D	C
A			230	100	130	
C			60	180		120
L			150	160		10
Total:			440	440	130	130

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ПРИБЫЛИ ДЛЯ ОЦЕНКИ УСПЕШНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ СТРАТЕГИИ

Эмилия Старцева

*лектор управленческого учета
Таллиннский технический университет*

Таллин, Эстония

Ключевые слова: анализ хозяйственной деятельности, комплексный анализ, матричная концепции эффективности, Эстония.

В сложных условиях глобальной конкуренции залогом успеха любой компании является правильно выбранная стратегия и эффективная система контроля по ее воплощению. Разработка и реализация конкурентоспособной стратегии – это главная задача стратегического управления.

Цель данного исследования – разработать методику анализа прибыли, как одного из важнейших финансовых показателей, который отражает экономические последствия предпринятых действий и является индикатором соответствия стратегии компании, ее осуществления и воплощения общему плану усовершенствования предприятия в целом. Для реализации поставленной цели исследования были рассмотрены данные эстонской компании, которая использует методику стратегического управления – Balanced Scorecard. Для стратегического анализа прибыли и факторов, влияющих на ее формирование в данном исследовании использованы факторные индексы, объединенные в матричную модель по методике эстонского академика Уно Мересте. В числовых примерах использованы данные компании, оказывающей услуги электронного обмена данных на рынках Прибалтики. Проведен анализ, цель которого – выяснить, насколько увеличение операционной прибыли было вызвано успешным внедрением выбранной стратегии ценового лидера. Для этого были про-анализированы три основных фактора, влияющих на формирование прибыли: рост, изменение цен и продуктивность. Результаты исследования могут быть полезными в качестве инструмента по управлению эффективностью деятельности и стратегией компании.

STRATEGIC PROFITABILITY ANALYSIS EVALUATING THE SUCCESS OF STRATEGY IMPLEMENTATION

Emilia Startseva

*Lecturer of Management Accounting
Tallinn University of Technology*

Tallin, Estonia

Keywords: business, system integrated analysis, Estonia.

Under extreme conditions of global competition, the key to the success of any company is the right strategy and effective monitoring system for its implementation. The development and implementation of competitive strategy is the main task of strategic management.

The purpose of this study is to develop a method for profit analysis, as one of the most important financial indicators, which reflects the economic consequences of the actions taken and is an indicator of compliance with the company's strategy, its implementation and the realization of a common plan to improve the enterprise in general.

To accomplish the objectives of the study, we examined the data of an Estonian company, which uses the Balanced Scorecard as a methodology of strategic management. For analysis the factors influencing profit formation, the factor indexes combined in a matrix model by the methodology of Estonian academician Uno Mereste have been used in this study.

Data, used in numerical examples, were provided by Estonian company, a provider services of electronic data exchange in the Baltic market. The goal was to evaluate how much of the increase in operating income was caused by the successful implementation of the company's cost leadership strategy. To do this, three main factors were analyzed: growth, price recovery, and productivity. The results provide guidance to companies for improving operating efficiency and hence assistance for future strategic adjustment.

Implications for business performance in future strategy research are discussed. Finally, the paper helps pave the way for other analyses that may be used to solve different business problems in practice.

СЕКЦИЯ 5. АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ. КРУГЛЫЙ СТОЛ

SESSION 5. AUDIT: PAST AND PRESENT. ROUND TABLE

ТЕОРИЯ АУДИТА: ГЕНЕЗИС И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ

Павел Петрович Баранов

к.э.н., доцент

*заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Сибирский государственный индустриальный университет*

Новокузнецк, Россия

Ключевые слова: теория аудита, генезис, периодизация, причинно-следственные связи, закономерности трансформации

Проблема институциональной состоятельности аудиторской практики, вставшая в начале текущего столетия с особой остротой вследствие доказанной причастности ряда аудиторских фирм к фальсификации и вуалированию бухгалтерской отчетности публичных компаний, закономерно спровоцировала научный дискурс о состоятельности теории аудита и поставила под сомнение сам факт существования такой теории.

Ответ на вопрос о научности аудиторского знания не может быть получен без глубокого изучения истории появления и развития теоретической платформы аудита, выявления основных этапов её эволюции, описания идей и представлений о её структуре и содержании, доминировавших на различных этапах развития. Следует констатировать, что масштабных комплексных исследований в области истории теории аудита, в отличие от истории теории бухгалтерского учёта, не проводилось ни в России, ни за рубежом, где имели место лишь единичные работы, характеризующие персональные точки зрения некоторых учёных на конкретные теоретические аспекты аудита. В России отсутствие исследований подобного рода во многом объясняется как объективными (сложностью доступа к теоретическим первоисточникам), так и субъективными (в частности, низким уровнем владения иностранными языками) причинами. В результате в отечественной научной и учебной литературе присутствуют лишь немногочисленные, отрывочные, и далеко не всегда достоверные, сведения об особенностях понимания и интерпретации отдельных элементов теории аудита зарубежными учёными.

Решение обозначенной проблемы потребовало изучения генезиса теории аудита, осуществлённого автором посредством крити-

ческого анализа научных трудов Л.Р. Дикси, Р.Х. Монтомери, Т. Лимперга, Р. Маутца и Х. Шарафа, Д. Флинта и К. Уилшута, определявших структуру и содержание теории и оказывавших доминирующее влияние на аудиторскую деятельность в различные исторические периоды. В результате проведённого исследования на основе принципов субстанциальности и гибкого традиционализма была сформирована периодизация развития теории аудита, включающая пять основных этапов:

1. постревизионный этап (1892-1912 гг.);
2. зарождение элементов теории аудита (1912–1926 гг.);
3. сближение элементов теории аудита с концепцией достоверности бухгалтерской отчётности (1926–1961 гг.);
4. интеграция элементов и структуризация теории аудита (1961–1988 гг.);
5. переосмысление структуры теории аудита и её основных положений (1988 г.– по н.в.).

В контексте выстроенной периодизации сформулированы выводы, нетрадиционно раскрывающие причинно-следственные связи и закономерности смысловой трансформации теории аудита:

- вскрыта ревизионная наследственность теории аудита на начальном этапе, проявляющаяся в аналогии между постановкой целей и интерпретацией родового понятия в теории аудита и теории ревизии;
- раскрыто влияние теории рациональных ожиданий Т. Лимперга на развитие теории аудита в части обоснования связи аудиторской деятельности с ожиданиями (информационными потребностями) общества;
- дана новая оценка вкладу Р. Маутца и Х. Шарафа в развитие теории аудита, в которой приоритетное значение играет впервые предложенная учёными пятиуровневая структура теории;
- уточнено содержание «пробных» постулатов аудита;
- установлена связь работ Д. Флинта с работами Т. Лимперга – в части развития британским учёным теории рациональных ожиданий на качественно новом уровне (теории социальной ответственности), и работами Р. Маутца и Х. Шарафа – в части развития представлений о постулатах аудита, раскрывающих его природу через призму социальной ответственности;
- охарактеризован вклад в развитие теории аудита голландского учёного К. Уилшута, впервые осуществившего постановку задачи исследования профессионального суждения аудитора как фактора, способного интегрировать воедино отдельные положения теории, и предложившего, на этой основе, трёхслойную структуру теории аудита.

AUDIT THEORY: GENESIS AND CURRENT STATE

Pavel P. Baranov

PhD, Associate Professor

Head of the Department of Accounting and Audit

Siberian State Industrial University

Novokuznetsk, Russia

Keywords: Audit theory, genesis, periodization, relationships of cause and effect, regularities of transformation

The problem of an institutional solvency of auditor practice, risen at the beginning of the current century with special sharpness owing to the proved participation of a number of auditor firms in falsification and veiling of accounting reports of public companies, has naturally provoked a scientific discourse about a solvency of the theory of audit and called into question the fact of existence of this theory.

The answer to a question of scientific character of auditor knowledge can't be received without deep learning of history of appearance and development of a theoretical platform of audit, identification of the main stages of its evolution, the description of ideas and views on its structure and contents dominating at various stages of its development. It should be noted that large-scale complex research in the field of the history of the theory of audit, unlike the history of the theory of accounting, has been carried out neither in Russia, nor abroad where only single papers characterizing the personal points of view of some scientists on concrete theoretical aspects of audit have been published. In Russia lack of research of this sort in many respects can be explained by objective (complexity of access to theoretical primary sources), and subjective (in particular, low level of proficiency in foreign languages) reasons. As a result at domestic scientific and tutorial literature there are rare, sketchy and not always reliable data on features of understanding and interpretation of separate elements of the theory of audit by foreign scientists.

The solution to the designated problem has demanded studying of genesis of the theory of the audit which has been carried out by the author by means of the critical analysis of scientific papers by L.R. Dicksee, R.H. Montgomery, Th. Limperg, R.K. Mautz and H. Sharaf, D. Flint and K. Wilschut, defining structure and contents of the theory and having dominating impact on auditor activity during various historical periods. As a result of the conducted research on the basis of the principles of substantiality and flexible traditionalism the periodization of development of the theory of audit, including five main stages has been proposed:

1. Post-revisional stage (1892-1912);

2. Origin of elements of the theory of audit (1912-1926);
3. Rapprochement of elements of the theory of audit with the concept of «True and fair view» (1926-1961);
4. Integration of elements and structuration of the theory of audit (1961-1988);
5. Reconsideration of structure of the theory of audit and its basic provisions (1988 – until the present).

In the context of the built periodization, the conclusions which non-conventionally reveal relationships of cause and effect and regularities of semantic transformation of the theory of audit have been formulated:

- revisional heredity of the theory of audit at the initial stage, being shown in analogy between the statement of the purposes and interpretation of a generic term in the theory of revision and the audit theory has been revealed;

- influence of the theory of rational expectations of Th. Limperg on development of the theory of audit regarding justification of relationship between the auditor activity and expectations (information requirements) of society has been shown;

- a new assessment has been given to R. Mautz and H. Sharaf's contribution to the development of the theory of audit in which the five-level structure of the theory offered by the scientists plays priority value;

- the idea of "tentative" postulates of audit has been specified;

- connection of papers by D. Flint with Th. Limperg's papers – regarding development by the British scientist of the theory of rational expectations at qualitatively new level (the theory of social responsibility), and R. Mautz and H. Sharaf's papers – regarding development of ideas of the postulates of audit opening its nature through a prism of social responsibility has been established;

- the contribution to the development of the theory of audit of the Dutch scientist K. Wilschut who for the first time has carried out a key problem of research of professional judgment of the auditor as a factor capable to integrate separate provisions of the theory, and offered, on this basis, a three-layer structure of the theory of audit has been characterized.

МЕТАМОРФОЗЫ АУДИТОРОВ В РОССИИ

Александра Олеговна Лукичева

к.э.н, доцент

кафедра аудита и экономического анализа

Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет,

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: аудитор, аудит, Россия.

В переводе с латыни «audit» буквально означает «он слышит». Тому, что «выслушивали» российские аудиторы, посвящены данные тезисы.

В 1836 г. вступило в силу Положение о Военном министерстве, действовавшее без изменений до 1855 г. В соответствии с ним, генерал-аудиторат был высшей судебной инстанцией, инстанцией надзора. На данный орган возлагались обязанности разработки законоположений по военно-судной части. Генерал-аудитор, возглавлявший генерал-аудиторат, являлся главным военным прокурором Российской империи. Наряду с генерал-аудиторатом, в состав центрального военного управления входил аудиторский департамент, в ведении которого находились все военно-судные дела и личный состав аудиторского ведомства. Аудиторский департамент подчинялся непосредственно генерал-аудитору.

Какую роль играли аудиторы в жизни Николаевской России, явно следует из дела петрашевцев, среди которых был Ф.М. Достоевский. Рассмотрев действия петрашевцев, генерал-аудиторат признал, «что 21 подсудимый в большей или меньшей степени, но все виновны в умысле на ниспровержение существующих отечественных законов и государственного порядка» («Ведомости Санкт-Петербургской городской полиции, 1849, № 139). Наказание - «смертная казнь расстрелянием», но при этом генерал-аудиторат просил Николая I о помиловании, что было отклонено.

Перед казнью аудитор обошёл всех приговорённых и каждому в отдельности прочитал формулу обвинения и наказания. Как известно, казнь не состоялась, и сегодня достоянием почитателей таланта Ф.М. Достоевского стал тот факт, что приготовления на Семёновском плацу в Санкт-Петербурге осуществлялись за счёт казённых средств, предназначавшихся для организации увеселений...

Другое распространённое значение слова «аудитор» («авдитор») в дореволюционной России нашло яркое отражение в творчестве Николая Герасимовича Помяловского на страницах «Очерков

бурсы». Родившись в семье дьякона церкви при Мало-Охтинском кладбище, Николай был отдан на обучение в духовное училище - бурсу - Александро-Невской лавры. Начальство училища в целях соблюдения училищной инструкции (иными словами, кодекса правил для поведения и учения) создало своеобразную бурсацко-бюрократическую систему. Из числа второкурсных учеников назначались старшие спальные и дежурные, цензоры, секундатеры и аудиторы, которым вменялось выслушивать по утрам ответы уроков другими учениками и выставлять баллы в нотатах - особой тетради. С молчаливого согласия училищного начальства «... цензора, аудитора, старшие секундатеры получили полную возможность делать что угодно». Ученик, отвечавший урок аудитору, назывался подавдиторным.

На рубеже XIX - XX вв. с бурным развитием капиталистических отношений в России понятия «аудит» и «аудитор» стали использоваться в значении, близком к современному. Однако зарождение и становление отечественного аудита пришлось на 90-ые годы прошлого столетия. И здесь особо следует отметить семинары и большую работу, проделанную в Санкт-Петербургском торгово-экономическом институте (с 2012 г. Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет) на кафедре бухгалтерского учёта, заведующим которой был Я.В. Соколов. Осенью 1992 г. был организован недельный семинар «Введение в аудит». Лекции читали ведущие преподаватели Зарегистрированной Ассоциации Сертифицированных Бухгалтеров (АССА) во главе с техническим директором Роджером Адамсом. В 1993 г. был проведён семинар совместными силами Института Зарегистрированных Бухгалтеров Шотландии (ICAS) и Университета Стирлинга. Слушатели, приехавшие из различных регионов РФ, имели честь обучаться у ведущих преподавателей Шотландии в области аудита.

Изучение истории и чтение литературы, большим почитателем которых был профессор Я.В. Соколов, могут дать прелюбопытный материал для экономической науки и её истории, яркий пример тому - метаморфозы аудиторов в России, т.е. превращение служащих Военного министерства Российской империи, учеников бурсы Александро-Невской лавры в физических лиц, получивших квалификационный аттестат и являющихся членами одной из саморегулируемых организаций.

EVOLUTION OF AUDITORS IN RUSSIA

Alexandra O. Lukicheva

PhD, Associate Professor

Department of Accounting and Economic Analysis

St.-Petersburg State University of Commerce

St.-Petersburg, Russia

Key words: auditor, audit, Russia.

‘Audit’ in Latin literally means ‘he hears’. These abstracts are dedicated to what Russian auditors have ‘heard out’.

Adopted in 1836 and remained unchanged through to 1855, the Charter of Russian Military Office provided for General Audit Board as a supreme judicial authority. Competence of the Board included development of military justice law. The Board was headed by General Auditor who was chief military prosecutor of Russian Empire. Alongside with the General Audit Board Central Military Administration Commandment also included Audit Department that reported directly to the General Auditor. The Department was responsible for auditing military justice system and supervision of audit staff.

The case of Petrashevsky Circle demonstrates clearly the role played by auditors. (F.M. Dostoevsky was connected to the group.) After examining the case the General Audit Board pled ‘all 21 indictees guilty with different degrees of guilt in intents to overthrow national laws and the form of government’ (‘Vedomosty Sankt-Peterburgskoy gorodskoy politzii’ (‘The Newspaper of Saint-Petersburg Municipal Police’), 1849, № 139). The indictees were sentenced to death by firing squad. Alongside with that, the General Audit Board had asked Nikolay I to grant a pardon, but the petition was rejected.

Before the execution auditor approached each of the indictees and personally read them out their formula of accusation and punishment. It is well known that the execution didn’t take place. Nowadays evidence became available that the arrangements at Semenovskiy square in Saint-Petersburg were carried out at the charge of government appropriations for entertainments...

Another meaning of ‘auditor’ (‘avditor’) in Russian before October Revolution was brilliantly reflected in The Seminary’s Essays by Nikolay Gerasimovich Pomyalovsky. He was born in the family of deacon of the church at the Malo-Ohktinskoe cemetery and sent for studying at the Seminary (Boursa) of Alexander Nevsky Laura. The Seminary’s Administration established special bureaucratic system to ensure compliance with internal regulations. In other words, with the code of rules for conduct

and learning. Some of second year students were appointed as supervisors in dormitory, watch persons, censors, executors (secundators - they birched other students by order of teachers) and auditors, whose responsibility was to hear out lesson recited by other students in the morning and to put marks in a special notebook called 'notata'. '... the censors, auditors, and major secundators got the power to do their way upon sufferance of the Seminary's Administration'. A student who recited lesson to the auditor was called 'podavditorny' (literally – 'a person supervised by an auditor').

At the turn of XIX – XX centuries the terms 'an audit' and 'an auditor' were used in meanings similar to their today meanings due to fast development of capitalism in Russia. However the origin and formation of the national audit took place at the 90-ies of the last century. In this regard, seminars and great work done at the Accounting Department headed by Y.V. Sokolov in the St. Petersburg Institute of Commerce and Economics (from the year 2012 the St. Petersburg Public University of Commerce and Economics) should be noted particularly. In autumn of 1992 one-week workshop 'Introduction to Auditing' was delivered in SPICE by leading ACCA instructors headed by Roger Adams, ACCA Technical Director. Another course was organized jointly by ICAS and the University of Stirling in 1993. Trainees from different regions of Russia had the honour to be taught by major auditing professors and instructors of Scotland.

Studying history and reading books may provide curious information for economic science and its history (Professor Y.V. Sokolov understood that very well). One of notable examples of that kind is an evolution of auditors in Russia, i.e. transformation of meaning of the term from clerks of the Military Office of Russian Empire and students of the Seminary of Alexander Nevsky Laura into individuals who have qualification certificate and are members of one of the self-regulating organizations.

СОВРЕМЕННАЯ ИСТОРИЯ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Валентина Николаевна Лемеш

к.э.н., доцент

Белорусский Государственный экономический университет

Минск, Белоруссия

Ключевые слова: государственный контроль, аудит, формы контроля, методы контроля.

Распад СССР привел не только к появлению на карте мира независимых государств, в т.ч. Республики Беларусь, но и к серьезным изменениям в экономике этих стран. Для современного этапа развития белорусского государства характерна смена производственных отношений, его политических и экономических основ, что, несомненно, повлекло смену принципов управления и хозяйствования. В стране были образованы подотчетный Парламенту высший государственный орган финансово-экономического контроля — Контрольная палата Республики Беларусь (позже — Комитет Государственного контроля) Государственная налоговая служба (позже — Министерство по налогам и сборам); Служба контроля Администрации Президента Республики Беларусь (позже — Служба контроля Президента Республики Беларусь); Комитет по борьбе с коррупцией в органах государственной власти и управления Администрации Президента Республики Беларусь и другие.

С учетом полномочий различных контролирующих органов при выявлении одних и тех же нарушений к субъектам хозяйствования, их должностным лицам и работникам могли применяться различные санкции, а также допускался параллелизм в работе. Для устранения таких негативных моментов был утвержден Перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной (надзорной) деятельности. Это позволило решить несколько проблем: сократить сферы контроля (надзора) этих органов достаточно существенно сужены, устранено их «пересечение».

Комитетом государственного контроля Республики Беларусь разработана Инструкция о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь, утвержденная приказом Комитета государственного контроля Республики Беларусь.

Наряду с государственным активно развивался рынок аудита. В ноябре 1994 года был принят Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». Для этого периода характерен значи-

тельный отток работников служб государственного контроля в аудиторы; в некоторых министерствах и ведомствах были упразднены службы ведомственного контроля.

Результаты анализа произошедших за последние два десятилетия в Республике Беларусь изменений в области государственного финансового контроля не охватывают всех проблем в области финансового контроля, но, тем не менее, позволяют сделать вывод о том, что структурное, технологическое и техническое обеспечение контрольной (надзорной) деятельности на общереспубликанском уровне претерпело существенные изменения. В настоящее время имеется положительный опыт координации взаимодействия контрольных органов только на уровне министерств (контрольно-ревизионное управление республиканского уровня – контрольно-ревизионные управления областных уровней). Вместе с тем необходимо конкретизировать перспективы и тенденции развития тех или иных форм и методов контроля, используемых некоторыми органами государственного контроля, а также определить основные направления научных исследований в области финансового контроля, внедрения научных разработок по усовершенствованию контроля в практику его осуществления.

MODERN HISTORY OF FINANCIAL AND ECONOMIC CONTROL IN BELARUS

Valentina N. Lemesh

*PhD, Associate Professor
Belarusian State Economic University*

Minsk, Republic of Belarus

Keywords: State control, audit, forms of control, and methods of control.

The collapse of the USSR has led not only to the appearance of independent states, including Republic of Belarus on the world map, but also to major changes in the economy of these countries. The current stage of development of the Belarusian state is characterized by a change of industrial relations and its political and economic framework, which undoubtedly led to changes principles of administration and management. In the country supreme government body of financial and economic control accountable to Parliament – the Control Chamber of the Republic of Belarus (later - the State Control Committee), State Tax Service (later - the Ministry of Taxes and Duties) Control Service of the Presidential Administration of the Republic of Belarus (later - the Control service of the President of the Republic of Belarus), Committee on control of corruption in the bodies of government and management of administration of the President of the Republic of Belarus and other bodies were formed.

Taking into account the authority of different regulatory bodies in identifying same violations with respect to business entities, their officials and employees different sanctions can be applied, and also allows parallel operation was allowed. To eliminate these negative factors the list of control (supervision) bodies and their areas of control (supervision) activities was approved. This would solve several problems: significant reducing the scope of control (supervision) of these bodies by eliminating their "intersection".

State Control Committee of Belarus developed a manual on methods and techniques of inspections by the State Control Committee of Belarus, approved by the order of the State Control Committee of Belarus.

Along with the state market the audit market was actively developing. In November 1994 the Law of the Republic of Belarus "Of Auditing" was adopted. This period was characterized by a significant outflow of employees of the service of the State control to auditors. In some ministries and departments services of institutional control were abolished.

The analysis of changes in the state financial control in the Republic of Belarus over the past two decades does not cover all the problems in financial control, but nevertheless it suggests that the structural, technological and logistic control (supervision) activities at the republic-wide level underwent significant changes. Currently there is a positive experience in coordinating the interaction of control bodies only at the level of ministries (Audit administration of the republican level - the Audit administration of regional levels). However, it is necessary to specify the prospects of development of various forms and methods of control used by some state control authorities, as well as to determine the main directions of research in the sphere of financial control, introduction of scientific developments intended to improve the control and their implementation.

МИССИЯ АУДИТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Елена Анатолиевна Петрик

*д.э.н., профессор,
заведующая кафедрой аудита*

*Киевский национальный экономический университет имени Вади-
ма Гетьмана*

Киев, Украина

Ключевые слова: аудит, миссия, роль и функции аудита, государственный аудит.

Аудит и профессия аудитора стали обязательным атрибутом рыночной экономики. Наука аудит и профессиональная деятельность аудиторов прошли многовековую эволюцию, и в современном виде в основном сформированы под влиянием смежных экономических наук (в частности бухгалтерского учета и контроля), интересов общества и экономических процессов, отдельных групп пользователей финансовой информации, профессиональных организаций.

Следует отметить фундаментальное исследование Я.В. Соколова и А.А. Терехова «Очерки развития аудита» (2004 г.), в котором проведен анализ исторических этапов аудита и его роли для экономики и общества. На каждом из этапов становления аудит выполнял свою уникальную миссию: выявление мошенничества, определение ошибок в учетных записях, оценка достоверности и качества финансовой отчетности, оценка эффективности хозяйственных операций, предупреждение злоупотреблений и т.д.

Современный этап развития рыночной экономики мира, в том числе России и Украины характеризуется как позитивными процессами глобализации, интеграции, инновационного развития, так и проблемами ограниченности материальных и финансовых ресурсов и недостаточной эффективностью их использования, приватизацией государственной собственности, коррупцией в экономической сфере и возрастанием масштабов злоупотреблений в государственном секторе и предпринимательской деятельности, масштабными экономическими кризисами. В свою очередь, все эти проявления непосредственно влияют на современную миссию аудита, отводя ему особую роль в стабилизации экономического развития государств и отдельных субъектов хозяйствования.

Прежде всего, аудит должен выполнять экономико-социальную функцию по обеспечению доверия пользователей финансовой отчетности к достоверности и объективности ее данных. Такой подход возлагает огромную ответственность на аудиторов и институт аудита в целом. В связи с этим необходимо усовершенствование механизмов, обуславливающих качественное выполнение аудитором этой

функции – создание целостного комплекса нормативно-правового регулирования аудита, активизация деятельности аудиторских профессиональных организаций международного и национального уровней, соблюдение аудиторской этики, организация надлежащего внешнего контроля качества аудита, повышение требований к уровню и содержанию образования и профессиональных компетенций сертифицированных аудиторов. Тем самым создаются условия уменьшения разрыва в ожиданиях общественности и результатов аудиторской проверки, усиливается роль аудита в эффективном обмене достоверной финансовой информацией на разных уровнях управления макро- и микроэкономики.

Особого внимания заслуживает миссия аудита в выявлении и предупреждении мошенничества, факты которого все чаще имеют место в деятельности субъектов хозяйствования и наносят значительный экономический урон и подрывают деловую репутацию. Подтверждением этому являются результаты проведенных исследований аудиторскими компаниями Большой четверки. И хотя аудиторы не имеют прямого обязательства выявлять случаи мошенничества, следует тщательно учитывать положения Международного стандарта аудита 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности». Обращение усиленного внимания аудиторов на этот аспект проверки будет способствовать ее качеству и возрастанию репутации аудиторской профессии. Это особо важно в период длительного экономического кризиса, нестабильности банковской системы, банкротств многих предприятий.

Аудит также должен активно выполнять важную миссию по обеспечению системы управления предприятия необходимой информацией для принятия взвешенных управленческих решений. Это может быть информация полученная по результатам независимой аудиторской проверки; отчет руководству предприятия по предоставленным консалтинговым (сопутствующим) услугам; данные внутренних аудиторов.

Относительно новым для стран СНГ является государственный аудит, который существенно отличается от государственного финансового контроля. Современный этап развития экономики Украины, России и ряда других стран обострил актуальность, необходимость проведения государственного аудита эффективности и результативности использования бюджетных средств и выполнению им миссии по обеспечению активизации контрольной функции государства за состоянием и использованием бюджетных ресурсов.

Комплексный подход в реализации обозначенных аспектов миссии аудита позволит создать необходимые условия для повышения качества и доверия к финансовой отчетности, способствовать росту экономики.

AUDIT MISSION AT PRESENT STAGE OF ECONOMIC DEVELOPMENT

Olena A. Petryk

*Doctor of Economic Sciences, Professor
Head of Audit Department,
SHEE “Vadym Hetman Kyiv National Economic University”
Kyiv, Ukraine*

Keywords: audit, mission, role and functions of audit, government audit.

Audit and a profession of an auditor have become a mandatory attribute of market economy. Audit science and professional practice of auditors have undergone perennial evolution and in their present form are shaped mainly under the influence of allied economic sciences (in particular accounting and control), public interests and economic processes, specific groups of users of financial information, professional organizations.

It is worth to mention the fundamental research work of Y. Sokolov and A. Terekhov “Essays on audit development” (2004), in which the analysis of historical stages of audit and its role to economy and society are introduced. At each stage of its formation audit carried out a unique mission: frauds detection, identification or errors in accounting records, assessment of reliability and quality of financial statements, evaluation of business operations efficiency, and prevention of abuse.

The current stage of world’s market economy development, Russia and Ukraine in particular, may be characterized by both positive processes of globalization, integration, innovative development, and problems of material and financial resources scarcity, insufficient efficiency of their use, state property privatization, corruption in the economic sphere and the increasing degree of abuse in public sector and business, large-scale economic crises. In turn, all these symptoms directly influence the modern audit mission, assigning it a special role in stabilization of economic development of countries and individual entities.

Thus, first of all, audit has to perform economic and social function to ensure confidence of users in accuracy and objectivity of financial statements. This approach places a huge responsibility on auditors and audit institution as a whole. Therefore, it is necessary to improve mechanisms that lead to qualitative performance of this function by auditors. So the most expected are creation of an integral complex of regulatory bases, intensification of international and national professional audit organizations, adherence to the auditor’s ethics, organization of proper au-

dit quality external control, increasing demands on the level and content of education and professional competences of certified auditors. In such a way it is possible to create conditions for reducing the gap in societal expectations and audit results, enhance the role of audit in efficient exchange of reliable financial information on various levels of micro- and macroeconomic management.

Special attention should be drawn on audit mission in frauds detection and prevention, which arise more frequently in entities' economic operations and cause significant economic damages, undermine business reputation. Results of The Big Four auditing companies' researches confirm this statement. Although auditors do not have direct obligation to detect fraud cases, they ought to consider ISA 240 “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” carefully. Paying a great attention on this aspect of audit will promote its quality and increase the reputation of an audit profession. This is especially necessary during the prolonged economic crisis, instability of banking system, bankruptcy of many enterprises.

Audit should also actively fulfill an important mission by providing enterprises' managerial systems with information for sound decision-making. That information may be obtained as a result of an independent audit, a report to managers within consulting (allied) services, internal auditors' data.

Relatively new to the CIS countries is government audit that essentially differs from government financial control. The current state of Russian and Ukrainian and some other countries economies development has sharpened the urgency and necessity for government audit in assessing of efficiency and effectiveness of budget funds use and its mission in activation of the state control function over conditions and use of budgetary resources.

A complex approach in realization of the above mentioned aspects of audit mission will help to create necessary conditions for increasing the quality and credibility of financial statements, and contribute to economic growth.

ВНЕШНИЙ КОРПОРАТИВНЫЙ ДОЛГ РОССИИ И АУДИТОРСКИЙ РИСК

Александр Аратович Позов

к.э.н., доцент

*кафедра бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Институт экономики*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: макроэкономическая политика, аудиторский риск, финансовая отчетность.

В этой статье мы будем говорить о связи макроэкономической политики и проблемы аудиторского риска на примере ситуации в России.

Планирование аудита предполагает последовательное изучение классического набора факторов при определении аудиторского риска – ситуации в мировой экономике, отрасли и наконец на самом предприятии, что позволяет наметить основные проблемные точки в ходе аудита и сфокусировать внимание именно на них. В нашей статье «Проблемы аудита в России – исторические параллели и причины» мы сравнивали логику развития аудиторской профессии в России и в развитых странах англосаксонской традиции. Один из выводов, который был сделан тогда, заключается в том, что для развития аудита в России необходимо создание благоприятных условий для удержания средств внутри российской экономики, так как по природе своей независимый национальный аудит нужен местному инвестору, акционеру. До сих пор можно наблюдать обратное – бегство капитала или иными словами прибыли, которая здесь зарабатывается. Анализ внешнего корпоративного долга показывает, что эта прибыль в дальнейшем реинвестируется. Вот один из примеров¹. Внешний долг России за I квартал 2008 года, который приходится на корпоративный сектор составлял 447,8 млрд. долл. Если посмотреть на географическое распределение этого долга, то почти четыре пятых привлеченных ссуд и займов приходится на пять стран. Главный кредитор – Кипр (почти 26% общей суммы привлечения), далее идут Голландия (22%), Великобритания (менее 16%). Франция (около 9%), Люксембург (7%). А из таких стран, как Германия и США, поступило лишь 3 и 1,5% от суммы привлеченных кредитов. Тут не трудно догадаться, что, например, государство Кипр не обладает какими-либо ресурсами для кредитования российской экономики. Это частные деньги владельцев бизнеса в России, кото-

¹ Проблемы аудита в России – исторические параллели и причины. Сб. научных статей Спб.: Изд-во СпбГУЭФ, 2012.

рые таким образом обезличили свой капитал. То же можно сказать и в отношении Великобритании с известными оффшорами на о-вах Мэн и Джерси, Голландии, которая также популярна для регистрации оффшорных компаний. Из этого видно, что, во-первых, владельцы бизнеса не доверяют российской финансовой системе, а во-вторых, предпочитают реинвестировать средства в свой бизнес из оффшоров, либо инвестировать в другие компании напрямую, минуя финансовых посредников. Как правило, такие инвестиционные сделки оформляются в качестве привлеченных займов. Таким образом, в балансах российских компаний, практикующих откачку средств в оффшоры аудиторы должны увидеть увеличение долгов, что на самом деле не есть пассивы, а есть взносы собственников бизнеса в капитал. Тут перед аудитором возникает проблема – по существу имеет место широко распространенное искажение баланса, так как прибыль, которую зарабатывает компания, показывается не как увеличение капитала, а как возврат средств по привлеченным займам². Чистый экспорт капитала корпоративного сектора по данным ЦБ РФ в 2012 году с января по сентябрь составил 57.9 млрд. долл. или в пересчете 1 трлн. 800 млрд. р. Аудиторы, давно должны были забить тревогу, так как то что они видят в балансах по существу есть легализованный способ искажения финансовой отчетности, когда вместо операции:

Дт. Дебиторы (Внос средств в уставный капитал)

Кт. Капитал

Дт. Денежные средства на р/с

Кт. Дебиторы (Внос средств в уставный капитал)

имеет место операция

Дт. Денежные средства на р/с

Кт. Заемные средства (займ от собственника)

Таким образом, несмотря на то, что юридическая форма соблюдена, при оценке аудиторского риска необходимо учитывать содержание таких операций. В рамках предвыборной президентской компании в 2012 году неоднократно приходилось слышать об оффшорном характере российской экономики. Действующий Президент России В.В. Путин, отвечая на вопрос о том, планируется ли введение регулирования экспорта капитала, отвечал отрицательно. Однако, исключать изменений в регулировании этой сферы нельзя, учитывая масштабы явления. Значит и для аудиторов может прибавиться работы. Необходимо, что называется смотреть вперед и осмыслить эту проблему в профессиональном плане.

² URL: http://www.dp.ru/a/2012/10/03/CHistij_ottok_kapitala_iz/ (дата обращения: 10 января 2013 г.)

EXTERNAL CORPORATE DEBT OF RUSSIA AND AUDITOR RISK

Alexandr A. Posov

Ph.D, Associate Professor

Department of Accounting and Auditing

St. Petersburg State University of Economics and Finance

St. Petersburg, Russia

Keywords: macroeconomic policy, audit risk, financial statement.

In this article we discuss relationship between audit risk and Russian external corporate debt. In 1-st Q. 2008 Russian external corporate debt 447,8 Bn USD. Geographically 4\5 of this split between 5 countries: Cyprus 26%, Netherlands 22%, UK 16%, France 9%, Luxemburg 7%. Germany and USA 3% and only 1,5% respectively. For example net export of Capital (Corp. sector) in 2012 as Central Bank of Russia estimation 57.9 bn USD or 1 Trln. 800 Bn RUR. Major share of this consist of off-shore transactions that companies and their owners recognise as credits or external financing.

National auditors should aware about this situation for future because instead of capital transactions recognition companies use other accounts like for credit financing. Despite Russian law reserves such logic situation might be changed. This is because of huge profit export scale and therefore government intentions to make clear distinction between capital and non-capital transactions in Balance Sheet. In this situation regulator may force companies to use standard capital or dividend transactions schemes rather than so much popular “expenses” recognition schemes in the Income Statement as a reason of “profit-leaks”. This will follow to increase of audit risk for audit clients using such schemes as a part of their business.

ИННОВАЦИИ В УЧЕТНОЙ И АУДИТОРСКИХ СФЕРАХ РОССИИ

Юрий Николаевич Гузов

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: инновации, бухгалтерский учет, аудит.

Инновацией в учетной сфере, т.е. в учете, аудите и ревизии, называются новые принципы, методики, приемы, технологии, совершенствующие учетную работу.

Одним из важнейших инновационных мероприятий является стандартизация учетной работы. Новые стандарты на федеральном уровне разрабатываются в учете, аудите и ревизии.

Следующим крупным направлением структурных сдвигов в учетной деятельности выступает внедрение международных стандартов учета и аудита. Оно охватило не только коммерческую учетную и аудиторскую деятельность, но и бюджетный учет и внутренний аудит.

Серьезные новации несет с собой принятие нового закона «О бухгалтерском учете».

Внедрение системы саморегулирования в аудиторской деятельности также является новым явлением в учетной сфере.

Легализация МСФО в учетной системе России и перевод на МСФО составления консолидированной отчетности делает более открытым инвестиционный потенциал страны для внешних и внутренних инвесторов.

В аудиторской сфере продолжается процесс освоения рискориентированных технологий проведения аудиторских проверок. Технологическое освоение применения контрольного, аналитического и детального тестирования в рамках предпосылок достоверности требует серьезных методических разработок в этой области.

В рамках бюджетного учета происходит расширение объектов учета. Началось технологическое освоение проблематики учета имущества казны публичных образований. Серьезной проблемой является становление реестрового учета имущества казны и проведение инвентаризации казенного имущества. Кроме того серьезной трансформации будет подвержена бюджетная отчетность в связи с переходом в практике составления от камеральных принципов к патримониальным.

В учетной и аудиторской теории и практике начался процесс внедрения и использования различных методик оценки риска. Риск становится частью учетных и аудиторских технологий.

Развитие понятия аудиторской деятельности сопровождается исследованием новых видов проверок: обзорная проверка, согласованные процедуры, компиляция отчетности. Широкое распространение получила технология дью-дилидженса благодаря быстрому развитию процессов слияний и поглощений в российском бизнесе.

Внутренний аудит становится частью корпоративной культуры российских компаний и проходит этап нормативного становления.

В целом новации в учетной и аудиторских системах России соответствуют международным тенденциям в данных сферах.

INNOVATIONS IN ACCOUNTING AND AUDIT AREAS OF RUSSIA

Yryi A. Guzov

*PhD, Associate Professor
Department of statistics, accounting and audit
Saint Petersburg State University
St. Petersburg, Russia*

Keywords: innovation, accounting, audit.

Innovation in the field of accounting and audit, includes the new principles, methods, techniques, technologies, that improve accountant performance.

One of the most important innovation activities is standardization of accounting work. The new standards are developed in Russia at the federal level in accounting and audit.

The next major area of structural changes in the accounting activities is the introduction of international accounting and auditing standards. It embraced not only commercial accounting and auditing, but also public sector accounting and internal auditing.

Serious innovation comes with a new law "About Accounting".

Implementation of the system of self-regulation in the audit activity is also a new phenomenon in the field of accounting.

Legalization of IFRS in the accounting system and the translation it into makes more open investment potential of the country to foreign and domestic investors.

In the field of public sector accounting list of accounting objects is expanding. The technology of treasury registration of public entities is developing. A major problem is the formation of an accounting registry for the assets of the treasury and inventory of government property. In addition the public sector financial reporting will be the subject to serious transformation in connection with the transition from cameral to patrimonial accounting.

In accounting and auditing theory and practice has begun the process of introducing and using different methods of risk assessment. The risk is becoming a part of the accounting and auditing techniques.

Internal audit became a part of the corporative culture of Russian companies and going through a regulatory development.

In general, innovation in accounting and auditing systems in Russia is in line with international trends in these areas.

12 АПРЕЛЯ / 12 APRIL

СЕКЦИЯ 1. ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

SESSION 1. HISTORY OF ACCOUNTING

**КРУГЛЫЙ СТОЛ. БУХГАЛТЕРИЯ В ЭПОХУ ЗАРОЖДЕНИЯ
ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ: МЕТОДИКА АРХИВНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ**

**ROUND TABLE. ACCOUNTING DURING THE PERIOD OF DOUBLE-
ENTRY ORIGIN: METHOD OF ARCHIVAL RESEARCH**

АМОРТИЗАЦИЯ: СТАТИКА И ДИНАМИКА ПЕРВЫХ ОПЫТОВ

Михаил Исаакович Кутер

*д.э.н., профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита*

Арсен Эдвартович Делиболтоян

*аспирант кафедры
Кубанский государственный университет*

Краснодар, Россия

Ключевые слова: двойная бухгалтерия, счет оборудования, амортизация, линейный метод.

В среде исторических исследований бухгалтерии наименее изученной представляется тематика, связанная с амортизационными процессами. Во всех публикациях, относящихся к ранним периодам бухгалтерской науки, приводится один и тот же материал. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда пишут: «Существует мнение, хотя и спорное, что понятие «амортизация» было знакомо бухгалтерам раннехристианского Рима». По свидетельству М. Чатфилда и Я.В. Соколова, самое первое определение амортизации и пример, с ней связанный, принадлежит древнеримскому архитектору Витрувию, который рассматривал амортизацию как «цену истекшего года».

В средневековье упоминание об амортизации находим на счете Убытков и прибылей Барселонского отделения компании Датини, где «отчет указывает, что стоимость конторского оборудования в 16 ф. 17 шилл. списана как торговые издержки».

Ж. Ришар утверждал, что под амортизацией изначально понималась «любая частичная потеря стоимости имущества в результате того, что стоимость его фиктивной ликвидации при текущей инвентаризации меньше стоимости, полученной в процессе инвентаризации предыдущей».

По нашему мнению, переоценки инвентаря или другого имущества проводились только при продаже имущества, если учетная стоимость имущества была выше цены возможной продажи. Бухгал-

тер изначально выявлял разницу в стоимостях и относил ее на убыток на счете «Прибыли и убытки», а только после этого продавал имущество без выявления операционного результата. Вторым возможным сценарий переоценок имущества мог совпадать с «условными» закрытиями предприятий, когда в целях извлечения прибыли имела место юридическая ликвидация без физической.

Авторов не оставляла мысль, что если линейное распределение стоимости имущества существовало в дохристианские времена, то эта идея могла сохраниться или возродиться в средневековье. Перевод на русский язык счетов «Прибыли и убытки» позволил обнаружить запись: «Офисное оборудование должно дать дня 31 января 1398 за «износ мебели», подсчитано за 18 месяцев, исходя из 10 процентов годовых, на с. 389». Выделенное есть прямое подтверждение, что *в средние века применялся механизм линейного распределения стоимости долгосрочного инвентаря по периодам его использования.*

Недавно нами выявлено начисление амортизации, относящееся к концу XIII в. На счете инвентаря из Главной книги тосканской компании Джованни Фаролфи в Провансе 3 записи. Первая запись (в дебете) характеризует первоначальную стоимость утвари и представляет накопленный итог по инвентарной описи. Вторая и третья записи относятся к кредиту счета. Вторая запись показывает понижение стоимости инвентаря (амортизацию). В настоящее время не представляется возможным установить механизм начисления износа (амортизации). Авторы склонны считать, что имеет место понижение стоимости утвари при переоценке со списанием данной суммы на счет «Прибыли и убытки». К сожалению, счет «Прибыли и убытки» также утерян. Третья запись фиксирует остаточную стоимость инвентаря после переоценки.

Выполним обобщение.

В компании Фаролфи выбывающее имущество переоценивается до цены возможной продажи, а разница понижения стоимости (начисленная амортизация) списывается на счет «Прибыли и убытки».

Практика компаний Франческо Датини, подтвержденная архивными материалами, выделяет два варианта:

- переоценка имущества при «условном» закрытии компании и передача имущества в новую компанию по остаточной стоимости;
- равномерное распределение стоимости утвари по заданному алгоритму, правда, в условиях «условной ликвидации» и только на дату этого события.

Особо следует заметить, что текущие переоценки имущества в средневековье не производились.

DEPRECIATION: STATIC AND DINAMIC FIRST EXPERIENCE

Mikhail I. Kuter

*Doctor of Economic Science, Professor
The Head of the Department of Accounting and Audit*

Arsen E. Deliboltoayn

*A post-graduate student
Department of Accounting and Audit*

*Kuban State University
Krasnodar, Russia*

Keywords: double-entry bookkeeping, equipment account, depreciation, straight-line method.

The depreciation process is the least studied among other issues of the historical bookkeeping studies. Almost all publications related to the earlier stages of the bookkeeping science cite almost the same material.

E.S. Hendriksen and M.F. Van Breda, with reference to Lyndon Lamarr, write: «There is an opinion, but arguable, that the notion «depreciation» was known to the bookkeepers of the Early Christian Rome». As it is cited in works by M.A. Chaterfield and Y.V. Sokolov the very first definition of depreciation and the example of it were introduced by the Roman architect Vitruvius Pollio Mark who defined depreciation as «the expired year price».

A.C. Littleton, one of the most competent researchers of the bookkeeping history in the XX c, in his classical book titled «Accounting evolution to 1900», where he dedicated a whole chapter to the depreciation issue, claimed that «One of the earliest bookkeeping texts in English, John Mellis, «A Brief Instruction» (1588), shows the following entry on the credit side of the ledger account "Implements of household», which testifies that this is the first experience of depreciation being charged as the difference between successive estimates of the fixed assets. The charged depreciation by the direct method was written in the debit of «Profit and Losses» account.

The understanding of depreciation as a systematical write-off of the historical cost came into being at the end of the XVIII c. The most early example of the straight depreciation is the setting-up of accounting at «Carron Ironcentury» factory (1769) when the calculation was done out of depreciation norm of 8% for all types of fixed assets, and at Bulton and Wott's factory when the calculation was done out of depreciation norm of 5 % for buildings and 8 % for steam engines.

In 1956 Raymond de Roover, a well-known American scholar, found the Medieval mentioning of depreciation in «Losses and Profit» account of Datini's company in Barcelona (from July 11, 1397 to January 31, 1399) where it was written that «so does depreciation, since the statement indicates that L16 17s were written off the office equipment and charged to expenses». Thus, 1399 is the earliest example of the charged depreciation.

In 1972 Federigo Melis discovered a utensils account in the book belonging to a Tuscan merchant Giovanni Farolfi from Salon (Provence) for 1299-1300, where the depreciation was charged to, that is a hundred years prior Francesco Datini's books in Barcelona.

J. Richard stated that the first definition of depreciation was «any partial loss of property value as a result of the fact the cost of its fictitious liquidation during the current inventory is less than the cost shown by the previous inventory».

In our opinion, the revaluation of the inventory or other assets could also take place when selling the property, if the book value of the property was higher than the price of possible sale. In such cases, first of all, an accountant elicited the difference in cost and wrote it as a loss in the «Profit and Losses» account, and only then sold the property without eliciting the operating result. The second possible scenario of property revaluation could coincide with «conditions» of business closure, when in order to get profit just the legal but not physical liquidation took place. We managed to make photocopies and translate from the Old Italian language the inventory account from the Ledger which belonged to Giovanni Farolfi's Tuscan company. There are three entries in the account. The first entry describes the initial cost of utensils. The entry is recorded into the debit of account and represents the accumulated total of the inventory, which could be kept in a special inventory book or in several pages. The second and the third entries are credited. The second entry shows a fall in inventory value (depreciation). At present it is not possible to detect the mechanism of depreciation (amortization). The authors are inclined to believe that there is a fall in the cost of utensils when revaluation is done with a write-off of that amount to the «Profit and Losses» account. Unfortunately, the «Profit and Losses» account is also lost. The third entry captures the residual value of inventory after the reassessment which the buyer must pay Giovanni Filippi (*must give*).

The studies of Giovanni Farolfi's ledger, which few have seen, are ahead. The authors do believe that if the liner distribution of the property value had existed in pre-Christian times, this idea could have survived or revived in the Middle Ages. The translation into Russian of the stored in the archives Medieval «Profit and Losses» account was chosen as the course of study. The result exceeded our expectations.

We have found the entry, «Office equipment **should give on January 31, 1398** for «wear and tear of furniture», **it is calculated for the period of 18 months on the basis of 10 per cent per annum**, on page 389». The bolded information is the direct evidence of the fact *that the mechanism of a linear distribution of the long-term inventory value by the periods of exploitations was used in the Middle Ages.*

Today it is possible to make some generalizations regarding depreciation. In Farolfi's company (1300) there was a situation when the retiring property was revalued down to a possible sale price, and the difference (accumulated depreciation) was debited to the «Profit and Losses» account as a loss. The practice in Francesco Datini's company (1399) (exactly a century later), confirmed by the archived materials, testifies the first practice of the equal distribution of utensils value using the given algorithm, but in terms of «conditional liquidation» and only for the date of this event. A detailed presentation of the material, confirmed by photocopies of accounts of the Medieval archives, gives a more visual picture of the origin of the accounting depreciation.

ИДЕОЛОГИЯ ПОСТРОЕНИЯ ПЕРВОГО СИНТЕТИЧЕСКОГО БАЛАНСА (КОМПАНИЯ Ф.ДАТИНИ В АВИНЬОНЕ, 1411 Г.)

Дмитрий Николаевич Алейников

*аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Кубанский государственный университет*

Краснодар, Россия

Ключевые слова: двойная запись, двойная бухгалтерия, аналитические построения, аналитический и синтетический сальдовый балансы, коммерческая тайна.

Кубанский государственный университет в течение многих лет исследует средневековые бухгалтерские книги из архивов Италии. И, конечно, представляется весьма актуальным исследование первой известной в истории бухгалтерии классификации счетов по экономическому содержанию и построения на основе сжатия показателей аналитических разработок по итогам однородным групп первого синтетического баланса.

Итальянский профессор Федерико Мелис был первым из западных ученых, кто занимался данной проблемой. В XXI в. первый синтетический баланс неоднократно публиковал в своих работах профессор Михаил Кутер.

Интерес к первому синтетическому балансу значительно повысился, когда нам удалось познакомиться с одним из первых аналитических балансов, построенным по Главной книге компании Франческо Датини в Барселоне в 1399 г. Авторитетный американский ученый Раймонд де Рувер в 1956 г. изобразил этот баланс как построение показателей, сгруппированных по экономическому содержанию. В публикациях М.И. Кутера такой подход подвергался сомнению. При этом в качестве аргументации выдвигался тезис Луки Пачоли, что сальдо счетов в балансе должны располагаться в том порядке, в котором закрывающиеся счета находятся в Главной книге. Реальное знакомство балансом 1399 г., по мнению многих, претендующего на роль самого раннего из числа сохранившихся, подтвердило правоту российского ученого.

Баланс состоял из 8 страниц, 5 из них отводилось под раздел «Дебиторы» и 3 страницы — под «Кредиторы». Первый раздел состоял из 120 позиций, второй — из 55. В дальнейшем нам попадались балансы, где число позиций превышало и две и три сотни.

В этой связи синтетический баланс в Авиньоне, который за счет классификации счетов, группировки показателей и их арифметического сжатия состоял из 7 показателей на одной странице, при-

тягивал к себе исследователей. Важно отметить, что бухгалтер строил аналитические балансы с 1392 г. На построение первого синтетического баланса оказала влияние коммерческая тайна.

Первый синтетический баланс построен в 1411 г. Первый раздел аналитического баланса называется «Товары, находящиеся в обители и в лавках». Он занимает 26 страниц, с 1 R по 13 V. В синтетическом балансе они представлены 1 показателем, а 38 страниц аналитики развела «Дебиторы» сведены в 5 показателей. Последний итог раздела гласит: «41 дебитор и товары, которые можно увидеть в Черной и секретной книгах». Он напоминает современный счет «Расчеты с покупателями и заказчиками». Конечно, раздел «Дебиторы» представлял прогрессивный шаг в развитии баланса.

Перевод кредитовой стороны аналитического баланса произвел впечатление разорвавшейся бомбы: бухгалтер свел кредитовую сторону к 2 показателям. Первый завуалировал в общем итоге показатель прибыли истекшего года, которая в аналитике распределена между Франческо Датини и его партнером.

Свидетельством вуалирования учетных данных служит также показатель «11 кредиторов из Главной и секретной книг, включая поставщиков товаров и прочих кредиторов компании, накопленная прибыль, всего», объединивший показатели, относящиеся к собственникам компании:

— сумма инвестированного капитала (corpo) — флоринов 196 сольди 22 динаров 4;

— сумма реинвестированного капитала (sovraccorpo) — флоринов 3960 сольди 19 динаров 7;

— сумма кредиторской задолженности перед собственниками-поставщиками компании (Франческо ди Марко Датини и компаньоны из Брюгге), флоринов 2625 сольди 15;

Следовательно, синтетический баланс представлял собой прогресс в построении баланса и одновременно служил инструментом коммерческой тайны.

IDEOLOGY OF THE CONSTRUCTION OF THE FIRST SYNTHETIC BALANCE SHEET OF F. DATINI'S COMPANY IN AVIGNON (1411)

Dmitry N. Alenikov

*A post-graduate student
Department of Accounting and Audit
Kuban State University*

Krasnodar, Russia

Keywords: double entry, double-entry accounting, analytical construction, analytical and synthetic trial balance sheets, trade secret.

The medieval accounting books from the Italian archives have been a subject of studies by the Chair of Accounting and Audit of the Kuban State University for some time now. And, of course, the studies of the first known in the bookkeeping history classification of accounts according to the economic content and the building of accounts on the basis of index compression of analytical works upon the totals of the first synthetic balance homogeneous groups are quite topical.

Fiderigo Melis, an Italian professor, was the first Western academic to address this issue. In 1950 and 1972 he described the first analytical balance and drew the attention to the preserved analytical buildings which were the basis for the synthetic balance. But Melis did not analyze the analytical development. The very procedure of the index aggregation was also neglected.

As we were lucky to get hold of the first analytical balances built upon the Ledger of Francesco Datini Company in Barcelona, 1399, the interest to the first synthetic balance arose dramatically. Raymond de Roover, the honorable American scholar, in 1956 presented this balance as the building of indexes grouped upon economic content. We have doubted such an approach in our articles and as the main argument we used Luca Pacioli's thesis that the balance of accounts in the balance should be placed in such an order as the closing accounts appear in the Ledger.

The acquaintance with the original medieval balance of 1399, as many people believe it to be the most early balance among the preserved ones, confirmed our correct opinion. It is an eight-page balance where five of them were given to «Debtors» and three pages were given to «Creditors». There were 120 articles in the first part and 55 articles in the second part. Later we found the balances where the analytical articles were and two and three hundreds more in numbers. That is why the synthetic balance, which is due to the classification of accounts, grouped indexes and their arithmetic compression of seven articles and fitting into

one page, drew the researchers' attention. It is important to point out that the company's accountant in Avignon placed the indexes upon economic content ranging in the analytical buildings, and what is even more important is that he had been doing it since 1392. As it has been recently discovered, even then there was an analytical balance based on the equality of debit and credit sums of the closing accounts balance.

The building of the first synthetic balance was influenced by the trade secret.

The first synthetic balance was built in 1411 upon the data of the end of 1410. The first part of the analytical notebook is called «Goods in abode and shops». It takes 26 pages and, if to use the double-page numbering, than it is from 1R to 13V. In the synthetic balance 26 pages of analytics are presented by one index, and 38 pages of analytics in «Debtors» side are presented by 5 indexes. The modern accountant will just smile when sees the last total of the part which reads: «41 debtors and goods which can be seen in the Black and secret book». It reminds of the modern account «Settlements with buyers and customers». Of course, the «Debtors» section was a progressive part in the balance-building.

We were surprisingly impressed by the translation of the credit side of the analytical notes «Quaderno di ragionamento», or as Federigo Melis called it «deduction notes». The point is that the accountant compressed the credit side down to two indexes. The first actually veiled the profit index of the previous year in the total sum.

In the analytics this profit was divided between Francesco Datini and his partners:

- the debt sum before Tuci di Benci (he is probably the partner from Bruges) for his share is f 115 s 11 d 4, 5;
- the debt sum before Francesco di Marco Datini and Tommaso di ser Luca was f 347 s 16 d 1,5.

The evidence of veiling the accounting data is also confirmed by «11 creditors from the Ledger and secret book including the goods suppliers and other creditors of the company, accumulated profit, in total sum of **f 7033 s 22 d 5**», which united the indexes which have a lot to do with the owners of the company:

- the sum of invested capital (*corpo*) — f 196 s 22 d 4;
- the sum of reinvested capital (*sovraccorpo*) — f 3960 s 19 d 7;
- the sum of credit debts before the owners of the inner company (Francesco di Marco Datini and partners' from Bruges), who are in place of the creditors or goods suppliers — f 2625 s 15.

Thus, the synthetic balance was a progressive part in the balance-building and at the same time it served as a trade secret.

ПОИСКИ РАННИХ БАЛАНСОВ КОМПАНИИ ФРАНЧЕСКО ДАТИНИ В АРХИВЕ В ПРАТО

Екатерина Сергеевна Зинченко

*аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Кубанский государственный университет*

Краснодар, Россия

Ключевые слова: двойная бухгалтерия, пробные аналитические сальдовые балансы, контрольная функция, обеспечение сохранности имущества.

Для бухгалтера не должна вызывать сомнение актуальность знакомства с первыми бухгалтерскими балансами, которые имели место семь столетий назад. Тем более, если учесть, что среди наших исследователей их действительно никто не видел, а в среде западных коллег о них многие писали, но мало кто видел.

Когда команде профессора Кутера, в которую входила и автор данной публикации, удалось изучить систему книг компании Датини в Барселоне за 1397–1399 гг. и построенный по ним пробный сальдовый баланс на 8 страницах, то появилось несколько амбициозных публикаций типа «Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии». Для нас не подлежало сомнению, что это первый баланс, построенный по всем правилам двойной бухгалтерии, совпадающий с рекомендациями Пачоли (правда, Пачоли писал на 95 лет позже). Этому также способствовала публикация Р. де Рувера, переведенная на русский язык в 1958 г.

Как известно, до появления баланса бухгалтеры средневековья перечеркивали закрытый счет двумя или тремя тонкими чертами. Показателем правильного ведения учета служила книга со всеми перечеркнутыми счетами кроме счета «Прибыли и убытки». Теперь появилось требование обязательного контроля: сумма сальдо счетов дебетовых равна сумме сальдо счетов кредитовых. Это правило следует признать третьим постулатом Пачоли.

В августе 2012 г. нами обнаружены и переведены на русский язык пробные балансы той же компании, но на более ранние даты:

14 июля 1395 г.;

16 марта 1396 г.;

10 июля 1397 г.;

16 марта 1398 г.

Первый баланс (1395 г.) состоит из 5 страниц дебета и 3 страниц кредита. При его построении не возникло никаких негативных

моментов: суммы сальдо счетов дебетовых и кредитовых равны между собой (8198 барселонских фунтов 1 шиллинг 10 пенсов).

Интерес представляет баланс на 16 марта 1398 г. Сумма сальдо счетов дебетовых на странице Prato, AS, D. №1165/7, с. 3 V равна 10909 фунтов 9 шиллингов 1 пенс. Сумма сальдо счетов кредитовых на странице Prato, AS, D. №1165/7, с. 7 R составила 11028 фунтов 6 шиллингов 2 пенса. Бухгалтер записал дебетовый итог под кредитовым и написал: «Недостача фунтов 118 шиллингов 17 пенсов 1. Мы будем контролировать книги, когда у нас будет время, но, видимо, это не может быть чем-то другим, как ошибка. Это также относится к фунтам 18, которые следует показать на счете наличных, постольку мы их оставили для погашения долгов».

Построение пробного сальдового баланса повысило контрольную функцию учета. После нахождения ошибки на дебетовой странице появилась комментирующая запись: «Мы обнаружили Лузери Шадери, должника из Красной книги на с. 299 в виде сальдо его счета, сумма фунтов 113 шиллингов 4 пенсов 7».

Соответственно, на странице дебета Prato, AS, D. №1165/7, с. 3 V внесены две балансирующие записи: «Лузери Шадери на с. 299 сальдо его счета в Красной книге, занесено здесь (в балансе, прим. автора) на с. 5, сумма фунтов 113 шиллингов 4 пенсов 7». И, вторая запись: «Подсчитаны многочисленные наши расходы в Генуе, они отражены в Красной книге, сумма фунтов 0 шиллингов 9 пенсов 2».

Пробные аналитические балансы занимали по несколько страниц сальдо счетов дебиторов и кредиторов. Показатели в балансе располагались в том порядке, в котором счета находились в Главной книге.

FINDING EARLY BALANCE OF FRANCESCO DATINI IN ARCHIVE IN PRATO

*Ekaterina S. Zinchenko,
Post-graduate student
Department of Accounting and Audit
Kuban State University
Krasnodar, Russia*

Keywords: double-entry bookkeeping, trial balance, the monitoring function, preservation of property.

Any accountant and especially the researcher of the bookkeeping history would greatly appreciate the acquaintance with the first bookkeeping balances which were built seven hundred years ago. It should be mentioned that among Russian scholars no one has probably seen them, and a lot of modern Western colleagues have written about them but a few of them who have seen these balances, and probably no one has seen it.

When we had a chance to study the system of Francesco Datini's books in Barcelona dated 1397-1399 which are based upon the Ledger Prato, AS, D. №801, and the 8-page trial balance built also upon them, then a couple of our ambitious articles such as «What date should be considered the birthday of the double-entry bookkeeping» have appear. We had no doubt that we dealt with the first balance (and not an estimate as in Genoa – 1340) built according to all rules of the double-entry bookkeeping and in accordance with all Pacioli's recommendations (never mind that Pacioli used to write 95 years later). The article by R. de Roover translated into Russian in 1958 was also of assistance.

Luca Pacioli wrote, «Now the whole first Ledger with its Journal and Memorial will be closed. In order to be absolutely sure about the correctness of the entries in the books the checking of the closing procedure might be carried out. Transfer to the piece of paper all the debit sums with a cross from the Ledger and write them on the left side. All credit sums should be written on the right side. Add up all debit sums and you will get the total sum, which is called the «sum of sums» (summa summarum), the same thing should be done with the credit sums and you will get another «sum of sums». The first is a debit total sum and the second is the credit total sum.

Now if both total sums are equal, that is the debit and the credit sums have the same value, you can, according to the thoughts in Chapter 14, conclude that your Ledger has been correctly kept and it is closed. But if one of the total sums is larger than the other one, it would be the indication of the error in your Ledger which you should find using the wisdom given to you by God and knowledge which I hope you have».

As it is well known, before the balance was used the Medieval accountants used to cross the closed account with two or three thin lines. The Ledger with all crossed accounts except for "Profit and Losses" proved the correctness of the books' keeping. Now there was a requirement of an obligatory checking: *the sum of the debit balance is equaled to the sum of the credit balance*. This rule should be understood as Pacioli's third postulate.

In August 2012 the academics from the Kuban State University found and translated into Russian the trial balances of the same company but of the early dates:

July, 14 1395;
March, 16 1396;
July, 10 1397;
March, 16 1398.

The first balance (1395) consists of five debit pages and three credit pages. There were no negative moments during the building of it: the sum of debit balances and the sum of credit balances are equaled (Barcelonese pounds 8198 shillings 1 pence 10).

The balance of the company dated March, 16 1398 is of great interest. The sum of the debit balances in Prato, AS, D. №1165/7, c. 3 V equals £ 10909 s 9 p 1. The sums of credit balances in Prato, AS, D.№1165/7, c. 7 R equals £ 11028 s 6 p 2. The accountant transferred the sums of debit balances under the credit total and wrote: "The shortage is £ 118 s 17 p 1. We are going to check the books when we have time, but it is probably nothing but a mistake. The same thing is with £ 18 which should have been written in the cash account as this amount was left to cover our debts».

As we can see that the building of a trial balance increased the controlling function of bookkeeping. When the mistake was found, the following commentaries appeared on Prato, AS, D.№1165/7, c. 7 R : «We have found Luzery Shadery, a debtor from the Red Ledger on page 299 in the balance of his account; the sum is £ 113 s 4 p 7».

Thereafter, in the debit page Prato, AS, D.№1165/7, c. 3 V we find balancing commentaries: «Luzery Shadery's balance of account is on page 299 of the Red Ledger, written here (in the balance, authors' note) on page 5, the sum is & 113, s 4 p 7». And the second commentary, «Our great expenditures in Genoa are counted, they are written in the Red Ledger, the sum is £ 0 s 9 p 2».

The trial analytical balances were placed along several pages of debit and credit balances. The entries in a balance were placed in order of the accounts' appearance in the Ledger.

A more detailed text with the photocopies from the Medieval bookkeeping registers (bookkeeping accounts) gives a full picture of how the first balances were built.

ИССЛЕДОВАНИЕ ПРАКТИКИ ИСЧИСЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В СРЕДНЕВЕКОВЬЕ

Мария Алексеевна Иванова

*аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Кубанский государственный университет*

Краснодар, Россия

Ключевые слова: финансовый результат, униграфические счета накопления финансового результата, счет «Прибыли и убытки».

Как известно, современный бухгалтерский учет рассматривает 3 основных направления: финансовый результат, финансовое состояние хозяйствующего субъекта, движение финансовых потоков. В этой связи исследование исторических начал формирования финансового результата и отражение учетного процесса на счетах двойной бухгалтерии, познание генезиса счетов представляется весьма актуальным.

Изначально, в эпоху Средневековья бухгалтерский учет был наделен чисто управленческими функциями. На персональных счетах расчетов отслеживалась своевременность погашения долгов, на счетах продажи товаров выявлялся операционный финансовый результат по каждой партии. При завершении продажи партии итог розничной продажи на счете «vendite» подписывался под итогом оптовой покупки «compre», и по ним выявлялся операционный финансовый результат (прибыль или убыток от продаж).

И, только на следующем шаге генезиса бухгалтерских регистров произойдет слияние функций управленческого и финансового бухгалтерского учета. Это связано с появлением униграфических счетов раздельного накопления операционного финансового результата. В книгах Франческо Датини можно найти динамические цепочки таких последовательно увязанных счетов. Зная величину вложенного капитала в момент открытия бухгалтерской книги, собственник корректировал ее с учетом полученных по видам деятельности сумм операционных прибылей и убытков.

В работах, посвященных бухгалтерской системе Коммуны Генуя в 1340 г., рассмотрена униграфическая цепочка счетов накопления операционного финансового результата, состоящая из 6 последовательно увязанных счетов, включающая 120 показателей операционного убытка.

Интерес представляет самый ранний счет «Прибыли и убытки», сформированный бухгалтером Второй Компании в Пизе (20.06.1386—30.06.1392 гг.) в период условного закрытия компании.

Прибыль в сумме 1852 флорина 18 сольди 1 динар полностью отошла Франческо Датини, как единоличному собственнику компании.

Употребление термина «компания» к Первой и Второй Компаниям Датини в Пизе с юридической точки зрения неприемлемо. Для признания обособленной хозяйствующей единицы компанией, кроме принципа обособленного имущества, требуется наличие компаньонов.

До 1392 г. Франческо Датини в Пизе имел обособленное территориально удаленное индивидуальное предприятие. Так, сложилось, что историки, а не юристы или экономисты, делят период деятельности Датини в Пизе на 4 этапа:

— до 4 февраля 1383 г. — деятельность до официальной презентации;

— с 4 февраля 1383 г. по 19 июня 1386 г. — Первая Компания Франческо Датини в Пизе;

— с 20 июня 1386 г. по 30 июня 1392 г. — Вторая Компания Франческо Датини в Пизе;

— с 1 июля 1392 г. по 25 июля 1440 г. — Третья Компания Франческо Датини в Пизе.

Как станет видно из последующих исследований, именно Третья компания станет истиной компанией со свойственным компаниям механизмом распределения прибыли и отражением его на счетах бухгалтерского учета. Однако пик совершенствования учета на счете «Прибыли и убытки» будет достигнут при его балансировке, которая позволит или присоединить финансовый результат непосредственно к счету собственного капитала, или показать отдельной строкой в разделе «Кредиторы» баланса.

А.Ч. Литтлтон высоко оценивал роль счета «Прибыли и убытки» в развитии двойной бухгалтерии. Он писал: «Возможно, не дуальность формы, а баланс результатов является основным принципом двойной бухгалтерии... Полное обеспечение табулярной финансовой информацией, содержащей все необходимые данные и распространенное во многих крупных компаниях, которое теперь достигается двойной бухгалтерией не без сознательного использования равенства результатов и дуальности отчетной формы».

THE RESEARCH OF THE PRACTICE CALCULATION OF FINANCIAL RESULT IN THE MIDDLE AGES

Maria A. Ivanova

*Post-graduate student
Department of Accounting and Audit
Kuban State University
Krasnodar, Russia*

Keywords: financial result unigraphic accounts, accumulating financial results, "Profit and Loss" account.

It is a well-known fact that the modern accounting deals with 3 main directions: financial result, financial condition of the entity, flow of funds. In this regard, the study of the historical beginning of the financial result formation and the reflection of the accounting process in the double-entry bookkeeping accounts, studies of the genesis of accounts, are quite topical.

Initially, in the Middle Ages the accounting was granted just administrative functions. The timely repayment of debts was monitored on the personal accounts of calculation, and the operating financial result of each consignment of goods was detected in the selling goods accounts. When the whole consignment of goods was sold out, in the «*vendite*» account the total of the retail sale was written under the total of wholesale purchase «*compere*» on the basis of which the operating financial result was calculated (profit or loss from sales).

And, the merger of the administrating and financial accounting functions would take place only during the next step of the genesis of accounting registers. This is due to the appearance of the unigraphical accounts of separate operating financial result accumulation. A lot of such accounts can be found in Francesco Datini's accounting books, a merchant from Florence, during his first years in Tuscany. Usually such accounts were a part of the dynamic chain of consistently linked accounts. It is very much likely that at that time the owners kept their personal capital account out of the bookkeeping accounts system which was kept by the accountant. The personal capital account, as all other accounts, was unigraphical (and was kept in paragraphs).

Having known the invested capital sum at the moment of the opening of an accounting book, the owner could correct the saved sums of the operating profits and losses according to the types of business activities.

In works, devoted to the study of the bookkeeping informational system of the Commune of Genoa in 1340, the unigraphical accounts

system of the operating financial result accumulation, which contained a dynamic chain of 6 consistently linked accounts with more than 120 indexes of operating losses, is looked upon. This example is the evidence of the fact that even when the dual accounts were used; the unigraphical accounts of the operating result accumulation had been in use for some time until the dual «Profit and Losses» account was included into the system.

The eldest preserved «Profit and Losses» account, as some experts say, is the account of F. Datini's First Company in Pisa dated 1383-1386. But it is not exactly like that. The point is that this account was back-date presented in 1406, during the liquidation of the Third Company in Pisa. «Profit and Losses» account of Datini's First Company in Pisa consisted of three consistent double pages of the trading book. Of course, the debts are counted in the debit of account, and the profits are counted in the credit. A lot of indexes were accumulated in the accounts of the dynamic chains, and only some sums (when closing the dual sale accounts after June, 19 1386, the date of the preconditioned liquidation of F. Datini's First Company in Pisa) were transferred into the «Profits and Losses» account directly from the trade accounts.

The most early of preserved «Profits and Losses» accounts is of the special interest for the presently conducted research. Its formation was done by the accountant of Datini's Second company in Pisa (20.06.1386—30.06.1392) during 1392—1393, that is the period of the conditional closure of the company and the summarizing of the activities' totals. As we see, the algorithms used in 1406 and in 1392 are identical. It is known that the sum of *f* 1852 *s* 18 *d* 1 was given to Francesco Datini in full, as he was the sole owner of the company. Here the attention should be drawn to one very specific detail. The usage of the word «company» in connection with Datini's First and Second Company in Pisa is incorrect from the juridical point of view. In order to name a separate business unit as a company, except for the principle of the separate property, one must have partners.

Francesco Datini had an isolated geographically remote individual enterprise in Pisa up to 1392. It happens so that the historians, and not the lawyers or economists, have divided Datini's activity period in Pisa into 4 stages:

- before February, 4 1383 — the activity before the official presentation;
- from February, 4 1383 to June, 19 1386 — F. Datini's First Company in Pisa;
- from June, 20 1386 to June, 30 1392 — F. Datini's Second Company in Pisa;

– from July, 1 1392 to July, 25 1440 — F. Datini's Third Company in Pisa.

As it would be seen from the succeeding researches, it would be the Third company to become the true company with common for a company mechanism of profit distribution and reflection of it in the book-keeping accounts. But the top of bookkeeping improvements in «Profits and Losses» account would be its balancing, which would let either link the financial result to the personal capital account directly or show it as a separate line in the «Credit» side of the account.

A.C. Littleton appreciated the role of the «Profit and Losses» account in the development of the double-entry bookkeeping greatly. He wrote: «Perhaps equilibrium of results may be the keynote of double entry rather than duality of form».

НАСКОЛЬКО ТРАКТАТ ЛУКИ ПАЧОЛИ СОВПАДАЛ С УЧЕТНОЙ ПРАКТИКОЙ КОМПАНИЙ ФРАНЧЕСКО ДАТИНИ ЗА СТОЛЕТИЕ ДО ПЕРВОЙ КНИГИ О БУХГАЛТЕРИИ

Артем Михайлович Мусаэлян

*аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Кубанский государственный университет*

Краснодар, Россия

Ключевые слова: двойная запись, двойная бухгалтерия, Рикорданз, учетная система Франческо Датини.

В Трактате Пачоли описаны 3 книги: Мемориал–Журнал–Главная. Однако изучение средневековой практики по книгам из архивов не всегда подтверждает это, что делает актуальным изучение учетных книг, применяемых в компаниях средневековья. Важно ответить на вопрос, почему бухгалтеры Датини заново прошли путь (от униграфического учета к диграфическому), в то время, когда столетие до этого имела место учетная практика тосканской компании Джованни Фаролфи в Провансе (1299—1300 гг.) или коммуны Генуя в 1340 г.

На Конгрессе историков учета Алан Сангстер выступил с докладом «PACIOLI'S FORGOTTEN BOOK: THE MERCHANT'S RICORDANZE» (Забываемая книга Пачоли: Рикорданз купца). Выступление сводилось к следующему. «Как можно видеть из архива Датини, во время переходного периода от простой бухгалтерии к двойной записи велись в книге Рикорданз». Книги под таким названием использовались в Тоскане. Когда они только появились, торговцы использовали их и для ведения личных и автобиографических записей. Те, кто не вел дела, применяли такие книги в качестве дневников, но использовали тоже название книги. Со временем книга записей Рикорданз стала для купцов неким гибридом, состоящим частично из автобиографических и личных записей, а также для учета своей деловой активности, включая детали сделок и другие важные для факты, например, обещания, обязательства и условия соглашений.

«В XIV–XV вв. использование книги записей Рикорданз в бухгалтерской системе для целей учета прекратилось, и на её смену пришла новая книга под названием Мемориал, в которой отражались детали сделок.

В трактате Пачоли Мемориал считался одной из трех главных книг бухгалтерской системы того времени. Пачоли в конце трактата описывает еще одну книгу, которую вели «умные» торговцы, книгу

записей Рикорданз. В понимании Пачоли данная книга не была книгой Рикорданз для личных записей или гибрида записей личного и делового характера, и не представляла собой некий вариант Мемориала. Книга записей Рикорданз Пачоли служила исключительно для особой цели: в данную книгу заносилось то, о чем никак нельзя было забыть, т.е., она была еще одним контролирующим звеном в управлении делами торговца помимо того контроля, который предлагался системой двойной бухгалтерии».

Наш интерес к книге не случаен. Нами исследованы различные компании Империи Датины в разные периоды. Полностью отсутствует отдельная книга Мемориал в понятиях Пачоли, как и отсутствует отдельная книга Журнал. Мемориалом называют участки Главной книги или Mercanzie, в которых приведены записи, характерные для Журнала, т.е. формирования двойной записи.

Нами найдены книги «RICORDANZE» в Барселоне за 1397–1399 гг. и за 1399–1400 гг. В отличие от других книг, «RICORDANZE» несколько «неряшливые», и на них отсутствуют специальные знаки («крыжи»), свидетельствующие о переносе данных из этих книг на другие. Нами переведено одно фолио. Записи фрагментарные, зачастую не связаны между собой. Возможно, их анализ позволит ответить на вопрос, чем служила эта книга.

В дальнейшем планируется изучение имеющихся книг «RICORDANZE», поиск их связи с «Мемориалом» и записями в других книгах, и воссоздание систем учетных книг Датины в различных компаниях. Это поможет восстановить историческую истину формирования нашей профессии.

HOW TREATISE BY LUCA PACIOLI COINCIDE WITH THE ACCOUNTING PRACTICES OF COMPANIES FRANCESCO DATINI PER CENTURY PRIOR THE FIRST BOOK ABOUT ACCOUNTING

Artem M. Musaelyan

*Post-graduate student
Department of Accounting and Audit
Kuban State University*

Krasnodar, Russia

Keywords: double entry, double-entry bookkeeping, Ricordanz, Francesco Datini accounting system

Three books are described in Pacioli's treatise: Memorial — Journal — Ledger. But the studies of Medieval practices by the books from the archive of the XIII-XV centuries do not always confirm it. That is why it is quite topical to study the system of bookkeeping ledgers used in different Medieval companies in different periods of time. It is also very important to find the answer to the question why Datini's bookkeepers went through this way again (from the ungraphical bookkeeping to the digraphical one), when there was a bookkeeping practice of Tuscan company belonging to Giovanni Farolfi in Provance (1299-1300) or the Genoa municipality in 1340 available almost a century early.

At the XIII World Congress of historians of accounting Alan Sangster, a professor from Britain, spoke on behalf of his colleagues (co-authors: Greg Stoner; Paul De Lange; Brendan O'Connell) with a report «**PACIOLI'S FORGOTTEN BOOK: THE MERCHANT'S RICORDANZE**». The content of the report was as follows. «Double entry bookkeeping emerged by the end of the 13th century and was adopted by, for example, the Datini of Prato during the 1380s. In the transition from single to double entry evident in the Datini Archives, initially accounting records were kept in an account book called a *Ricordanze*. Record books of this name were typical of Tuscany and, when such books were first used in Tuscany, businessmen began to use them also as a form of personal diary and autobiographical record. Others not in business followed suit and maintained purely personal biographical diaries of the same name. For those in business, the *Ricordanze* thus developed into a hybrid: partly autobiography and personal and, partly a place to record matters relating to his business, including details of transactions and of other matters he did not wish to forget, such as promises, obligations, and conditional agreements.

As revealed in the Datini archives for the 14th and 15th centuries, use of a *Ricordanze* for this purpose was discontinued in the accounting

system and the book was replaced with another called a *Memoriale*, which contained details of all business transactions. By the time Pacioli wrote the first published description of double entry bookkeeping, the *Memoriale* was identified as one of the three principal account books of that system. The others were the *Giornale* [journal] and the *Quaderno* [ledger]. However, largely unnoticed by accounting scholars, towards the end of his treatise, Pacioli also describes another book that merchants 'would be wise to keep': a *Ricordanze*. Not a personal *Ricordanze* nor a hybrid personal plus business *Ricordanze*, nor a version of a *Memoriale*. Pacioli's *Ricordanze* was intended to serve a very specific purpose: it was a book dedicated to maintaining a record of things that should not be forgotten. As such, it was intended to provide an extra layer of managerial control over the affairs of the merchant beyond that provided by the double entry system».

A. Sangster and Co lead us to the conclusion that the RICORDANZE book, described by Pacioli, has nothing to do with the Memorial which is described in the triad of Memorial-Journal-Ledger. There are some references to many researchers who probably studied the RICORDANZE books in archives. At the same time Sangster and Co had seen neither the RICORDANZE books nor any other archived books.

Our interest to the book is not accidental. The point is that we have analyzed different companies and enterprises of Datini's Empire. In all cases there have been found neither separate Memorial book nor a separate Journal book as Pacioli meant it. The Datini's bookkeepers call Memorial those parts of Ledger or Mercanzie book where are the entries of Journal character which means that they are formed by double-entry rules. Of course, A Sangster and Co do not mention about it as they do not know it.

While studying the balances of Datini's company in Barcelona, we came across some books called «RICORDANZE» dated 1397-1399 (Prato, AS, D. 824) and dated 1399-1400 (Prato, AS, D. 825). The first one contains 54 completed pages and ends with number 27 Verso. In the second one there are 40 completed pages and the last page is 20 Recto. The photocopies of this book are in our computer. «RICORDANZE» books in comparison with other books, which are definitely recognized as bookkeeping books, are a little bit «sloppy», and, which is very important, they have no special marks on them, which meant the transferring of data from this book to other books, or no «punctuation» with other entries. We managed to translate one of the folios from Prato, AS, D. 824, c. 3 V-4 R. It probably can help us to understand the role of «RICORDANZE» book in the bookkeeping system

of Francesco Datini's companies and enterprises. Some of the entries are not very readable.

The entries are fragmentary in this folio and quite often are not connected between each other. But the analysis of them will give us the answer to the question of what the «RICORDANZE» book meant for Datini's bookkeepers. We have shared the translated text and the photocopies with our British colleagues, which means that in such researches there is no place for competition, but only for finding the truth.

Further, we plan to study the «RICORDANZE» books from Datini's archive and the connection between the entries in «Memorial» and other books. And, what is more important is to reconstruct the systems of bookkeeping ledgers in different companies belonging to Datini. This will help to reconstruct the historical truth about the formation process of our profession.

In February 2013 when preparing for the present Conference Prof. M.I. Kuter's post-graduates visited Francesco Datini's archive in Prato (Toscana). We managed to collect great material of photocopies of Medieval bookkeeping accounts related to the early periods of Datini's practice in Avignon (1363), when he made his first steps in business. In the partnership of two people his share of the capital made one-third of it.

The bookkeeping was kept on monographic accounts in column (in paragraph). The «RICORDANZE» book, which was the first book of such type, is among a great variety of books in the bookkeeping system of Datini's Empire which we are interested in. The collected materials are being analyzed at the moment. The results of our work will be presented at the Conference. Our findings are of scientific interest to researchers of accounting history: We found what we were looking for.

КАКОВЫ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ КНИГИ КОММУНЫ ГЕНУЯ ЗА 1340 Г

Ольга Александровна Сидиропуло

*аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Кубанский государственный университет*

Краснодар, Россия

Ключевые слова: двойная запись, двойная бухгалтерия, книга массари Генуэзской коммуны, лампа Вуда, смета доходов и расходов, счета продажи товаров, постоянные убытки от продаж.

Изучение истории возникновения бухгалтерии, учетных записей в первых учетных книгах средневековья представляется весьма актуальным хотя бы по причине, что ни один исследователь на постсоветском пространстве никогда до этого не видел ни одной такой книги.

Начиная с 2007 г. команда профессора М.И. Кутера проводит исторические исследования средневековой бухгалтерии в архивах Италии. Конечно, одним из первых объектов исследования стала бухгалтерская книга массари Коммуны Генуя, датированная 1340 г. Такой выбор не был случайным, так как данная книга считается общепризнанным первым сохранившимся фактом применения двойной бухгалтерии.

Русскоговорящие ученые и специалисты заочно познакомились с бухгалтерской книгой Генуэзской коммуны за 1340 г. в 1958 г., благодаря статье Раймонда де Рувера «Как возникла двойная бухгалтерия». Более подробен был Б. Пенндорф. Он описал историю обнаружения книги, ознакомил с исследованиями Беста, разобрал отдельные примеры.

В 1865 г. тогдашний директор архива Десимони впервые поведал об этой книге. Позже она была подробно исследована Г. Сивекингом. Судьба книги трагична. По приказу Наполеона книги архива были вывезены во Францию. После войны книги вернулись в Италию, сначала в Турин, затем на законное место. Книга пострадала от воды. Особенно повреждена нижняя часть листов книги, отдельные листы снизу или плохо читаемы или не читаемы вообще.

Нами совершено несколько выездов в архив, получены ценнейшие консультации профессора Альфонсо Азини, основного специалиста в этом направлении, переведено на русский язык множество счетов, построены компьютерные модели основных фрагментов. Нам представилась возможность поработать с книгой с применением лампы Вуда, что позволило восстановить отдельные размы-

тые фрагменты книги. В первую очередь, это относится к двум точкам на смете в разделе «Доходы».

В смете есть ссылка на сумму 202 лиры 10 сольди на странице 3. Однако при обычном прочтении обнаружить эту сумму не удалось. При помощи лампы Вуда установили искомую сумму в дебете третьего счета на размытой странице. Это подтверждает также размытый итог на кредитовой стороне счета, который нами получен двумя способами: при помощи лампы Вуда и обычным подсчетом.

В результате выполненных действий по идентификации вершин компьютерной модели установлены все 7 точек раздела «Доходы». Компьютерная модель строится от полученных доходов к понесенным расходам через все факты хозяйственной жизни, отраженные в книге. Такой выбор, а не обратный, не случаен: в смете имеется 7 статей доходов и 17 статей расходов.

Компьютерное моделирование по сохранившимся и воспроизведенным счетам книги сделало возможным исследование системы, содержащей дуальные счета сметы, персональные счета расчетов, продажи товаров, односторонние счета накопления текущих расходов и операционных финансовых результатов (отдельно для прибыли и убытков). Включение фактора времени свершения хозяйственных операций заставило изменить направление анализа операций, переориентировав ее на «расходы-доходы».

Такой подход позволил рассмотреть не только вопросы организации бухгалтерского учета, построения его процедуры, а также увидеть многие стороны политической, экономической и культурной жизни средневековых городов-коммун на территории Италии. Особый интерес вызвала система средневекового налогообложения и финансирования муниципальных программ, сформировать ответ волнующий вопрос: почему генуэзцы продавали товары ниже стоимости их приобретения.

THE RESULTS OF A STUDY OF THE GENOESE COMMUNE LEDGER OF 1340

Olga A. Sidiropulo

*Post-graduate student
Department of Accounting and Audit
Kuban State University*

Krasnodar, Russia

Key words: double entry, double entry bookkeeping, Massari Genoese commune ledger, Wood's lamp, estimate of revenue and expenditure, sales account, permanent losses from sales.

The study of the history of accounting, accounts in the first medieval ledgers is quite topical just because none of the post-Soviet researchers have seen not even one of such books.

Since 2007 the team of researchers led by Prof. M.I. Kuter has been conducting historical researches of the medieval bookkeeping in Italian archives. Of course, one of the first items to be studied was the Massari Genoese commune ledger dated 1340. This choice was not accidental, as this very book is the first recognized survived fact of the double entry bookkeeping.

Russian speaking researchers and the specialists got acquainted with the Massari Genoese commune ledger of 1340 in 1958 thanks to Raymond de Roover's article «The origin of the double-entry bookkeeping». B. Penndorf was more specific in his works. He described how the book was found, acquainted the readers with Besta's researches, analyzed some examples.

In 1865 Desimoni, the then head of the archive was the first to talk about this book. Later G. Siveking studied it in detail. The fate of the book is tragic. Under Napoleon's order all the archived books were taken away to France. After the war the books were returned to Italy, first to Turin and only then to their rightful place. The books were damaged by water, especially the bottom part of the pages; some bottoms of the pages are either hardly readable or not readable at all.

We have been to the archives a couple of times where we have been consulted by Professor Alfonso Assini, the main specialist in this field, have translated a lot of reports into Russian, have built computer models of the main parts. We had a chance to work with the book using the Wood's lamp, which helped us to reconstruct some diffused parts of the book. First of all, it concerns two numerals in the estimate of «Revenue» part.

There is a reference to the sum of 202 liras 10 soldi in page 3 of the estimate. But there was no chance to detect this sum without the lamp. With the help of the Wood's lamp we were able to restore the seeking sum in the debit side of the third account of the diffused page. This some is also confirmed by the total on the credit side, which we calculated, using two methods: the Wood's lamp and a simple calculation.

As a result of activities performed to identify the peaks of the computer model all 7 numerals of the «Revenue» part are identified. The computer model is built from the gained profits to the suffered expenses upon all the parts of the economic life which are registered in the book. The use of this very method and not vice versa is not accidental: there are 7 items of revenue and 17 of expenditure in the estimate.

The computer modeling upon the survived and restored accounts from the ledger made it possible to study the system of estimate with dual accounts, personal settlement account, sale of goods, single accounts of accumulating current expenditures and operating financial results (separately for profit and losses). The inclusion of the time factor of the transaction accomplishment made us to change the direction of the analysis of operations, re-directing it to the «expenditures-revenue».

Such approach gave us the basis to study not just the bookkeeping process, but to see many sides of political, economic and cultural life of the medieval town-communes in Italy. We were especially interested in the medieval system of taxation and financing of municipal programs and could find the answer to the topical for us question: why the Genoese sold their goods below the cost of acquisition.

ОТ РЕМЕСЛА К ИНСТИТУТУ: ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИТАЛИИ ОТ СРЕДНЕВЕКОВЬЯ ДО ВОЗРОЖДЕНИЯ

Ольга Николаевна Волкова

к.ф.-м.н., профессор кафедры финансовых рынков и финансового менеджмента,

НИУ ВШЭ – Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: бухгалтерский учет, социально-экономический институт, история бухгалтерского учета, учет Италии XII-XVI вв.

Появление и развитие новых методов в исторических, социологических, экономических науках в последние два десятилетия стимулировало интерес к становлению бухгалтерского учета в целом, отдельных его школ и направлений, а новая волна институциональных исследований – к взаимовлиянию учета и других социально-экономических институтов. В то же время, несмотря на обилие отечественных публикаций по техническим и методическим проблемам учета, работ по институциональным его аспектам, к сожалению, появляется очень мало. Кроме того, большинство исследований в области истории учета посвящены развитию учетных методов и техник, а не путей взаимодействия учетных теорий с другими отраслями экономического и менеджериального знания. Мы предполагаем заполнить этот пробел.

Цель данной работы проанализировать с институциональной точки зрения формирование и эволюцию бухгалтерского учета (методологии и практики) в Италии XII-XVI веков, а также проследить его взаимосвязь с развитием бизнес-среды. В ходе анализа будет показано, что формирование социального и экономического института бухгалтерского учета происходило как результат взаимодействия объективных и субъективных факторов политического, социально-экономического и общекультурного характера; выделены этапы институционализации.

Социально-экономический контекст итальянского торгового капитализма (коммерческой революции): начавшаяся в Северной Италии примерно в X в. н.э. коммерческая революция была одновременно и социальной революцией, в ходе которой владение землей и права управления в городах трансформировались в коммерческий капитал и коммерческую власть. Мерилом эффективности управления стал показатель возврата на капитал, потребность в исчислении которого породила особую технику ведения записей хозяйственных операций: бухгалтерский учет.

Социокультурный контекст. На наш взгляд, факторы следует разделить на две группы: культурно-технологические, то есть как новые технологии внедрялись в практику (десятичное счисление, визуализация текстов и др.); и трансляционные, позволявшие расширить и упростить распространение информации (образование всех уровней, книгопечатание).

Политический контекст. В городах образовались коммуны, возглавляемые выборными руководителями и коллегиальными органами; граждане пользовались личными свободами, а в своей деятельности находились под влиянием и контролем профессиональных гильдий.

Рассмотренные факторы создали благоприятную среду для институционализации бухгалтерского учета. В эволюции учетной деятельности прослеживаются характерные для большинства процессов институционализации этапы: сначала технологии, затем знания. Вслед за системой знаний деятельность, связанная с учетом, также стала институционализироваться: сформировалась профессия бухгалтера, организованы обучение и тиражирование профессиональной литературы.

Хотя XIV—XV вв. были экономически трудным временем, этот период стал началом эпохи Возрождения в культуре и успешного распространения бухгалтерского учета по всей Италии. Всплеск интеллектуальной активности в области учета, непосредственно последовавший за выходом «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли, необходимо рассматривать как следующий этап институционализации учета — протонаучный. На этом этапе система методов отражения хозяйственных операций преобразовалась в систему взглядов на природу самого учета.

В первой половине II тысячелетия в Италии учет развивался значительно быстрее, чем в других странах Европы из-за особой системы организации бизнеса. Только с распространением торгового капитализма учет получил распространение в Нидерландах, Великобритании, Франции, Испании.

FROM CRAFT TO INSTITUTION: ACCOUNTING IN ITALY FROM THE MIDDLE AGES TO THE RENAISSANCE

Olga N. Volkova

Ph.D., Professor

National Research University Higher School of Economics

Saint Peterburg, Russia

Keywords: accounting, social institute, economic institute, economic history, accounting history, Italy accounting of XII-XVI century.

The emergence and development of new methods in historical, sociological, and economic sciences during last two decades stimulated interest to the accounting in general and accounting schools. Besides, a new wave of institutional research rose the interest to the mutual influence of the accounting and other socio-economic institutions. At the same time, despite the abundance of domestic publications on technical and methodological aspects of accounting, its institutional nature attracts not enough attention. The majority of research on the history of accounting devoted to the development of registration methods and techniques instead of the ways which accounting theories interacted with other fields of economic and managerial knowledge. We assume to fill this gap.

The purpose of this work is to analyze the accounting evolution (practice and knowledge) in Italy of XII-XVI centuries, and also to track its interrelation with business environment, from the institutional point of view. During the analysis it will be shown that formation of social and economic institute of accounting occurred as a result of the interaction of objective and subjective factors of political, social, economic and cultural nature; institutionalization stages will be allocated.

Socio-economic context of the Italian merchant capitalism (commercial revolution): begun in Northern Italy around the tenth century Commercial Revolution was both a social revolution, when the ownership of land and the right to govern in the cities were transformed into commercial capital and power. The indicator of the return on capital became the measure of effective management. The need for its calculation generated a special technique of business transactions recording: accounting.

Socio-cultural context. In our opinion, the factors should be divided into two groups: the cultural-technological, that is, as new technologies were introduced into the practice (decimal figures, text's visual arrangement and so on), and translational, allowing to expand and simplify the distribution of information (education, book-printing).

Political context. Since XI c. the city communes were founded in Northern Italy, headed by elective leaders and authorities. Citizens enjoyed personal freedoms, and their activities were under the influence and control of professional guilds.

In the evolution of accounting activity we can trace the stages common to most processes of institutionalization. The above factors created a favorable environment for the institutionalization of accounting practices, later - accounting knowledge. After this, the professions associated with financial transactions data recording also began to institutionalize: the profession of the accountant and auditor was created, school training and professional literature replication started.

Although the XIV-XV centuries were economically difficult time, this period marked the beginning of the Renaissance in the culture and successful dissemination of accounting across Italy. "Treatise on the accounts and records" by Luca Pacioli was immediately followed by surge of intellectual activity in the field of accounting. This surge is to be regarded as the next stage of institutionalization of accounting knowledge – proto-scientific. At this point, the system of business transactions registration methods was evolved into a system of views on the nature of the accounting as that.

In the first half of the II millennium in Italy the accounting developed much faster than in other countries of Europe because of their different business systems. Only with the spread of commercial capitalism accounting records became popular in the Netherlands, Great Britain, France, Spain.

СЕКЦИЯ 6. ПРОФЕССИЯ БУХГАЛТЕРА
SESSION 6. ACCOUNTING PROFESSION

ПРОШЛОЕ КВАЛИФИКАЦИИ «ОБЩЕСТВЕННЫЙ БУХГАЛТЕР»

Жозе Варгас-Эрнандес
М.В.А, Ph.D, профессор
университет Гвадалахары, Мексика

Ключевые слова: аудит, прошлое аудита, высшее образование.

В условиях стремительных преобразований и событий, которые происходят ежедневно, изменения образовательной деятельности и практических предписаний необходимы с тем, чтобы решить все основные проблемы, с которыми сталкиваются высшие учебные заведения. Они вынуждены изменить свою образовательную деятельность и практические предписания с учетом всех обстоятельств в настоящем и будущем.

Изменения должны происходить в условиях постоянного взаимодействия с практикой, с тем, чтобы направить соответствующие исследовательские процессы и нацелить их на новые услуги, путем развития традиционных методов обучения, но всегда с должным уважением к этическим обязательствам.

Эта статья рассматривает взаимосвязанные темы в эпоху общественных бухгалтеров с обращением к прошлому.

BACKGROUND OF THE DEGREE IN PUBLIC ACCOUNTING

Jose Vargas-Hernández

*M.B.A; Ph.D, Professor
University of Guadalajara, Mexico*

Keywords: Public Accounting, Back ground of Public Accounting, Higher education

In rapid changes and developments that are a daily occurrence, a need to change educational activities and practical prescriptions to suit all circumstances to the major challenges to be faced are compulsory and the institutions of higher education are forced to modify their educational activities and practical prescriptions to suit all circumstances in the present and future, of particular concern and priority to the major challenges to be faced.

This is a permanent contact with all sectors that are interrelated with the profession and to alert appropriate investigative processes and target new services arising from the development of traditional exercise increasingly renewed but always with due respect for the ethical commitment.

This paper aims to review the interrelated subjects in the era of public accounting and its background comes as well.

ОБРАЗ БУХГАЛТЕРА В СПЕЦИАЛЬНОЙ ЛИТЕРАТУРЕ К. XIX – Н. XX ВВ.

Ирина Николаевна Львова

к.э.н., доцент

кафедра бухгалтерского учета и аудита

*Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Институт управления*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: коммерческое образование, образ бухгалтера, общественный долг, знания, навыки.

В конце XIX в. было положено начало развитию массового коммерческого образования. Законодательной основой этого процесса стало Положение о коммерческих учебных заведениях, Высочайше утвержденное в 1896 г. Оно было призвано содействовать развитию образовательных учреждений нового типа: коммерческих училищ, торговых школ, торговых классов и курсов коммерческих знаний.

Закон и первый опыт его применения дали повод для дискуссий о роли коммерческого образования в жизни общества и целях вновь создаваемых учебных заведений. Местом этих дискуссий стали съезды русских деятелей по техническому и профессиональному образованию, съезды директоров и представителей попечительных советов коммерческих учебных заведений и другие представительные собрания; они велись и на страницах многочисленных периодических изданий.

От коммерческих учебных заведений ждали, прежде всего, нового поколения просвещенных коммерсантов и бухгалтеров, способных изменить традиционные представления о предпринимательском поведении купцов и конторщиков, не обремененных обширными познаниями и общественным долгом. В спорах определялся облик участника экономической деятельности XIX – XX вв.

Спустя столетие, в 2003 г. вышла в свет работа Я.В.Соколова «Образ бухгалтера в литературе и кино»¹. Читателям был представлен весьма нелицеприятный коллективный портрет бухгалтера, создаваемый деятелями литературы и искусства многие годы. Источником их вдохновения – иначе не могло быть – являлись господствующие представления о профессии и распространенные предубеждения к ее носителям.

Стойкость, с которой эти предубеждения сохраняются в век управления информацией, создает впечатление, что информацион-

¹ Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.-233с.

ные технологии, изменившие само содержание профессии, не коснулись ее застывшего образа. Очевидно, что вектор формирования представлений о профессии сместился и нуждается в корректировке. Отрицательные качества, которыми литераторы наделяли бухгалтеров, в силу, прежде всего, эмоционального воздействия, оттеснили выверенные в дискуссиях, но еще не утвердившие представления о профессии, которые складывались у деятелей коммерческого образования на рубеже XIX – XX веков. Здесь мы имеем тот случай, когда обращение к истории проблемы может способствовать ее разрешению.

В спорах к. XIX – н. XX вв. о том, какими качествами должны обладать коммерсант и бухгалтер, можно выделить два аспекта:

- рассуждения об общественном долге участников экономической деятельности;
- формирование требований к их знаниям и навыкам.

Первый аспект отражал традиционные представления русского общества об образовании, как о средстве распространения культуры, в том числе на область предпринимательства. Для него характерны обращения к образам, отвечающим идеалам долга, чести и доблести. В аналогии «офицеры коммерции», которая получила в то время распространение, усматривается общая основа воинской присяги и клятвы присяжного бухгалтера (счетовода), тексты которой сопровождали проекты институтов присяжных бухгалтеров. Частная коммерческая практика и работа бухгалтера в этих рассуждениях были возвышены до уровня общественно значимой деятельности. Коммерсанты и бухгалтеры многим тогда виделись «культурными деятелями на экономической почве».

Второе направление дискуссий было прагматичным. Их следствием стало определение профессиональных качеств бухгалтера, таких как осведомленность в правилах счетоводства, умение находить решения в запутанных делах, хранить тайну и быть доверенным лицом купца. Именно в этом аспекте обсуждались перспективы счетного образования и требования к выпускникам коммерческих учебных заведений. Предполагалось, что возможна подготовка бухгалтеров двух или трех уровней, обладающих различной степенью познаний и, что особенно важно, разным пониманием роли бухгалтерии в хозяйственной жизни и отношением к ней.

В дискуссиях к. XIX – н. XX вв. был сформирован образ бухгалтера, облеченного общественным доверием и высоко профессионального участника коммерческой деятельности. Со временем, как случается с образами, он потускнел и утратил притягательность. И сегодня уместно вспомнить слова Я.В.Соколова: «Все ли мы сделали для того, чтобы полюбить свое дело и свою профессию?»².

² Там же, с.11.

IMAGE OF AN ACCOUNTANT IN THE PROFESSIONAL LITERATURE OF THE 19TH – 20TH CENTURIES

Irina N. Lvova

Ph.D., Associate Professor

Department of Accounting and Audit

St.-Petersburg State University of Economics, Institute of Management

St.-Petersburg, Russia

Keywords: business education, the image of an accountant, a public duty, knowledge, skills.

In the late 19th century the popular business education began to develop in Russia. The legal basis of this process has been "The Business Schools Regulations" issued in 1896. It was designed to facilitate the development of educational institutions of a new type of commercial colleges, trade schools, trade classes and courses of commercial knowledge.

The law and the first experience of its application gave rise to debates about the role of business education in the society and to the newly created institutions. These discussions were placed in the congresses of Russian leaders in technical and professional education, meetings of directors and members of Board of Trustees of commercial institutions and other representative meetings; they were on the pages of numerous periodic publications.

Discussants hoped that commercial institutions will produce the new generation of enlightened businessmen and accountants, capable to change traditional perceptions of entrepreneurial behavior of traders and clerks who had not burdened with extensive knowledge and public duty. In disputes the image of the 19th-20th economic actors were defining.

A century later Ya.V. Sokolov published a book "The image of an accountant in books and movies" (2003). A very unpleasant collective portrait of an accountant, given by writers and artists over the years, was presented to the reader. The source of their inspiration is the dominant understanding of the profession and widespread prejudice to its representatives.

Firmness, with which these biases persist in the age of information management, creates the impression that the informational technologies that changed the very content of the profession have not touched her frozen image. Obviously, the vector of the formation of the concept of profession has shifted and needs correction. Negative qualities that writers endowed accountants, of cause, because of the emotional impact, pushed those, verified in discussions, but have not yet approved at the

turn of the 19th – 20th centuries. Here we have a case where an appeal to the history of this problem can contribute to its resolution.

In the debate since the 19th – beginning of the 20th centuries about what qualities must have a merchant and an accountant, there are two aspects:

- reasoning about social duty of members of economic activity;
- formation of the requirements for their knowledge and skills.

The first aspect reflects the traditional view of Russian society on education, as a means of dissemination of culture, including the area of entrepreneurship. Treatment to image corresponding to the ideals of duty, honor and valor is typical to this point of view. This was the image of "officer of commerce," which was then spread, and common ground of oath of allegiance and oath of chartered accountant (accountant) was seen. Private commercial practice and the work of the accountant as an accountant in these arguments were raised to the level of socially significant activities. Merchants and accountants were imagined as "cultural actors on an economic ground".

The second direction of the discussions was pragmatic. Their consequence was to determine the competency of accountant, such as awareness of the rules of accounting, the ability to find solutions in complicated cases, to keep the secret and to be trustee of the merchant. It is in this aspect of education discussed the prospects of accounting education and requirements for graduates of business schools. It was assumed that it is possible to organize two or three levels of accounting education which have varying degrees of knowledge and, most importantly, different understanding of the role of accounting in economic life and attitude to it.

In discussions since the 19th and the beginning of the 20th centuries the image of accountant, highly-professional and invested with the public trust was formed. Over time, as happens with images, it faded and lost the appeal. Today, it is appropriate to recall the words of Ya.V. Sokolov: "Have we done everything in order to fall in love with our job and our profession?".

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ СЕРТИФИКАЦИЯ В УКРАИНЕ: ОСОЗНАННЫЙ ВЫБОР ИЛИ ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ НОРМА?

Алла Владимировна Озеран

к.э.н., доцент, докторант

Рената Сергеевна Коршикова, к.э.н., доцент

Государственное высшее учебное заведение «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетмана»

Киев, Украина

Ключевые слова: профессиональная сертификация, профессиональный бухгалтер, система высшего образования

В мировой практике уже давно сформирована система независимой сертификации бухгалтеров и аудиторов. Сертификация по своей сущности означает получение документального подтверждения (сертификата) на право чего-либо. В случае бухгалтерской профессии – это получение подтверждения соответствия знаний определенным стандартам. Возникает вопрос: каким именно стандартам и так ли это необходимо?

Понятие профессионального бухгалтера определено Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) в Международных стандартах контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг издания 2010 года. Профессиональный бухгалтер – это лицо, состоящее в любой профессиональной организации, являющейся членом МФБ. Основным условием членства в этих организациях является участие в сертификационных программах, разработанных с учетом требований Международных стандартов образования (IES) МФБ. При этом сертификат гарантирует высококачественные знания и умения его обладателя. В свою очередь, цель профессиональных бухгалтерских организаций состоит в обеспечении постоянного повышения квалификации своих участников, что выступает обязательным требованием продолжения членства.

В Украине организациями-членами МФБ являются: Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины (ФПБАУ) и Украинская ассоциация сертифицированных бухгалтеров и аудиторов Украины (УАСБА). Следовательно, в Украине созданы необходимые условия как для развития профессии в целом, так и для профессионального роста специалистов. Однако, иногда для получения статуса профессионального бухгалтера (в случае ассоцииро-

ванного членства) достаточно лишь иметь опыт практической работы в сфере бухгалтерского учета и/или аудита не менее одного года. То есть наличие, как специального высшего образования, так и одного из признаваемых на международном уровне сертификатов - CPA, ACCA, ACA, CIPA не обязательно.

В Украине требования к должности бухгалтера изложены в Справочнике квалификационных характеристик профессий работников, утвержденных приказом Министерства труда и социальной политики Украины от 29.12.2004 г. № 336 (далее - Справочник). В подразделе "Квалификационные требования" этого документа определены уровни специальной подготовки работника, необходимые для исполнения возложенных на него обязанностей, в зависимости от которых Справочник делает разграничения в пределах одной профессии. Обязательным условием для присвоения квалификации «бухгалтер (с дипломом специалиста)» в категории «профессионалы» является наличие полного высшего образования соответствующего направления подготовки. Но при этом прохождение процедуры независимой профессиональной сертификации не требуется.

Безусловно, высшее образование по специальности «Учет и аудит» позволяет соблюдение формальных требований для работы в выбранном направлении, но, к сожалению, не всегда обеспечивает выпускников необходимыми в современных условиях хозяйствования знаниями и умениями. Это, в свою очередь, не гарантирует работодателю получение высококвалифицированного специалиста, что и стало предпосылкой появления на рынке Украины широкого спектра международных программ профессиональной сертификации. Таким образом, сущность и возможности таких созвучных терминов, как «профессиональный бухгалтер» и «бухгалтер-профессионал», несколько не соответствуют друг другу.

Сертификация бухгалтеров дает им равные возможности для профессионального роста, в тоже время защищает и повышает престиж самой профессии. В свете этого остается открытым вопрос о месте и роли высшего образования в сфере подготовки бухгалтеров. С другой стороны, учитывая высокую степень государственного регулирования бухгалтерского учета в Украине, необходимо разработать концепцию поддержки сертификационных программ, в том числе закрепить в отечественных нормативных документах понятие «профессиональный бухгалтер».

PROFESSIONAL ACCOUNTING CERTIFICATION IN UKRAINE: CONSCIOUS CHOICE OR LEGISLATIVE RULE?

Alla V. Ozeran

Ph.D, Associate Professor, Doctoral Candidate

Renata S. Korshykova

Ph.D, Associate Professor

SEHL “Vadym Hetman Kyiv National Economic University”

Kyiv, Ukraine

Key words: professional certification, professional accountant, higher education system.

In world-wide practice, system of independent accountants and auditors certification is formed long ago. Certification, in itself means getting documentary proof (certificate) for the right of something. In case of accounting profession it is getting proof of accordance knowledge with standards. What is the question? Which particular standards to? And is it so necessary?

The professional accountant definition is described by International Federation of Accountants (IFAC) in International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Pronouncements published in 2010 year.

The professional accountant is a person who is a member of any professional organization - member of IFAC. The main term of membership in these organizations is participation in certification programs developed according International Education Standards (IES) requirements. In this case, the certificate guarantees high quality knowledge and skills of its owner. In addition purpose of professional accountant organizations is to provide continuous improvement its member's level of proficiency and it is the statutory requirement for membership prolongation.

In Ukraine member organizations of IFAC are Ukrainian Federation of professional Accountants and Auditors (UFPAA) and Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors (UACAA). Therefore, all preconditions for profession developing in whole and specialist professional growth are formed in Ukraine. Sometimes for obtaining of professional accountant status (in case of associate membership) it is enough to have experience of practical work in the accounting area and/or audit not less than one year. That is presence each of special higher education and one of internationally allowable certificate – CPA, ACCA, ACA, CIPA is not necessarily.

In Ukraine requirements for accountant appointment are published in Catalogue of job description, as approved by Ministry of labor and social policy order 29.12.2004 № 336 (hereinafter referred to as Catalogue). Paragraph “Qualification criteria” of this document defines worker’s proficiency level which is necessary for them imposed duties. According to that Catalogue makes differentiation within one profession. Essential condition for awarding Accountant (with Specialist Degree) in Professionals category is having complete higher education with respond training course. But in this case independent professional certification is not required.

It is certainly that higher education in "Accounting and Auditing" enables compliance with the formal requirements for the work in this direction, but, unfortunately, does not always produces the graduates with knowledge and skills needed in the contemporary economy. This, in turn, does not guarantee the employer to obtain a highly qualified specialist, and that was a prerequisite for the appearances of the Ukrainian market a wide range of international programs for professional certification. Thus, the nature and the possibility of the consonant terms "professional accountant" and "professional accountant", are not the same.

Accountant’s certification gives them equal opportunities for professional growth, at the same time, protects and enhances the prestige of the profession. Hence, the question remains about the place and role of higher education in the training of accountants. By the other side, given the high degree of state regulation of accounting in Ukraine, should be developed to support the concept of certification programs, including the secure in the domestic regulatory documents the term "professional accountant".

ТЕОРИЯ АГЕНТСКИХ ИЗДЕРЖЕК В ПРИМЕНЕНИИ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ЭКОНОМИЧЕСКОМУ АНАЛИЗУ И РАБОТЫ Я.В.СОКОЛОВА

Елена Владимировна Басалаева

д.э.н, доцент

*кафедра учета и анализа хозяйственной деятельности
Финансовый университет при Правительстве Российской Феде-
рации, Заочный финансово-экономический институт*

Москва, Россия

Ключевые слова: теория агентских издержек, бухгалтерский учет, экономический анализ, финансовый менеджмент, поведенческая теория, поведенческий бухгалтерский учет

Затраты на содержание бухгалтерской, налоговой, аудиторской или контрольно-ревизионной, аналитической и других финансовых служб являют собой классический пример агентских издержек. При этом такие издержки довольно трудно «оправдать», т.е. определить, какой их уровень следует признать «нормальным», а какой – излишне завышенным или, напротив, недостаточным. По своей природе эти издержки – косвенные, поэтому «привязать» их к какой-либо отдельной сделке, основываясь на объективных критериях, т.е. не прибегая к какому-либо из способов распределения, довольно сложно. Однако по мере развития производственных отношений делать это необходимо, поскольку фактически – это единственный способ оценить и управлять эффективностью соответствующих служб, а также противостоять росту неконтролируемых издержек.

На сегодняшний день эта задача более или менее успешно разрешена в практике работы аудиторов, особенно – внешних, где, как известно, оплата труда определяется рисками обнаружения или необнаружения ошибок, количеством и качеством выявленных ошибок, их существенностью. Именно поэтому вопросы определения размера «существенности», а также выбор методики ее определения являются принципиально важными. Логика здесь проста и понятна: чем больший процент ошибки признается «допустимым», тем меньше трудозатраты аудитора, а также риски обнаружения. Однако даже здесь имеется некоторое противоречие, назовем его «парадокс смысла», который заключается в том, что с точки зрения документального оформления результата аудиторской работы аудитор отвечает не за размер выявленных ошибок, их качество и количество, а только за свое «мнение» относительно возможного воздействия последних. Все другие пользователи отчетности вынужде-

ны принимать заключение аудитора «на веру» в прямом смысле этого слова до тех пор, пока в руках у пользователя такой отчетности не будет веских доказательств обратного. В условиях, когда кажущиеся такими «объективными» критерии на самом деле также оказываются довольно «субъективными», приходится либо полагаться на профессиональную этику, либо на психологически адекватные ситуации поведенческие реакции отдельных «контролеров».

Оценка эффективности работы финансовых менеджеров на практике сводится к формированию размера оплаты их труда. Как правило, премиальные выплаты, бонусные и иные поощрения «привязываются» либо к размеру прибыли организации, либо – к размеру дивидендных выплат собственникам (акционерам). С одной стороны, подобные схемы обеспечивают заинтересованность наемного работника в улучшении финансовых результатов бизнеса в целом. С другой стороны, здесь нередки случаи злоупотреблений, включая и те, которые имели громкий общественный резонанс, когда «проштрафившиеся» менеджеры покидали свои посты, воспользовавшись «золотыми парашютами», прописанными в их контрактах при приеме на работу. Указанные проблемы достаточно давно исследуются профессором Гарвардского университета Майклом Дженсенем (см., например, самую цитируемую его работу «Теория фирмы: поведение менеджеров, агентские издержки и структура собственности (Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure)», 1976 года, в соавторстве с Уильямом Меклингом). За аналогичные «поведенческие» исследования были присуждены Нобелевские премии по экономике в 1992 г. Г.Беккеру, в 2002 г. – Д.Канеману (причем, это первый случай в истории, когда эта премия была присуждена за психологические исследования).

Однако несравненно более трудной представляется задача определения подобными способами эффективности труда бухгалтера, сотрудника налоговой службы предприятия или аналитика. Значительное внимание уделял этому вопросу профессор Я.В. Соколов (вспомним, например, его статьи «За что платят бухгалтеру?», «Человек в бухгалтерии», «Учетные традиции Китая: профессиональная мораль и практические схемы» и др. для журнала и портала 1-С, вошедшие позднее в сборник «Бухгалтерский учет – веселая наука»). При этом подход, который использовал Ярослав Вячеславович соединял в себе этические, моральные и другие «поведенческие» аспекты. И в этом он в определенном смысле опередил свое время, основав по сути новое направление научных исследований, которое автор настоящей статьи предлагает назвать «поведенческий бухгалтерский учет».

AGENCY COSTS THEORY APPLICATION TO ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS AND Y.V. SOKOLOV'S PUBLICATIONS

Elena V. Basalaeva

*Doctor of Economic Science, Associate Professor
Department of Accounting and Analysis
Financial University under the Government of Russian Federation
Correspondent Institute of Economy and Finance
Moscow, Russia*

Key words: agency cost theory, accounting, economic analysis, financial management, behavior theory, behavior accounting

Accounting, tax, audit, controlling, analysis and other financial services costs are classical examples of agency costs. These costs are very difficult to approve or justify or otherwise excuse. That means it is very difficult to determine the “normal” costs, “low” costs or “extra” costs. By the nature these costs are indirect therefore it is impossible to apply these costs to the exact transaction based only on clear and objective criteria without using of any allocation methods. But further development of production relationships show that it is more and more necessary to find these criteria because actually it is the only way to value and to manage the efficiency of these services and to reduce uncontrollable costs.

Today this problem more or less solved in audit practice, especially in external audit practice. It is well-known that auditor's wage depends on detection risks, quantity and quality of detected mistakes and materiality. That's why the discussions concerning the extent of audit and the exact size of materiality are principally important. The logic is simple and clear. That means the larger extent of acceptable mistake the less the audit wage costs and the less undetectable risks. The contradiction is that auditor responsible only for “opinion”, but not for the quality and the quantity of detected mistakes. Legally (by contracts and other documents) an auditor is responsible for opinion regarding the possible influence of mistakes. We called it “the reasonable sense paradox”. The users of financial reporting must rely on auditor's opinion until they get the proof that the audited financial reporting is unreliable. In terms when the criteria seemed so “objective” but actually they are quite “subjective” we need to rely on professional ethics or we need to rely on psychologically adequate behavior of the single “controllers” reaction to the situation.

The evaluation of financial managers' efficiency practically tends to the consideration of principles of their wages accrual. The general rule is that bonuses, premiums etc. are related to the profit size or to the divi-

dends size. From one side these schemes provide the interest of managers in business results as a whole. From the other side there are some cases of abuse including those that have huge public reaction. The reason is that top managers dismissed actually left the companies with “golden parachutes” as it was stated in their labor contracts. The research of this problems are made by Harvard University professor Michael Jensen (see for example the most quotable his publication Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure)», 1976 in cooperation with William Meckling). The economy Noble Prize were given in 1992 to Gary Becker and in 2002 to Daniel Kahneman (and it was the first case then the economy Noble Prize was given for the psychological research) for the analogous behavior research.

But uncomparatively more difficult problem is the problem of determination of efficiency of labor of accountant or analytic or tax department manager using the same approach. Professor Sokolov paid more attention to this matter (remember for example his articles “For What Accountants Are Paid?”, “Man in Accounting Profession”, “China Accounting Traditions: Professional Morale (Ethic) and Practical Schemes” and other for 1-C magazine and portal which were later included in collection of articles “Accounting is funny science”). Professor Sokolov’s approach combines ethic, moral and other “behavior” aspects. Professor Sokolov in his approach forwarded in some way his time. Actually he founded new scientific direction which the author of this article propose to call “behavioral accounting”.

АНАЛИТИЧЕСКАЯ ДОМИНАНТА В ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ КОМПЕТЕНЦИЯХ БУХГАЛТЕРА БУДУЩЕГО

Светлана Викторовна Калабухова

*К.э.н., доцент, профессор
кафедра учета в кредитных и бюджетных организациях и эконо-
мического анализа,*

*Киевский национальный экономический университет имени Вади-
ма Гетьмана*

Киев, Украина

Ключевые слова: аналитическая деятельность, аналитическая компетенция, бухгалтерский анализ, бухгалтер-аналитик.

С постепенным отходом от идеологии тотального централизованного планирования на постсоветском пространстве нарушились вертикальные связи в экономике, и на первый план вышли горизонтальные связи экономических субъектов. В таких сложнейших современных условиях глобализации, информатизации и конкуренции человеческий фактор становится решающим. Поэтому изменение психологии управленческого аппарата экономических субъектов хозяйствования, в состав которого также входят и специалисты бухгалтерской службы, становится объективной необходимой реальностью в условиях развития новых технологий, усложнения производственных и организационных процессов.

Следует отметить, что во все исторические моменты развития производительных сил и производственных отношений происходит трансформация видов профессиональной деятельности управленческого аппарата и создаются условия, при которых выполнение какой-либо функции становится более важным, чем выполнение других функций. Так появляются функциональные доминанты (от лат. *dominans* «господствующий») в профессиональных компетенциях управленцев.

Повышение требований к оперативности и качеству принимаемых решений на всех уровнях управления современным предприятием или организацией, решение ряда экономических проблем невозможно без четкого аналитического подхода. Потребность современного рынка труда в высококвалифицированных бухгалтерско-аналитиках актуализирует необходимость исследования вопроса формирования аналитической компетентности в процессе профессиональной подготовки будущих бухгалтеров.

В психолого-педагогической литературе под аналитическими способностями понимают наличие у человека склонности выявлять существенные связи между различными элементами информации, способности на основе анализа конкретной ситуации строить ее целостный образ. Таким образом, под аналитической компетентностью бухгалтера как одной из ключевых составляющих его профессиональной компетентности, следует понимать способности теоретизировать, находить причинно-следственные связи между элементами количественной информации, которая нашла свое отражение в бухгалтерских документах первичного, текущего и итогового учета и на основе этих установленных информационных связей разрабатывать целостные пакеты предложений относительно улучшения результатов операционной, инвестиционной и финансовой деятельности экономического субъекта.

В отношении профессиональных компетенций бухгалтера будущего, то следует подчеркнуть, что он гипотетически осуществляет свою профессиональную деятельность в условиях становления информационной экономики, или же «экономики знаний», поэтому усиление аналитической доминанты в функциях бухгалтера будет способствовать более оперативному и эффективному получению не только количественной информации, но и получению качественных знаний топ-менеджментом об объекте хозяйствования для обоснования управленческих решений.

Изучение вопроса формирования профессиональных компетенций бухгалтера на постсоветском пространстве с учетом потребностей «экономики знаний» позволяет сформулировать следующие основные *выводы*:

- аналитическое мышление бухгалтера будущего является основным инструментом научного познания учетной информации в «экономике знаний»;
- аналитическая функция в профессиональных компетенциях бухгалтера будущего означает способность к аналитическому мышлению и наличие аналитических способностей, умения осуществлять анализ причинно-следственных связей компонентов информации об эффективности работы предприятия на основе оценки бухгалтерской (финансовой, статистической, налоговой) отчетности с определением тенденций развития экономических ситуаций;
- характерной особенностью бухгалтера будущего должна стать способность читать, интерпретировать учетную информацию, содержащуюся в бухгалтерской документации и отчетности для построения гипотез относительно движения денежных потоков, просчитывать и предвидеть возможные последствия, понимать и применять известные концепции;

- формирование аналитической компетенции бухгалтера будущего обеспечивает более эффективное обоснование решений о целесообразности капитализации расходов на формирование активов;

аналитическую доминанту следует рассматривать в системе функционального обеспечения реализации профессиональных компетенций бухгалтера будущего, выраженную в готовности и способности к аналитической деятельности, а также как набор личных качеств бухгалтера, необходимых для адаптации и эффективной управленческой деятельности.

СЕКЦИЯ 3. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

SESSION 3. ACCOUNTING THEORY

О ГРАНИЦАХ МЕЖДУ ТЕОРИЕЙ И ПРАКТИКОЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ОДНОГО ВЫСКАЗЫВАНИЯ ПРОФЕССОРА Я.В. СОКОЛОВА

Зиновий Владимирович Гуцайлюк

*доктор экономических наук, профессор
кафедры учета в производственной сфере,
Тернопольский национальный экономический университет*

Тернополь, Украина

Ключевые слова: научные исследования, теория, методология, бухгалтерский учет, счетоведение.

Исследования, связанные с развитием теории бухгалтерского учета, его максимальной ориентацией на удовлетворение прежде всего нужд управления, велись во все времена развития общества. Как справедливо отмечал проф. Я.В. Соколов "Без науки, без развитой теории бухгалтерского учета любой прогресс невозможен"¹.

Вместе с тем, он же, исследуя вопросы совершенствования производственного учета, анализа его организационных структур и распространения механизированной обработки экономической информации, отмечал буквально следующее: "В 1953 г. теория бухгалтерского учета прекратила существовать. То, что издавали, было набором либо тривиальных, либо бессодержательных фраз"².

Так как это утверждение, в сущности, выносит отрицательный вердикт науке о бухгалтерском учете как таковой, есть необходимость остановиться на этом более обстоятельно. Прежде всего, такой выдающийся ученый, как проф. Я.В. Соколов мог иметь собственное (даже очень критическое) мнение относительно качества научных исследований (включая и собственные). Интересно, что сразу же после категорического вывода относительно прекращения существования с 1953 года теории бухгалтерского учета Я.В. Соколов отмечает, что успехи ученых в последующие годы связаны с учетом издержек производства. При этом анализирует работы таких известных ученых, как И.А. Басманов, П.С. Безруких, Б.И. Валуев, Э.К. Гильде, А.А. Додонов, В.Б. Ивашкевич, И.А. Ламыкин, И.С. Мацкеви-

¹ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. С. 352.

² Там же. С. 325.

чюс, А.С. Наринський, Н.Г. Чумаченко і інші. Річ йде про наукові праці, в яких містяться значущі напрацювання теоретичних передумов бухгалтерського обліку.

Крім того, саме в кінці 70-х - початку 80-х років ХХ століття почався новий етап у розвитку його теорії. Зокрема, ще в 1979 році відомий український вчений професор П.П. Немчинов опублікував підручник з теорії бухгалтерського обліку (Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977), в якому основні його передумови розкриті шляхом попереднього осмислення, тобто з позицій політичної економіки. В тому ж році вийшла з друку монографія В.Ф. Палія і Я.В. Соколова (Палій В.Ф. Введення в теорію бухгалтерського обліку / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Фінанси, 1979), в якій сформульована концепція обліку на перехідному етапі від командно-адміністративної до ринкової системи управління економікою – задовго до практичного здійснення цього процесу.

Таким чином, розвиток теорії бухгалтерського обліку во другій половині ХХ століття відбувався постійно. Щодо утвердження проф. Я.В. Соколова, то, на наш погляд, це пов'язано з його власними завищеними вимогами до поняття "теорія".

Разом з тим, в сучасний час вченим-бухгалтерам властивий певний догматизм щодо того, що є бухгалтерським обліком (теорією), а що практикою. Тому, як справедливо зауважує С.Ф. Легенчук, склалася ситуація, в якій дуже складно провести демаркацію між теорією і практикою, а також встановити значущість кожної з складових у розвитку бухгалтерського обліку³. Звичайно, ці проблеми потребують окремого вивчення. При цьому, на наш погляд, дослідження мають вестися з використанням підходів до розуміння теорії бухгалтерського обліку як єдиної загальної теорії розвитку наук.

³ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. С. 394.

**ABOUT LIMITS BETWEEN THE THEORY AND PRACTICE OF
ACCOUNTING WITHIN THE CONTEXT OF ONE OF PROFESSOR
Ya. V. SOKOLOV'S STATEMENT**

Zinoviy V. Hutsaylyuk

*Doctor of Economics, Professor
Department of Accounting in Production Sphere
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine*

Key words: scientific researches, theory, methodology, accounting, accounting science.

The researches connected with development of the theory of accounting and its maximum orientation to satisfaction first of all needs of management, have been conducted at all times of society developments. As fairly it was pointed out by Prof. Ya.V.Sokolov – "Without science, without the developed theory of accounting any progress is impossible"¹.

At the same time, while investigating questions of improvement of the production account, the analysis of its organizational structures and distribution of the mechanized processing of economic information, he noted exactly the following: "In 1953 the theory of accounting stopped its existing. Everything, that was published, was a set of either trivial or empty phrases"².

As this statement, in fact, renders a negative verdict to science about accounting in itself, there is a need to focus on it in more details. First of all, such outstanding scientist, as Prof. Ya.V. Sokolov could really have his own (even very critical) opinion about the quality of scientific researches, including his own ones. It is interesting, that immediately after a categorical conclusion concerning the existence termination of the theory of accounting in 1953, Ya.V.Sokolov notes, those successes of scientists during the following years are connected with accounts of production costs. At this time he analyzes papers of such known scientists, as I.A.Basmanov, P.S.Bezrukikh, B.I.Valuyev, E.K.Gilde, A.A.Dodonov, V. B. Ivashkevich, I.A.Lamykin, I.S.Matskevichyus, A.S.Narinsky, N. G. Chumachenko and others. What is meant here is referred to scientific works which contain considerable practices of theoretical assumptions of accounting.

¹ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. Р. 352.

² Ibid, p. 325.

Besides this, at the end of the 70th - the beginning of the 80th years of the XX century the new stage in development of its theory began. Particularly, in 1979 the known Ukrainian scientist, Professor P.P. Nemchinov published the accounting theory book (Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку/ П.П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977), in which its main implications are brought to light, by their precedent apprehension from the points of Political Economy. In the same year V.F.Paliy and Ya.V.Sokolov's monograph was published (Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета/ В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы, 1979), in which the account concept on the transitional period from command-administrative to a market control system of economy – long before practical implementation of this process was created.

Thus, development of the accounting theory in the second half of the XX century was constantly in progress. As for the Prof. Ya.V.Sokolov's statement, that, in our opinion, it is connected with his own steep demands concerning the concept "theory".

At the same time, the scientists-accountants are now definitely keen on the certain dogmatism about what in accounting is science (theory), and what is practice. Therefore as S.F. Legenchuk fairly notices, the situation has been created, in which it is very difficult to make demarcation between the theory and practice, and also to establish the importance of each of components in the development of accounting³. It is obvious that these problems demand the separate studying. Thus, in our opinion, researches have to be conducted with use of approaches to understanding of the theory of accounting as unitary general theory of development of sciences.

³ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки/ С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010.

ВКЛАД ПРОФЕССОРА Я.В.СОКОЛОВА В РАЗВИТИЕ УЧЕТНОЙ МЫСЛИ В ЛИТВЕ

Йонас Станиславович Мацкевичюс

*габилированный доктор социальных наук, профессор
Вильнюсский университет*

Вильнюс, Литовская Республика

Ключевые слова: проф. Я.В.Соколов, учетная мысль, вклад, научные труды.

Мое научное сотрудничество с профессором Я.В.Соколовым длилось 45 лет. Я был рецензентом его книг „История развития бухгалтерского учета“ (1985 г.), „Очерки по истории бухгалтерского учета“ (1991 г.), „Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней“ (1996 г.), консультантом при подготовке первого (1994 г.) и второго изданий „Трактата о счетах и записях“ Луки Пачиоли. Он писал мне и интересовался, с „какими новыми мыслями я общаюсь“, просил перевести с литовского языка содержание основных глав моих книг.

В своей статье „Профессор Соколов – отец истории и философии бухгалтерского учета“ (Ф.Ф.Бутынец, М.О.Козлова. После­словие посвящается памяти профессора Я.В.Соколова, ЖГТУ, 2010), я представил его как очень плодотворного научного исследователя, поле деятельности которого было очень широким и на котором он усердно работал и вырос как Ученый, Педагог, Оратор, Психолог, Воспитатель, Философ и большой Труженик.

Теперь я хочу ознакомить, какой вклад внес проф. Я.В.Соколов в развитие учетной науки и педагогики в Литве.

Особенно велика роль проф. Я.В.Соколова при подготовке диссертаций членами кафедры бухгалтерского учета Вильнюсского университета. Он дал ценные советы не только как собирать, анализировать и обобщать информацию, но и как защищать диссертацию, как себя вести, когда во время защиты волнуешься и получаешь сложные вопросы. Он учил, что за числами учета важно увидеть „новые глубины и безграничные пространства“, что бухгалтерский учет является важнейшим источником информации, которую можно использовать для самых различных целей, что главная задача не в том, чтобы регистрировать факты, „а в том, чтобы решать задачи, возникающие в ходе хозяйственной деятельности“. Решая сложные научные проблемы, Ярослав Вячеславович рекомендовал раскрыть динамику протекающих процессов, описать их закономерности, представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития. Он подчеркивал, что разные процессы и явления, если хочешь

познать их сущность и природу, важно классифицировать по определенным признакам.

Проф. Я.В.Соколов внес большой вклад в усовершенствование методик преподавания учетных дисциплин. Его научные труды постоянно включались и включаются в учебные программы таких дисциплин, как „История бухгалтерского учета“, „Международный сравнительный учет“, „Финансовый учет“ и др. Его книги использовали и используют студенты при подготовке курсовых и дипломных работ, его мысли цитируются в диссертациях и научных статьях преподавателей и докторантов. Особенно популярными являются его книги „Основы теории бухгалтерского учета“, „История развития бухгалтерского учета“ и „Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней“. Следует сказать, что Ярослав Вячеславович очень интересовался опытом организации учебного процесса и методиками преподавания учетных дисциплин, применением технических средств на лекциях, тематиками курсовых и дипломных работ на нашей кафедре. Он согласился с моим мнением, что для успешной научной и педагогической деятельности необходима хорошая материально-техническая база, но подчеркивал, что все же основным условием должна быть настоящая любовь к науке учета.

Проф. Я.В.Соколов подарил мне много своих книг. Они наполнены какой-то волшебной энергией, хочется не только их читать и читать, но и задумываться о смысле науки и жизни.

Проф. Я.В.Соколов – человек великой мысли, высокой морали, исключительной доброты – оставил значительный след на поле бухгалтерского учета Литвы. Его оригинальные идеи вдохновляют глубже исследовать анатомию системы бухгалтерского учета, ее историю, настоящее и будущее.

CONTRIBUTION OF PROFESSOR Ya.V.SOKOLOV INTO THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING THOUGHT IN LITHUANIA

Jonas Stanislavovich Mackevichius

*Habil.Dr. Sc. ek, Professor
Vilnius University, Republic of Lithuania*

Keywords: prof. Ya.V. Sokolov, accounting thought, contribution, scientific works.

My scientific cooperation with Prof.J.V. Sokolov lasted for 45 years. I was advisor to Prof. Ya.V. Sokolov of his 4 books. Prof. Ya.V. Sokolov also cooperated in my works and showed great interest in my books and articles. He asked to translate the content of my books.

The field of Prof. Ya.V. Sokolov interests was very broad. He was very well known as the scientist, pedagogue, orator, psychologist, teacher, philosopher and very hard worker. In addition, he was a humanitarian and tolerant as well as deep thinker. Prof.Ya.V. Sokolov explored and researched many issues that were not researched by anybody else.

In particular, the most significant influence of prof. Ya.V. Sokolov was towards the guidance and consultation of Vilnius University Accounting and Auditing department in relation to the preparation of dissertations for the department's staff members. He provided very useful insights into how research, analyze, present and interpret the findings of the research. However, the most importantly, Prof. Ya.V. Sokolov taught the department's members how to discover the meaning of various processes, how to understand their structure and their influence towards the end result.

Prof. Ya.V. Sokolov was always very interested in how to apply technology and new methods in teaching accounting subjects. He contributed significantly towards the topic selection for dissertations, diploma works, seminars. Prof. Ya.V. Sokolov always believed that in order to be successful accountant, you not only need to have strong financial and technological basis, but also you should have passion towards the accounting science.

Prof.Ya.V.Sokolov was very kind and of high morals who contributed significantly to the Lithuanian accounting and auditing field of science. His original ideas and thoughts influenced all of us here in Vilnius University to research deeper and understand the anatomy of accounting system plus its history, presence and the future trends.

МАТРИЧНЫЙ УЧЕТ: ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Олег Иванович Кольвах

*д.э.н., профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита*

Анна Борисовна Высотская

к.э.н., старший преподаватель

Софья Андреевна Сбитнева

аспирант

кафедра бухгалтерского учета и аудита

Южный федеральный университет

Ростов-на-Дону, Россия

Ключевые слова: матрица, учет, прогнозирование.

Развитие любой науки – это создание и совершенствование моделей тех объектов, которые данная наука изучает. Бухгалтерский учет в этом смысле не является исключением. Более того, сам бухгалтерский учет и есть средство моделирования экономических отношений институциональных единиц, которые актуализируются в учетных событиях. Поэтому метод моделирования, направленный на создание моделей в рассматриваемой предметной области, в данном случае, в области бухгалтерского учета, следует рассматривать как один из важнейших инструментов развития его теории и, на этой основе, - совершенствования его практики.

О необходимости моделирования в бухгалтерском учете с целью развития его теории неоднократно упоминал Ярослав Вячеславович Соколов. Он первым ввел раздел «Моделирование – метод бухгалтерского учета» и писал о возможности «бухгалтерского исчисления экономических показателей» (Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. / М.: Финансы и статистика, 2000). Этой традиции в развитие основных идей Я.В. Соколова сегодня придерживаются В.В. Ковалев, О.И. Кольвах, М.И. Кутер, а также другие авторы.

Следует отметить, что распространенные методы моделирования технологии бухгалтерского учета практически «один к одному» повторяют на условных числовых примерах те самые шаги, которые осуществляются на практике. Это обстоятельство, по нашему мнению, является «камнем преткновения» на пути использования методологии учета за пределами его предмета, так как затрудняют

их умопостигаемость из-за трудной обозримости и видимого многообразия учетных процедур.

Поэтому необходимо идти в направлении создания метамodelей бухгалтерского учета, компактных и единообразных, инвариантных к данным первичного учета, но легко адаптируемых к существующим национальным системам в их многообразии. Одним из эффективных методов создания метамodelей бухгалтерского учета является математическое моделирование, в частности, с использованием основных понятий и операций матричной алгебры.

Первыми, кто обратил внимание на возможность использования для описания бухгалтерского учета средствами матричной алгебры, были крупнейшие математики 19 века, такие как Де Морган (1806 –1871), Артур Кэли (1821--1895), а также Джованни Росси (1845 - 1921) – итальянский бухгалтер, создатель шахматной бухгалтерии.

Richard Mattessich, Giuseppe Galassi обозначили основные этапы применения матричной алгебры в экономических исследованиях, бухгалтерском учете и информационной экономике:

Артур Кэли (Arthur Cayley) - один из основателей матричной алгебры, написавший в 1894 году книгу о системе двойной записи в бухгалтерском учете. По всей видимости, именно Кэли мы обязаны тем, что сегодня, в частности, в России, широко используется матричная запись проводки, при которой указываются два корреспондирующих счета и один раз показывается сумма проводки вместо дублирования одной и той же суммы по дебету одного и кредиту другого счета.

Василий Леонтьев - использовал матричную алгебру для своего анализа «затраты-выпуск», отражавшей межотраслевые хозяйственные операции в макроэкономике (1951).

Ричард Маттессич (Richard Mattessich, 1957) - распространил методы В. Леонтьева на все системы бухгалтерского учета и использовал матричную алгебру в бухгалтерском учете.

Charnes, Cooper и Ijiry (1963) - использовали матричную алгебру для учета распределения затрат.

Ричард Маттессич (Richard Mattessich, 1960e) - использовал матричную алгебру для бюджетного и финансового компьютерного моделирования.

1970-90 годы - появление возможностей для приложения матричной алгебры в различных сферах бизнес администрирования, в том числе в информационной экономике, анализе определения стоимости, статистических испытаниях.

1980-1990 годы - появляются хорошо продаваемые пакеты программ для бухгалтерского учета, такие как Visi-Calc, Super-Calc, Lotus 1-2-3.

Предлагаемая в настоящей статье модель матричного учета сводится к следующему.

Первичным учетным записям – проводкам и формируемому на их основе журналу операций ставятся в соответствие их эквивалентные образы в виде матриц.

Операциям по преобразованию первичных данных в балансовые отчеты ставятся в соответствие их эквиваленты в системе операций матричной алгебры.

Связь входящих и исходящих сальдо устанавливается с помощью основного уравнения бухгалтерского учета в матричной форме.

Преобразования основного уравнения с помощью операций матричной алгебры позволяют найти формулы для решения задачи формирования балансовых отчетов в системе матричной алгебры.

Эти матричные формулы и являются эквивалентами связей показателей, представленных в соответствующих таблицах балансовых отчетов, в любой системе бухгалтерского учета, основанной на методе двойной записи.

Создание концептуально единой и универсальной математической модели – метамодели бухгалтерского учета на базе матричной алгебры позволяет заложить фундамент для гармонизации и интеграции национальных систем учета в единую международную систему учета и отчетности.

ACCOUNTING MATRIX: THE HISTORY OF DEVELOPMENT AND PROSPECTS

Oleg I. Kolvakh

Doctor of economics, Professor

Ann B. Vysotskaja

Ph.D., Lecturer

Sofia A. Sbitneva

Postgraduate student

Department of Accounting and Audit

Southern Federal University

Rostov-on-Don, Russia

Keywords: matrix, accounting, forecasting.

The development of any science implies creation and improvement of the objects researched by a science. Accounting is not an exception in this sense. Moreover, accounting itself is a means of modeling of economic relations between the institutional units which are actualized in accounting events. That's why the method of modeling focused on designing models in the area researched, in our case, in accounting, can be considered as one of the basic tools of its theoretical development and, on this basis, of its practical application perfection.

The need for accounting modeling for the development of its theory was mentioned by Yaroslav V. Sokolov. It was he, who first introduced the section "Modeling - the method of accounting" and wrote about the possibility of "accounting calculation of economic indicators". This tradition in the development of the basic ideas by Sokolov Y. is now held by V.V. Kovalev, O.I. Kolvakh, M.I. Kuter as well as other authors.

It should be noted that the common methods of accounting modeling technologies almost "one to one" are repeated by conventional numerical examples of the same steps that are being carried out. This, in our opinion, is a "stumbling block" of the accounting methodology usage beyond its subject, since they impede intelligibility due to the difficult visibility and apparent diversity of accounting procedures.

The outstanding mathematicians of the 19th century, such as De Morgan (1806 -1871), Arthur Cayley (1821-1895), and Giovanni Rossi (1845 - 1921) - Italian accountant, creator of chess accounting were the first, who drew attention to the possibility of using matrix algebra to describe the accounting.

Richard Mattessich, Giuseppe Galassi (2000) indicated the main stages of matrix algebra application in economic research, accounting and information economics.

- Arthur Cayley is one of the founders of matrix algebra who in 1894 wrote the book on the system of double records in accounting. D. Rossi (1895) was created chess form of accounting. Obviously, thanks to Cayley today in Russia we are widely using the matrix transaction records in which two correspondent accounts are indicated and, consequently, the sum of a transaction is recorded only once, instead of showing it twice in the debit and credit accounts.

- V. Leontyev used matrix algebra for his “input-output” analysis which reflected inter-industry economic relations in macroeconomics (1951).

- Richard Mattessich in 1960s used matrix algebra for budget and financial computer modeling.

- Charnes, Cooper and Ijiry (1963) used matrix algebra for cost allocation accounting.

- Richard Mattessich in 1960s used matrix algebra for budget and financial computer modeling.

- In 1970-90s brought opportunities to apply matrix algebra applications in various fields of business administration, including information economics, cost analysis, statistical trials.

- In 1980-1990 s well-selling financial software packages (spreadsheets) like Visi-Calc, Super-Calc, Lotus 1-2-3 appeared on the financial markets.

The problem of creating a mathematical model of accounting was set by L.Lombardi in 1967 at the dawn of computerization in the following way:

1. The task of accounting is known only in the terms of procedure solving this task, but not in the terms of the exact establishment of its results.

2. Consequently, it is easy to design a flow-chart of this task since it just reflects these stages.

3. It is necessary to find the way to solve the task in a compact form similar to the description of the mathematical task through equations .

The present paper proposes this problem’s solution with the help of problem-oriented system of matrix algebra means which I denoted as situational- matrix accounting (SMA). It may be formulated as follows:

1. The initial entry records and the journal formed on their basis are presented as their corresponding equivalent matrix images.

2. The operations on transforming the initial data into balance sheets correspond to their equivalents in the system of matrix algebra operations.

3. The relation of opening and closing balance is established by means of the basic accounting equation in a matrix form.

4. The transformations of the main level fulfilled by means of matrix algebra operations allow to determine the formulae for the solution of the task consisting in the balance sheets formation in a matrix form.

5. These matrix formulae are equivalents of the relations of the data presented by corresponding tables of balance sheets, in any accounting system based on the method of double entry.

МАТРИЧНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ СУБЪЕКТОВ ЭКОНОМИКИ

Владимир Юрьевич Копытин

к.э.н, доцент

Наталья Юрьевна Лебедева

аспирант

Екатерина А. Лихацкая

аспирант

*кафедра бухгалтерского учета и аудита
Южный федеральный университет
Ростов-на-Дону, Россия*

Ключевые слова: взаимоотношения, матрица, моделирование, платеж, расчет.

Эффективность взаимоотношений субъектов экономической системы во многом определяется надежностью совершения бухгалтерских, платежных и расчетных операций. Основной финансовой инфраструктурой, объединяющей участников производственно-финансового взаимодействия, являются платежные системы. Реализация учетных, платежных, клиринговых и расчетных процедур связывает бухгалтерский учет и производственно-финансовую деятельность субъектов экономики в единую систему, поскольку способы перехода расчетных активов от одного субъекта экономики к другому и правила отражения этих событий в бухгалтерском учете являются взаимосвязанными и взаимозависимыми операциями. В связи с этим моделирование финансовых взаимоотношений дает возможность количественно выразить, обобщать и прогнозировать взаимное влияние различных субъектов экономики друг на друга.

Важность процедур моделирования финансовых взаимоотношений в бухгалтерском учете отмечал в своих трудах Ярослав Вячеславович Соколов. Проблемы матричного представления финансовых операций рассматривали в своих работах отечественные и зарубежные ученые.

При существующей взаимосвязанности процедур бухгалтерского учета, платежей и расчетов есть принципиальное отличие в целях функционирования указанных процедур. Целью платежной системы является перевод активов от одного субъекта экономики к другому, а цель бухгалтерского учета состоит в представлении информации о деятельности и финансовом положении субъекта. Од-

нако, несмотря на различие целей функционирования рассматриваемых систем, необходимо осознавать общность процедур, технологий и методов перевода средств и учета этих операций в бухгалтерских балансах субъектов экономики.

Через систему межбанковских расчетов посредством отражения переводов на корреспондентских и других банковских счетах реализуются финансовые связи субъектов экономической системы. Количественные характеристики взаимодействия в экономической системе, представлены счетами учета, отражающими в денежном выражении взаимоотношения банковских и небанковских организаций. Кроме того, поток денежных средств, направленный от плательщика к получателю расчетных активов, сопровождается потоком с обратным направлением, который представляет собой товары, услуги и финансовые активы, предоставляемые в обмен на денежные средства. В связи с этим, система бухгалтерского учета финансовых посредников в совокупности с платежно-расчетной системой, являются надежной базой для проведения количественного анализа, структуры взаимоотношений субъектов экономики.

Представляется, что важной экономической задачей является формализованное представление бухгалтерских и платежно-расчетных процедур, так как посредством такого представления может компактно выразиться взаимодействие реального, финансового и государственного секторов экономики для последующего анализа и прогнозирования.

Наиболее распространенными формами представления моделей финансовых взаимоотношений являются графические и табличные методы, часто они дополняют друг друга. Однако такой способ выражения совместной деятельности субъектов экономики не предусматривает формализации процедур платежно-расчетных и производственно-хозяйственных отношений для их дальнейшего исследования.

Ситуационно-матричное моделирование финансовых взаимоотношений, является объективным и универсальным способом изучения характеристик бухгалтерского учета, платежей и расчетов, такой способ представления финансовых задач позволяет компактно и единообразно формулировать суждения в области экономического взаимодействия. Выраженные в виде матричных моделей экономические отношения приобретают более четкие и конкретные образы, позволяющие анализировать преимущества и недостатки функциональных характеристик и методов взаимодействия субъектов экономики.

В научных трудах О. И. Кольваха представлена система матричного моделирования и анализа финансовых взаимоотношений,

которая имеет минимальное количество первоначальных самоочевидных утверждений, объясняющих отображение фактических объектов (исходных данных) в математические. В этих работах путем формулирования двух аксиом определяется соответствие между первичными данными и отражающими их математическими объектами. Матрица-корреспонденция выражает объект отношений, а матрица-проводка (транзакция) отражает количественный показатель этого отношения. Субъекты отношений определяются пересечением строк и столбцов матриц-корреспонденций. Моделеобразующей принимается матрица размерностью, равной количеству субъектов, состоящая из численных значений матриц-проводок. Все другие характеристики финансовых связей выводятся путем матричных преобразований. Разработанные аксиомы и модель позволяют сформулировать, кроме бухгалтерского учета, для которого эта модель первоначально разрабатывалась, в том числе и методы расчетов в платежных системах.

Матричное выражение платежных инструкций позволяет исследовать проблемы взаимоотношений в платежных системах как результат анализа решений матричных уравнений. Такое представление платежно-расчетных отношений участников расчетов, связывающее между собой не отдельные числа, а различные структуры чисел, организованные в виде аналогов табличных структур: матриц, векторов (отдельных строк и столбцов) и отдельных числовых величин — скаляров, позволяет компактно и в то же время системно выразить основные методы расчетов.

MATRIX MODELING THE RELATIONSHIP OF ECONOMIC AGENTS

Vladimir Y. Kopytin

PhD, Associate Professor

Natalja Y. Lebedeva

Ekaterina A. Likhaskaja

Postgraduate students

*Department of accounting Southern Federal University,
Rostov-on-Don, Russia*

Keywords: relationship, matrix, modeling, payment, settlement

The effectiveness of the relationship of subjects of economic system largely determined by the reliability of committing accounting, payment and settlement operations. Basic financial infrastructure that unites members of industrial and financial cooperation are the payment systems. Implementation of accounting, payment, clearing and settlement procedures connects accounting and production-financial activity of economic agents in a single system, as ways of settlement assets transition from one subject to another, and economic rules reflect these developments in accounting are interrelated and interdependent operations. In this regard, financial modeling makes it possible to quantify the relationship to express, to generalize and predict the interplay of various economic actors to each other.

The importance of modeling procedures of financial relationships in accounting noted in his writings, Yaroslav V. Sokolov. The problems of the matrix representation of financial transactions considered in the works domestic and foreign scholars.

Interconnection with the existing accounting procedures, payment and settlement is a fundamental difference to the functioning of these procedures. The purpose of the payment system is the transfer of assets from one economy to another entity, and the purpose of accounting is to provide information on the activities and financial position of the entity. However, despite the different purposes of the operation of these systems, it is necessary to realize common procedures, techniques and transfer of funds and accounting for these transactions in the balance sheets of economic agents.

Through the system of interbank payments through reflection translation correspondent bank accounts and other financial ties subjects realized economic system. Quantitative characteristics of the interaction in the economic system, billing records reflecting the relationship in terms of money banking and non-banking institutions. In addition, cash flow, directed from the payer to the recipient of settlement assets, accompanied

by the flow in the opposite direction, which is the goods, services and financial assets, provided in exchange for cash. Therefore, the accounting system of financial intermediaries, together with the payment and settlement system are reliable basis for quantitative analysis, the structure of relations of economic agents.

It seems that an important economic objective is formalized the accounting and payment and settlement procedures, as well as by such a view can be expressed compactly interaction of the real, financial and public sectors for analysis and forecasting.

The most common form, a model of financial relationships are graphical and tabular methods, they often complement each other. However, this way of expressing the joint activity of the economy does not provide formalize the procedures of payment and settlement and industrial and economic relations for further investigation.

Situation-matrix modeling of financial relationships, is an objective and universal method for studying the characteristics of accounting, payment and settlement, such a method of presentation of financial problems allows compact and uniform formulate judgments in the field of economic cooperation. Expressed as a matrix model of economic relations are becoming more clear and specific images to analyze the advantages and disadvantages of functional characteristics and methods of interaction of economic agents.

In scientific studies O.I Kolvah a system of matrix modeling and analysis of financial relations, which is the minimum number of initial self-evident propositions that explain the display of actual objects (raw data) in math. In these two axioms by formulating an association between primary data and reflect their mathematical objects. Matrix-mail expresses the object relations, and the matrix-entry (transaction) represents the quantitative measure of this relationship. Subjects of relations defined by the intersection of rows and columns of matrix correspondence. Basic model matrix dimension is taken as the number of subjects, consisting of numerical values of the matrix entries. All other characteristics of financial ties derived by matrix transformations. The developed model and axioms can be formulated than the accounting for which the model was originally developed, including methods of calculation in payment systems.

Matrix expression payment instructions can explore relationship issues in payment systems as a result of the analysis of solutions of matrix equations. Such a representation of the payment and settlement relations settlement participants, connects not individual numbers, and the different structures of numbers arranged in a unique table structures: matrices, vectors (individual rows and columns), and selected numerical values - scalars allows compact and at the same while systematically express the basic methods of calculation.

ПЕРЕХОД ИМУЩЕСТВЕННЫХ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВЕННЫХ ПРАВ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТНОШЕНИЙ СОБСТВЕННОСТИ: ПРОБЛЕМЫ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА

Сергей Леонидович Коротаев

*д.э.н., доцент, профессор
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях на-
родного хозяйства,*

Белорусский государственный экономический университет

Минск, Белоруссия

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налогообложение, право, междисциплинарный синтез, имущественные и обязательственные права, трансформация отношений собственности.

Нередки случаи, когда вопросы перехода имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций регулируются нормами гражданского законодательства, но не определяются (неоднозначно определяются) законодательством по бухгалтерскому учету и налогообложению и наоборот.

В результате выполненного анализа нами выявлены следующие междисциплинарные проблемные вопросы, связанные с трансформацией отношений собственности в Беларуси, и определены пути их решения:

- расчет с участником хозяйственного общества при выходе его из общества по причитающейся ему прибыли.

Законодательно определить, что вышедший из общества участник не может претендовать на прибыль, «наработанную» обществом до момента фактического расчета с участником, как это предусмотрено Гражданским кодексом (ГК);

- возврат участнику его имущественного вклада в уставный фонд хозяйственного общества.

Произвести корректировку нормативных актов по бухгалтерскому учету, допускающих возможность возврата имущественных вкладов в уставный фонд, учитывая тот факт, что в соответствии с ГК имущество, переданное обществу в качестве вклада, принадлежит самому обществу;

- увеличение уставного фонда хозяйственного общества за счет его собственных источников, предполагающее (с учетом норм ГК) исключительно пропорциональное увеличение долей участников.

Законодательно установить, что возможно и непропорциональное увеличение долей участников, что, в частности, следует из норм Налогового кодекса;

- корректировка величины финансовых вложений участников в уставный фонд хозяйственного общества при увеличении уставного фонда этого общества за счет его собственных источников.

Законодательно установить, что:

- при сохранении долей участников корректировка величины финансовых вложений участников не производится;

- при непропорциональном увеличении долей сумма, обусловленная увеличением доли, должна увеличивать величину финансовых вложений участников и признаваться его доходом, подлежащим налогообложению;

- образование эмиссионного дохода, его налогообложение и использование.

Освободить эмиссионный доход от обложения налогом на прибыль. Законодательно установить, что эмиссионный доход может использоваться:

- при увеличении уставного фонда общества;

- при расчетах с акционерами при ликвидации общества;

- в качестве источника для покрытия убытков, обусловленных выкупом собственных акций по цене, превышающей их номинальную стоимость;

- возврат акционеру сумм, обусловленных уменьшением уставного фонда общества путем снижения номинальной стоимости акций.

Законодательно установить, что при достаточности у общества чистых активов суммы уменьшения могут быть направлены в пользу акционеров. Если акционеры откажутся от этих сумм в пользу общества, у общества должен возникать подлежащий налогообложению доход;

- выкуп акционерным обществом собственных акций по стоимости, отличающейся от их номинальной стоимости.

Законодательно установить, что при выкупе собственных акций по цене, меньшей их номинальной стоимости, у общества образуется добавочный капитал, а при выкупе акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, образующаяся разница должна относиться в уменьшение эмиссионного дохода (при его наличии), а в оставшейся сумме – в уменьшение добавочного капитала;

- купля-продажа предприятия как имущественного комплекса.

Законодательно установить, что объектами купли-продажи предприятий могут быть только унитарные предприятия. Во всех ос-

тальных случаях, когда участниками хозяйственных обществ являются несколько лиц, речь может идти исключительно о купле-продаже долей (акций);

- купля-продажа части предприятия.

Законодательно установить, что купля-продажа части предприятия может осуществляться только в отношении самостоятельных структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс. При этом продавцом выступает само предприятие, а не его учредители;

- передача источников при реорганизации хозяйственных обществ путем выделения и разделения.

Разработать нормативный правовой акт, который бы определял порядок отражения операций, связанных с реорганизацией, в бухгалтерском учете, а также порядок формирования бухгалтерской отчетности участников реорганизации.

TRANSITION OF PROPERTY AND LIABILITY RIGHTS IN CONDITIONS OF TRANSFORMATION OF PROPERTY RELATIONS: ASPECTS OF INTERDISCIPLINARY SYNTHESIS

Sergey L. Korotayev

*Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor of Department of Accounting, Analysis and Auditing in
Branches of National Economy
Belarusian State Economic University
Minsk, Republic of Belarus*

Keywords: accounting, taxation, law, interdisciplinary synthesis, property and contractual rights, the transformation of property relations.

There are many cases when the issues of transition of property and contractual rights in relation to the property of business organizations are regulated by civil legislation, but are not determined (are ambiguously determined) by accounting and taxation laws, and vice versa.

As the result of the analysis done we identified the following interdisciplinary issues of concern related to transformation of property relations in Belarus, and defined the ways which help to solve them:

- settlements with a business entity in case of its withdrawal from the company according to the profit due to it.

One shall legally determine that party who withdrew from a company can claim to income "to turn out" by the company until the moment of actual settlement with the participant as provided by the Civil Code (CC);

- return of participant's in-kind contribution to the authorized capital of a business company.

One shall carry out an adjustment of regulations on accounting, admitting the possibility of returning in-kind contributions to the authorized capital with regard of the fact that the property transferred as a contribution to a company, belongs to it in accordance with the Civil Code;

- increase in the authorized capital of any company at the expense of its own sources, which implies (with a glance of CC regulations) only a proportional increase in the participants' shares.

One shall legally establish that a disproportionate increase in participants' shares is possible, which in particular arises from the regulations of the Tax Code;

- adjustment of participants' amount of investments in authorized capital of a business company with increasing authorized capital of the company at the expense of its own sources.

One shall legally establish that:

- When participants' shares are saved value adjustment of financial investments of participants is not performed;

- Non-proportional increase in the amount of interest due to the increase in the share shall increase the value of participants' investments and be recognized with the taxable income;

- formation of the additional paid-in capital, its use and taxation.

One shall release the additional paid-in capital from tax for profits. One shall legally establish that the additional paid-in capital can be used:

- For increasing the authorized capital of the company;

- In settlements with shareholders in case of a company's liquidation;

- As a source to cover losses arising from repurchase of own shares at a price above their par value;

- A return of the amounts to the shareholder due to reduction of the authorized fund of the company by means of reducing the par value of shares.

One shall legally establish that the sufficiency of the Company's net assets the reduction amounts may be directed to shareholders. If the shareholders refuse these amounts for the benefit of the company, the company shall have a taxable income;

- repurchase of its own shares by a stock company at a cost that is different from the par value.

One shall legally establish that in case of redemption of its own shares at a price less than their par value, the Company has an additional capital, and in case of redemption of shares at a price exceeding their par value the difference shall relate to the reduction of the additional paid-in capital (if any), and the remaining amount shall relate to the reduction in capital surplus;

- purchase and sale of an enterprise as a property complex.

One shall legally establish that the objects of purchase and sale of companies can be only unitary enterprises. In all other cases where the parties of business entities are several persons, the point could be only a sale of shares (or safety stock);

- purchase and sale of a part of an enterprise.

One shall legally establish that purchase and sale of a part of an enterprise may only be made in respect of independent business units allocated to a separate balance. In this case, the seller is the enterprise itself, not its founders;

- transmission of sources in case of reorganization of business entities by means of allocation and division.

Develop a regulatory legal act, which would determine the order of the transactions related to reorganization in accounting and the order of formation of accounting reports of the reorganization participants.

СТРАТЕГИЯ И ТАКТИКА УЧЕТНЫХ ИДЕОЛОГИЙ И БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРИНЦИПЫ

Марина Михайловна Гурская

к.э.н., доцент

Кубанский государственный университет

Кубань, Россия

Ключевые слова: статический учет, динамический учет, актуарный учет, учетные принципы, тактика, стратегия.

Сегодня, когда постсоветское пространство находится между статическим и динамическим типами учета, а мировое сообщество стремится в пространство актуарного учета, представляется весьма актуальным исследование общих (стратегических) и отличительных (тактических) характеристик трех видов учета (статического, динамического и актуарного). Общая стратегия состоит в том, что все виды учета имеют общий интерес (настоящих собственников), который объединен единой целью: извлечение прибыли. При этом все виды учета, на первый взгляд, преследуют общие принципы организации учета: требование достоверного объективного представления информации и требование объективной оценки. На самом деле самые ранние средневековые «бухгалтеры» скрывали от посторонних глаз фактические данные о капитале, долях партнеров, прибыли и вуалировали отчетность, а объективность оценки всегда зависела от тактической цели.

Тактика достижения стратегической цели имеет конкретные для каждого вида учета интересы и цели. При статическом учете действует требование ликвидации предприятия: прибыль можно изымать только, как минимум, при условном закрытии предприятия и погашении всех долгов. Следовательно, данная стадия развития учета выражает интересы кредиторов и направлена на предупреждение банкротства.

Предложенный Ж.П. Савари баланс фиктивной ликвидации (без юридической ликвидации) не имел отношения к распределению и изъятию прибыли, а только реализовал доктрину предупреждения банкротства через промежуточный контроль.

При переходе на динамическую идеологию стратегический и тактический интересы сближаются. Цель учета представлена периодическим изъятием прибыли в условиях допущения непрерывности деятельности и обособленного имущества. Следствием принципа действующего предприятия выступает принцип периодичности и его развитие — принцип учетного периода. Новые принципы пол-

ностью отрицают принцип ликвидации предприятия. При динамическом учете зарождается бухгалтерская методология в виде принципов учета по методу начислений и последовательности учетной политики. Формируются требования (качественные характеристики) к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Нацеленность актуарного учета на будущее, т.е. на подготовку информации для оценки финансового будущего организации, будущих денежных потоков и перспектив роста экономической стоимости, способствует уточнению содержания и возрастанию значения фундаментальных принципов правдивого представления информации и релевантности, а также к формированию особых требований к этичности при подготовке и раскрытии учетной информации (формированию нового принципа-ограничения по этичности).

Принцип этичности означает, что подготовка и раскрытие информации в системе актуарного учета должны производиться при условии соблюдения норм этики. Принцип этичности накладывает общее ограничение на реализацию всех остальных принципов при ведении учета, составлении и представлении актуарной отчетности. Необходимость этого ограничения обуславливается тем, что подготавливаемая в актуарном учете информация, необходимая потенциальным и существующим инвесторам и кредиторам для оценки финансового будущего при принятии решений о вложении капитала, не всегда может быть в достаточной степени проверяемой, документально обоснованной и объективной.

В такой ситуации важно избегать соблазна необоснованно приукрашивать финансовые перспективы деятельности организации, так как принятые на основе искаженной информации решения о вложении капитала могут привести к большим финансовым потерям и общему снижению качества жизни не только у непосредственных инвесторов, но и у других заинтересованных лиц и общества в целом. Реализация принципа этичности предполагает выполнение этических норм честности, равенства, добросовестности и морали при подготовке и раскрытии информации о финансовом будущем организации.

Новые принципы актуарного учета не отрицают принципы динамического учета, а наоборот, развивают их.

STRATEGY AND TACTICS OF ACCOUNTING IDEOLOGIES AND ACCOUNTING PRINCIPLES

Maria M. Gurskaya

*Ph.D. in Economics, Assistant Professor
Department of Accounting and Audit*

*Kuban State University
Krasnodar, Russia*

Key words: statistical accounting, dynamic accounting, actuarial accounting, accounting principles, tactics, strategy.

Today, when the post-Soviet space is between the static and dynamic types of accounting, and the world society is aimed at actuarial accounting, it is quite topical to follow general (strategic) and distinctive (tactical) characteristics of three accounting types (static, dynamic and actuarial). The general strategy is that all types of accounting have a common interest (real owners), which has a common purpose: to make a profit. At the same time, all types of accounting share the common principles of accounting: the demands to present the information objectively and the demands to give objective evaluation. Apparently the earliest Medieval ?accountants? hid the factual capital data from others, partners' shares, profit and hid the reports, and the objective evaluation had always depended on the tactical objective.

The tactics to achieve the strategic goal has specific for each type of accounting interests and goals. Static accounting requires the liquidation of a company: the profit can be withdrawn at least in the conventional plant closings, and the payment of all debts. Therefore, this stage of accounting development represents the interests of creditors and seeks to prevent bankruptcy.

Proposed by J.P. Savary balance of fictitious liquidation (without legal liquidation) had nothing to do with the distribution and withdrawal of profits, but only realized the doctrine of bankruptcy prevention through the intermediate control.

Strategic and tactical interests converge in the transition to a dynamic ideology. The purpose of accounting is presented by the periodic withdrawal of profits in condition of continuity and separate property. The result of the principle of company's continuity is the principle of periodicity and its development what is the principle of the accounting period. The new principles completely deny the principle of liquidation. With dynamic accounting, accounting methodology emerges in the form of principles of actuarial accounting and consistent accounting policies. The re-

quirements (qualitative characteristics) to the financial statements (accounts) are formed.

The focus of actuarial accounting for the future, i.e. the preparation of the data for the evaluation of financial future of the organization, future cash flows and growth prospects of the economic value, contributes to clarifying the content and increase the value of the fundamental principles of truthful reporting and relevance, as well as to the formation of special requirements for ethics in the preparation and disclosure of accounting information (the formation of a new principle-limitations on ethics).

The principle of ethnicity means that the preparation and disclosure of data in actuarial accounting system must be made subject to the rules of ethics. The principle of ethnicity imposes a general restriction on the implementation of all other principles in accounting, preparation and presentation of actuarial reporting. The need for this restriction is dictated by the fact that prepared in actuarial accounting data, which is so necessary to potential and existing investors and creditors to assess the financial future when making decisions on capital investment, may not always be sufficiently checked, well-documented and objective.

In such a situation it is important to avoid the temptation to embellish unnecessarily financial prospects of the organization because the adopted on the basis of distorted data solutions for capital investment can lead to financial losses and a general decline in the quality of life not only from direct investors and other interested parties and the general public. The principle of ethics includes a number of ethical standards of honesty, equity, integrity and morality in the preparation and disclosure of information about the financial future of the company.

New principles of actuarial accounting principles do not deny the dynamic accounting, but rather develop them.

ОЦЕНКА В КОНТЕКСТЕ ТЕОРИИ ТРУДОВОЙ СТОИМОСТИ И ПРЕДЕЛЬНОЙ ПОЛЕЗНОСТИ

Елена Борисовна Абдалова

к.э.н., доцент

*Санкт-Петербургский государственный экономический универ-
ситет, Институт экономики*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: оценка, теория трудовой стоимости, теория предельно полезности, преобразованная стоимость.

Современный этап развития теории и практики бухгалтерского учета направлен на изучение двух фундаментальных учетных вопросов, а именно, определение момента признания объектов бухгалтерского учета на основе их соответствия определенным критериям и формирование денежного измерения его стоимости, т.е. оценки.

Я.В. Соколов особое внимание в своих трудах уделял не только историческому аспекту становления и развития оценки, но и осмыслению этой категории как основы методологии бухгалтерского учета. Я. В. Соколов в своем труде «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной деятельности» (М.: Магистр, 2010) обобщил, сформулированный в более ранних трудах, новый подход к пониманию и раскрытию предмета и метода бухгалтерского учета. Предмет теории бухгалтерского учета Я.В. Соколов описывал как постижение фактов хозяйственной жизни, а метод – это концептуальная реконструкция фактов хозяйственной жизни в пространстве и времени. Основой концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни во времени является оценка.

Учитывая тот факт, что в советском учете оценка была одним из наименее развитых элементов метода бухгалтерского учета и сводилась в основном только к исчислению фактической себестоимости объекта учета. Только развитие рыночных отношений в России стимулировало профессиональный интерес к исследованиям в области оценки в учете, что позволяет говорить о теоретическом и практическом значении данных исследований. Учет является зеркалом общественно-экономических процессов общества, и его задачи и содержание всегда исторически обусловлены. Следовательно, изучение категории учетной оценки может быть построено на взаимосвязи ее с общеэкономическими теориями, на основе изучения изменения теории стоимости.

Основой развития экономической теории явилась классическая политическая экономия, которая была построена на теории трудовой стоимости. Далее формируется теория неоклассической политической экономии, которая создала основу не только для развития кейнсианства и монетаризма, но и теории предельной полезности. Следующий этап развития экономической мысли – это эпоха институционализма (старый и новый институционализм), которые породили синтез теории трудовой стоимости и предельной полезности. В работе поставлена задача проанализировать сочетание теорий трудовой стоимости, предельной полезности, а также синтеза теории трудовой стоимости и предельной полезности с видами учетных оценок, обосновать содержание категории оценки на основе содержания экономических теорий. Область исследования включает следующие виды оценки: фактическая себестоимость, рыночная стоимость, чистая стоимость реализации, текущая стоимость, справедливая стоимость, дисконтированная стоимость. Определена зависимость учетной оценки и параметров категории «экономическое время» таких, как измеритель экономических процессов, регулятор распределения ресурсов, синхронизатор процессов экономического развития, координатор социально-экономических ритмов. Обоснована возможность определения нового вида оценочной учетной категории - преобразованная стоимость.

Таким образом, оценка в бухгалтерском учете, ее виды и содержание предопределяются экономическими законами.

MEASUREMENT IN THE CONTEXT OF LABOUR THEORY OF VALUE AND MARGINAL UTILITY

Elena B. Abdalova

Ph.D. in Economics, Associate Professor

St. Petersburg State University of Economics

St. Petersburg, Russia

Key words: measurement, labour theory of value, theory of marginal utility, converted value

The current stage in the evolution of the theory and practice of bookkeeping and accounting is primarily aimed at the study of the two fundamental accounting issues, i.e. determination of the point at which the accounting base is acknowledged as such, as complying with the definite criteria, and the formation of the monetary equivalent of its value, i.e. its measurement.

In his publications Ya.V. Sokolov paid particular attention not only to the historical aspect of the evolution and development of measurement, but also to the conceptualization of this category as that serving the foundation for bookkeeping and accounting methodology. In *‘Bookkeeping and Accounting: the Sum Total of Business Activity’* (M.: Magistr, 2010) he generalized a new approach which had been laid down in his earlier works concerning the conceptualization and revealing of the subject matter and method of bookkeeping and accounting. Ya.V. Sokolov described the subject matter of bookkeeping and accounting theory as comprehension of business life events, whereas its method, as he put it, is the concept-based reconstruction of such events in place and time. In this case measurement stands out as the background for concept-based reconstruction of business life events in time.

Considering the fact that in the Soviet period bookkeeping and accounting measurement was among the least developed constituents of the bookkeeping and accounting method and was generally reduced to calculation of the actual cost of an accounting unit. It was only due to the facilitation of market relations in Russia that professional interest acquired motivation in terms of research in the sphere of accounting measurement, which makes it possible to speak about the theoretical and practical importance of such studies. Accounting appears a due reflection of socio-economic processes in society and, therefore, its objectives and content are historically determined. Consequently, the study into the category of accounting measurement can be built on its interrelation with

general economic theories, based on consideration of the change in the theory of value.

Classical political economy built on the labour theory of value was the foundation stone for the evolution of economic theory, to be later on developed into neoclassical political economy, which served the grounds not only for the development of Keynesian and monetary economics, but also for the theory of marginal utility. Another step to the development of economic mind falls within the epoch of institutionalism (the old and new institutionalism), which brought forth the synthesis of the labour theory of value and marginal utility. The work is designated to analyze the combination of the labour theory of value and marginal utility, also the synthesis of the labour theory of value and marginal utility with types of accounting measurements; to validate the category of measurement on the basis of economic theories. The theory of research includes the following types of measurement: actual cost, market cost, net sales value, current cost, fair cost, and discounted cost. It also shows the correlation of accounting measurement and the parameters of ‘economic time’, such as the measuring instrument for economic processes, the regulator for resources distribution, the synchronizer of the economic development processes and the coordinator of socio-economical movements. The work suggests a new category of accounting measurement, i.e. transformed measurement.

Therefore, measurement in bookkeeping and accounting, its types and content are predetermined by economic laws.

ТЕОРИИ КАПИТАЛА В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ

Ярослав Дмитриевич Крупка

д.э.н., профессор

Тернопольский национальный экономический университет

Тернополь, Украина

Ключевые слова: капитал, собственность, теория собственности, теория хозяйственной единицы, бухгалтерский учет, учетная политика.

Капитал занимает центральное место в системе бухгалтерского учета. Проф. Соколов Я.В., утверждал, что права инвестора в учете отражены на счете «Капитал», а счета товаров, кассы, запасов, основных средств и другие – это лишь расшифровка – структура вложенного капитала¹.

Потребность в информационном обеспечении капитала вытекает из самой его сущности, которая трактуется в нескольких формах:

- как активов и как источников их образования;
- как имущества и как собственности предприятия;
- как функции, гарантируемой непрерывность деятельности.

Рассматривая отношение собственности, капитала к формированию источников деятельности предприятия в системе бухгалтерского учета, необходимо обратиться к существующим теориям трактовки капитала. Среди них следует выделить теории: собственности, хозяйственной единицы, остаточного капитала, предприятия, фонда². Основными из них и в то же время противоположными с позиции трактовки взаимоотношений между предприятием и его учредителями является теория собственности и теория хозяйственной единицы.

Авторы теории собственности трактуют капитал как чистые пассивы учредителей, а обязательства – как отрицательный актив. В данном случае классическая балансовая модель строится за формулой:

Активы – Кредиторская задолженность = Собственность.

Главным фактором при этом является собственность, а активы и кредиторская задолженность выступают инструментами для установления величины реальной собственности учредителей.

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. С. 194.

² Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В.Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. С. 480.

Если трактовать накопленный капитал как собственность учредителей, участников, то нарушается принцип автономности, при котором каждое предприятие рассматривается как юридическое лицо, отделенное от его собственников.

Теория хозяйственной единицы объясняет понятие собственности иным образом. Она базируется на том, что предприятие, как хозяйственная единица, должно быть отделено от личных интересов его учредителей, что больше всего отвечает принципу автономности.

В основу теории хозяйственной единицы положена формула капитала:

Капитал = Сумма долей + Нераспределенная прибыль.

Сумму долей в капитале часто приравнивают к обязательствам фирмы, а активы – права фирмы на получение будущих доходов. Чистая прибыль – это остаточный прирост капитала фирмы, часть которой может быть выделена на выплату дивидендов. Нераспределенная прибыль автоматически реинвестируется, пополняет собственные источники предприятия, а не записывается, как в предыдущем случае, на личные счета капитала учредителей.

Эта теория нашла большее распространение в хозяйственной деятельности субъектов Украины. На ней базируется украинское законодательство об акционерных и других хозяйственных обществах.

С выделением в законодательстве Украины публичных и частных акционерных обществ имеет право на жизнь как бы промежуточная между теорией собственности и теорией хозяйственной единицы концепция остаточного капитала. Для нее характерным является такое балансовое равенство:

Активы - Некоторая часть капитала = Остаточный капитал.

Показатель «Некоторая часть капитала» включает весь привлеченный капитал, а также долю собственного капитала, внесенного владельцами привилегированных акций. Такой подход объясняется последовательностью возвращения капитала: в первую очередь – кредиторам, дальше – владельцам привилегированных акций, напоследок – владельцам обычных акций.

Конкретные направления получения информации о капитале должны быть изложены в приказе об учетной политике предприятия. Устанавливая учетную политику, предприятие может избирать разные варианты капитализации или декапитализации расходов, определять способы их списания на конечные результаты и таким образом добиваться желаемой результативности. Соколов Я.В., излагая сущность учетной политики, считал ее средством, позволяющим легальным способом получить необходимую величину прибыли и представить финансовое положение фирмы в соответствии с интересами собственников³.

³ Бухгалтерский учет: учеб. / И. И. Бочкарева, В. А. Быков, Я. В. Соколов; под ред. Я. В. Соколова. – 2-ое изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, 2008. С. 24.

THEORY OF CAPITAL IN ACCOUNTING OF UKRAINIAN ENTERPRISES

Yaroslav D. Krupka

*Doctor of Economics, Professor
Dean of Faculty of Accounting & Audit
Ternopil National Economic University*

Ternopil, Ukraine

Keywords: capital, property, theory of property, theory of economic entity, book-keeping, accounting policy.

Capital takes the central place in the system of accounting. Prof. Ya. Sokolov stated that investor's rights in book-keeping are presented on an account “Capital”, and the accounts of commodities, cash, supplies, fixed assets etc. are likely to be only the decoding i.e. they present the structure of invested capital¹.

The requirement in data supply of the capital lies in its nature being subdivided into:

- both assets and their sources;
- both assets and company property;
- function being guaranteed with perpetuity of activity.

Having examined the correlation between the capital and sources of a company activity in the system of accounting, one has to take into consideration the theories of capital. There have to be highlighted the theories of: property, economic entity, retained capital, an enterprise, funds². The main of them simultaneously the opposite to the relations of enterprises and their founders are the theory of property and the theory of economic entity.

The authors of the property theory consider the capital as pure liabilities of the founders and the obligations as a negative assets. In this case, the classic balance model is built due to the formula:

Assets – Credit liabilities = Property.

The main factor here is the property, and the assets and credit obligation are an instrument for calculation of the amount of the real founder's property.

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. С. 194.

² Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В.Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. С. 480.

If to consider the obtain capital as a founders' property, the autonomy principle is being violated, where each company is regarded as juridical entity, being separated from its owner.

The theory of an economic entity explains the notion of property in different way. It is based on the statement that a company as an economic entity has to be separated from the personal interests of its founders which is ultimately corresponds to the principles of autonomy.

The formula of the capital lies in the base of theory of economic entity:

Capital = Sum of shares + Undistributed revenues

The sum of shares in capital is often associated with company's obligations, and the assets are regarded as the company's rights to obtain future revenues. The net profit is a retained company's revenue, which portion can be transferred to payment of dividends. Undistributed revenues are automatically reinvested, increase the natural resources of a company, but it is not recorded as in previous case into individual accounts of founders' capital.

This theory is very popular among the domestic (Ukrainian) business entities. The Ukrainian legislation about corporate and other business entities is based on this theory.

The temporary between theory of property and theory of economic entity concept of retained capital is valid due to legal character of Plc and sole proprietorships in Ukraine. The balance sheet looks like:

Assets – Portion of a capital = Retained Capital

The indicator “Portion of a capital” comprises the total involved capital and the portion of an individual capital, invested by owners of privileged shares. Such approach is explained by the procedure of capital reimbursement: firstly to the creditors, then – to the owners of privileged shares, and eventually – to the owners of common shares.

The particular directions of data supply about the capital are to be indicated in the order about a company's accounting policy. Stating the accounting policy, a company may choose the different options of capitalization or de-capitalization of expenditures, define the option of their relocation into final results, and to gain the desired results. Y.V. Sokolov indicates the nature of accounting policy and regards it as instruments which facilitates the legal gaining of revenues and present the company's financial conditions due to owner's interests³.

³ Бухгалтерский учет: учеб. / И. И. Бочкарева, В. А. Быков, Я. В. Соколов; под ред. Я. В. Соколова. – 2-ое изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, 2008. С. 24.

БАЛАНСОВАЯ И КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ

Татьяна Викторовна Еременко

к.э.н., доцент

Научно-исследовательский университет Высшая школа экономики – Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: амортизационные эквиваленты, балансовая амортизация, калькуляционная амортизация, мнимая (фиктивная) прибыль.

Различие между амортизацией балансовой и амортизацией калькуляционной было обосновано в немецком бухгалтерском учете в первой четверти XX века. Осмыслению этого различия способствовали как развитие учения о калькуляции, так и исследование зависимости амортизации от инфляции, в ходе которых специалистам в области бухгалтерского учета предстояло ответить на вопросы:

состоит ли задача амортизации в аккумуляровании средств достаточных для покрытия новой восстановительной стоимости или амортизацию следует рассчитывать независимо от роста цен;

является ли образование мнимой (фиктивной) прибыли¹ следствием повышения амортизации в результате падения покупательной способности денег;

необходимо ли включение повышенных амортизационных отчислений в себестоимость.

Изначально не было единого мнения по данной проблематике, так как теоретики и практики бухгалтерского учета исходили из различного понимания ими экономической природы амортизации. Однако имеющиеся разногласия имели и положительный момент: пришло осознание разных целей балансовой и калькуляционной амортизации.

Цель балансовой амортизации заключалась в сохранении амортизационных эквивалентов², тогда как цель амортизации калькуляционной, состояла в расчете себестоимости в производственном учете. Калькуляционная амортизация рассчитывалась исходя из величины будущих затрат, связанных с возобновлением основного средства, которые учитывались в себестоимости произведенной

¹ Понятие «мнимая (фиктивная) прибыль» («Scheingewinn») было введено в научный оборот после окончания Первой мировой войны (1914-1918). (L. Mises. Nation, Staat und Wirtschaft. Wien-Leipzig, 1919. S. 132).

² В экономической литературе на немецком языке понятие «амортизационные эквиваленты» («Abschreibungsgegenwerte») означает заработанную амортизацию, т. е. денежные средства, возвращенные рынком в составе выручки.

продукции. Эти затраты должны были быть возмещены предприятию через цену, в результате чего возмещенные затраты возвращались на предприятие уже в виде ликвидных средств. Удержание сумм на реновацию, возмещенных в цене, осуществлялось посредством балансовой амортизации.

Новое знание позволило в дальнейшем трактовать амортизацию не только как средство начисления и списания затрат или корректировки стоимости, но и как источник реновации основных средств.

BALANCE SHEET AND COST-ACCOUNTING DEPRECIATION

Tatyana V. Eremenko

*Ph.D. in Economics, Associate Professor
National Research University –Higher School of Economic
St. Petersburg, Russia*

Key words: depreciation equivalents, balance sheet depreciation, cost-accounting depreciation, imaginary (fictitious) profit.

The difference between balance sheet and cost-accounting depreciation was rationalized by German accounting practice in the first quarter of the 20th century. This difference was revealed due to both the advances of the costing theory and the undertaken research into the depreciation-versus- inflation, in the course of which the accounting experts were to answer the following questions:

- 1) If the challenge for depreciation is to have sufficient accumulated assets against new replacement cost or if depreciation is to be calculated regardless of price rises;
- 2) If the formation of imaginary (fictitious) profit¹ is due to growing depreciation caused by deterioration of the purchasing value of money;
- 3) If production costs should include increased depreciation estimates.

Originally, there was no general consensus over this range of issues, since the theorists and practitioners of accounting disagreed on the economic nature of depreciation. However, their differences did have a positive effect due to their subsequently becoming aware of the different goals of balance sheet and cost-accounting depreciation.

The goal of balance sheet depreciation was to maintain depreciation equivalents², while costing was the goal of cost-accounting depreciation. The calculation of cost-accounting depreciation was based on the future costs, associated with the fixed asset renewal, which were recognized in the cost of goods manufactured. The enterprise was to recover its costs through the price, as a result of which the reimbursed costs returned to the enterprise in the form of liquid funds. The deduction of as-

¹ The concept of the “imaginary (fictitious) profit” («Scheingewinn») was introduced into scientific use after the end of World War I (1914-1918). (L. Mises. Nation, Staat und Wirtschaft. Wien-Leipzig, 1919. S. 132).

² German economic literature uses the concept of “depreciation equivalents” («Ab-schreibungsgegenwerte») in the meaning of earned depreciation, i.e. the monetary funds returned by the market as part of revenue.

set renewal amounts, recovered through the price, was achieved by means of balance sheet depreciation. For that purpose the accounts of Class 2, 4 and 9 of the chart of accounts³ were used.

The new knowledge allowed to interpret depreciation not only as the means of the calculation and recovery of cost or value adjustment, but also as the instrument for the fixed asset renewal.

³ This refers to the classification of accounts developed by O. Schmalenbach (1873-1955) in 1929. (E. Schmalenbach. Der Kontenrahmen. 2.Aufl. 1929).

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ

Арсен Эдвартович Делиболтоян

аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита

Кубанский государственный университет

Краснодар, Россия

Ключевые слова: амортизация; ускоренные методы; А.П. Рудановский; амортизация, возвращенная в составе выручки.

В условиях плановой экономики бухгалтеры признавали допущение, смысл которого состоял в параллельности процессов: старение долгосрочного имущества (физическое и моральное) происходит равномерно, как и начисление амортизации, в период всего срока полезного использования.

После длительных споров, в которых одни видели в амортизации процесс распределения стоимости по периодам, а другие «возобновительные» процессы, А.П. Рудановский разработал методику, которая учитывала оба момента. Обязательным условием был линейный метод начисления амортизации. Методика успешно применялась до девяностых годов и отмерла с рынком.

Смысл методики состоял в том, что сумма, заложенной амортизации основных средств в отпускную стоимость продукции, совпала с начисленной амортизацией. Это позволяло выделить из выручки, возвращенной на расчетный счет, суммы амортизационных отчислений и учитывать их в пассиве баланса в виде источника простого воспроизводства — амортизационного фонда. При нелинейном начислении амортизации допущение параллельности потеряло актуальность.

Сегодня ученые выступают за возрождение практики формирования амортизационного фонда. Они считают, что размер фонда может быть исчислен, исходя из амортизационных отчислений, включенных в себестоимость созданного продукта.

Заметим, что ОАО «Российские железные дороги» по-прежнему формирует амортизационный фонд, централизует средства в качестве источника простого воспроизводства. В учетной политике ОАО соблюдается допущение параллельности, предусматривается только один метод начисления амортизации — линейный.

Многие исследователи рассматривают механизм переоценки основных средств как вариант ускоренного обновления. Следует напомнить, что обновление долгосрочных активов происходит за деньги, а не за «фонды». Рынок вернет на расчетные счета не сум-

му начисленной амортизации, а общественно потребные затраты, ориентировочно приближенные к рассчитанным линейным методом.

Спорно предложение обособления средств простого воспроизводства на специальном счете в банке и расходование их только по назначению и требование контроля со стороны государства целевого расходования амортизационных отчислений.

Никто не может обязать собственника тратить деньги амортизации на приобретение нового имущества, если это не входит в его планы. Тем более, не целесообразно отвлекать из оборота денежные средства, даже если они предназначены на реновацию. Следовательно, в этой части государственный контроль недопустим.

Государственный контроль целесообразен, когда предприятия получают «ренту» от применения ускоренных методов амортизации в виде экономии на налоге на прибыль, но не используют эти средства на развитие производственно-технической базы. Государство обязано наказывать «провинившихся» в виде лишения права использовать такие методики, корректировки налогооблагаемой базы и удерживать процент по «предоставленному» кредиту.

Особое место занимают методики расчета амортизационных отчислений, возвращенных в составе выручки, при использовании нелинейных методов их начисления и отражения их на счетах бухгалтерского учета. Каждый продукт имеет калькуляцию, которая базируется не на методиках «регулирования» финансового результата, а на правилах ценообразования, ориентированных на рынок. Именно доля амортизационных отчислений, заложенных в цену продажи, и есть основа для расчета условного целевого резерва на замещение активов – УЦР.

Трактовка амортизации как резерва имеет смысл тогда, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации. В противном случае амортизация сводится лишь к возмещению за счет покупателей ранее понесенных на приобретение имущества затрат.

Резерв назван условным, поскольку его не обязательно формировать на счетах финансового учета и выделять в публичной отчетности. Его достаточно рассчитывать в системе показателей управленческого учета и раскрывать по запросам заинтересованных пользователей.

MODERN TRENDS OF DEPRECIATION POLICY

Arsen E. Deliboltoay,
Post-graduate student
Department of Accounting and Audit
Kuban State University
Krasnodar, Russia

Keywords: depreciation; rapid methods; A.P. Rudanovskiy, depreciation returned as revenue.

In the planned economy, accountants recognized assumption which meant the parallel processes: the aging of fixed assets (physical and moral) is done evenly, as well as depreciation during its useful life.

After long disputes, where some insisted on the process of allocating the cost of depreciation upon the periods and other insisted on «rechargeable» processes, A.P. Rudanovskiy developed a methodology that takes into account both cases. The method was successfully used upto 1990s and died away with the market.

The meaning of the methodology consisted in the fact that the sum of pledged depreciation in the selling price of goods coincided with the depreciation. This gave the chance to allocate depreciation sums from the revenue returned to the account and to include these sums into the passive balance as a source of simple reproduction – sinking fund. When using nonlinear calculation of depreciation, the usage of parallelism lost its relevance.

Today, the scientists advocate the revival of the depreciation fund formation practice. They believe that the size of the fund can be calculated on the basis of depreciation included in the cost of the produced goods.

It should be noted that the Public Corporation «Russian Railways» still forms the sinking fund and centralizes the means as a source of simple reproduction. In the accounting policy of the public corporation we see the enforced assumption of parallelism, provides only one method of depreciation which is linear.

Many researchers consider the mechanism of fixed assets revaluation as a variant of accelerated renewal. It should be recalled that the renewal of long-lived assets is done for money and not for the «funds». The market will return to the accounts not the sum of depreciation, but the cost of social needs, roughly calculated by linear method.

It is quite a controversial proposal to separate the means of simple reproduction in a special bank account and to spend these means only

as directed, and to claim the state control over the earmarking of depreciation.

Nobody can make the owner spend the depreciation money to buy new property, if he has no plans to do so. Especially, it is advisable not to extract the monetary funds from the turnover even if they are meant for renovation. Therefore, the state control is not allowable in this part.

The state control is reasonable only when companies receive «rent» from the accelerated depreciation methods in the form of savings on income taxes, but do not use these means to develop production and technical base. The state must punish the «guilty ones» by debarring to use such methods, adjustment of the tax base and to deduct interest on «issued» loans.

The methods of calculating depreciation returned as revenue, when using non-linear methods of calculation and registering them in the accounts, play a special role. Each product has a cost estimation, which is not based on the methods of «regulations» of the financial results, but on the market-oriented rules of pricing. That depreciation percentage incorporated in the selling price is the basis for the calculation of the conditional target reserve to replace the assets – CTR.

The treatment of depreciation as a reserve makes sense only when the organization is going to replace the existing facilities at the end of their useful life. Otherwise, depreciation is reduced only to compensation at the buyers' expense previously paid for the purchase of the property cost.

The reserve is called conditional as it is not to be obligatory formed in the accounts of financial accounting and to provide a public accounting. It is enough to count in the scorecard management accounting and disclosure at the request of interested users.

СЕКЦИЯ 7. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

SESSION 7. FINANCIAL STATEMENTS

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МАТРИЦ И ГРАФОВ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТЬЮ И ДРУГИМИ ФОРМАМИ ОТЧЕТНОСТИ

Жан-Ги Дега

*доктор наук, профессор
Университет Бордо*

Бордо, Франция

Ключевые слова: математика, двойная запись, матрицы, консолидированная отчетность

Несмотря на очевидное сходство математики, и двойной формы записи в бухгалтерии, установить связь между ними не так уж и просто. В сущности, двойная форма записи является векторной пространственной структурой, и поэтому она может быть объяснена с помощью положений и законами, имеющими отношение к векторам и матрицам.

Многие авторы, такие как P. Mattessich, J. Shank и Y. Ijiri были воодушевлены новаторской работой Василия Леонтьева. Василий Леонтьев начал разработку метода экономического анализа «затраты-выпуск» еще в 1947 г. и продолжал работу над ним вплоть до 1966 г. В своей работе В. Леонтьев отметил, что метод экономического анализа «затраты-выпуск» – это практическое применение неоклассической теории общего равновесия, позволяющее нам решать проблемы синхронных изменений активности в разных отраслях экономики. Он расширил сферу исследований, и это позволило ему утверждать, что метод может быть применен как с большими экономическими системами (на макро-уровне), так и с малыми системами (микро-уровень), как со взаимосвязанными предприятиями, так и с отдельными компаниями. Во всех случаях, баланс достигается через систему линейных уравнений, объединенных в форме матрицы «затраты-выпуск» для определения технических коэффициентов.

Работа В.Леонтьева до сих пор является основополагающей для построения матричной модели бухгалтерского учета. Одной из областей применения этого метода является матрица расчета долей в дочерних компаниях корпоративных групп, контролируемых холдинговой компанией. В этой статье мы выдвинули основные методы, реализуемые с помощью классических матриц, но мы также

покажем, как могут быть использованы цепи Маркова. Мы также внесли предложения по оптимизации структуры симметрической группы в образ идеальных Платоновых тел: тетраэдра, куба, октаэдра, икосаэдра и додекаэдра. Кроме того, мы формируем некоторые представления о графиках и матрицах инцидентности (состоящих из 0 и 1), эргодической матрицы (сумма каждой строки равна 1) и обращаемся к самым эффективным инструментам алгебраических вычислений (метод Гаусса-Жордана, метод ко-факторов, инверсионных блоков и цепи Маркова).

Основные темы доклада: античные корни матричного учета; когерентные концептуальные основы матричного учета; векторная структура пространства двойной бухгалтерии; использование линейной алгебры и графиков в группах; использование цепей Маркова в группах; оптимизация структуры на основе абсолютной симметрии.

USING MATRICES AND GRAPHS TO MANAGE THE CONSOLIDATED ACCOUNTS AND STATEMENTS

Jean-Guy Degos

Professor, Doctor

Bordeaux University, France

Keywords: mathematics, double entry, the matrix, the consolidated financial statements

It is not easy, despite strong affinities, to associate mathematics and double entry bookkeeping. But double-entry bookkeeping is, in essence, a vector space structure, and can be described by the relations and laws ruling vectors and matrices. Many authors like R. Mattessich, J. Shank or Y. Ijiri have been inspired by the pioneering work of Vassili Leontief, who began to study the input-output matrices in 1947 and has perfected them until 1966. He noted that the input-output analysis is an application of the neoclassical theory of general equilibrium enabling us to solve the problems of simultaneous changes of activity in the various sectors of the economy. He extended his reasoning by stating that this can be applied from big economic systems to small systems, and from economic systems to small business groups and individual companies. In all cases, balance is reached through a set of linear equations put together in the form of an input-output matrix for the determination of technical coefficients.

Leontief's work is a major reference in matrix accounting and is still relevant today. One area of application of these techniques is the matrix calculation of equity interests in the subsidiaries of corporate groups controlled by a holding company. In this paper, we put forward the main techniques available with classic matrices, but we also show how Markov chains can be used. We also make proposals to optimize the structure of symmetric groups in the image of the perfect Platonic solids: tetrahedrons, cubes, octahedrons, icosahedrons and dodecahedrons. In addition, we highlight some notions on graphs and incidence matrices (consisting of 0 and 1), ergodic matrices (the sum of each row is equal to 1) and we handle the most effective resources in algebraic computation (Gauss-Jordan method, cofactors method, inversion blocks and Markov chains).

Main topics in this article: The ancient origins of matrix accounting
The coherent conceptual framework of matrix accounting
The vector space structure of double-entry bookkeeping
Using linear algebra and graphs in groups
Using Markov chains in groups
Optimization of structures with perfect solid symmetry.

НЕДОБРОСОВЕСТНОЕ СОСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРИЧИНЫ, СОДЕРЖАНИЕ И СЛЕДСТВИЕ

Светлана Михайловна Бычкова

*д.э.н., профессор
заведующая кафедрой "Экономический анализ и финансы в АПК"
Санкт-Петербургский государственный аграрный университет*

Санкт-Петербург, Россия

Елена Юрьевна Итыгилова

*к.э.н., старший преподаватель
кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Восточно-Сибирский государственный университет
технологий и управления*

Улан-Удэ, Россия

Ключевые слова: недобросовестное составление финансовой отчетности, манипулирование, ограниченная рациональность, оппортунизм

Недобросовестное составление финансовой отчетности рассматривается как негативное явление, достаточно часто встречающееся в организациях различных организационно-правовых форм собственности, и становится все более серьезной проблемой для собственников организаций, инвесторов, общества и государства. Однако, постановка термина "недобросовестное составление финансовой отчетности" в аудиторских стандартах¹ представляется ограниченной, поскольку она не позволяет установить критерии доказывания² факта недобросовестного составления финансовой отчетности.

Для решения этой методологической проблемы следует исходить из положений институциональной экономики, которые позволят объяснить причины, содержание и последствия недобросовестного составления финансовой отчетности и то, какие обстоятельства следует учитывать для эффективного выявления и доказывания фактов ее недобросовестного составления.

¹ МСА 240 и ФСАД 5/2010

² Согласно п.7 МСА 200, аудитор должен получить достаточное и надлежащее доказательство того, существуют ли существенные искажения, вызванные мошенничеством или ошибками.

Во-первых, при оценке вероятности недобросовестного составления бухгалтерской отчетности необходимо исходить из следующих институциональных положений:

1) на формирование информации, раскрываемой в финансовой отчетности, оказывают влияние лица, либо непосредственно отвечающие за формирование финансовой отчетности, либо осуществляющие надзор за формированием финансовой отчетности. При этом указанные лица могут быть настроены оппортунистически в отношении ее представления в бухгалтерской отчетности;

2) фактические и потенциальные пользователи ограниченно рациональны, и не в состоянии оценить достоверность финансовой отчетности, основываясь исключительно на формате ее представления и тех показателях, которые этот формат определяет.

Во-вторых, ситуация, в которой потребитель не в состоянии оценить качество продукта возникает эффект ухудшающего отбора.

В-третьих, принятие пользователем бухгалтерской отчетности на ее основе неверного решения экономического характера (равно как управленческого или инвестиционного), является результатом ошибок первого и второго рода: первые – это ошибки, которые есть следствие его ограниченной рациональности, а вторые – ошибки, которые есть следствие оппортунистического поведения. При этом ошибки, являющиеся следствием ограниченной рациональности, могут допускать, как фактические пользователи, так и составители отчетности, а ошибки второго рода принадлежать только стороне, составляющей и представляющей отчетность пользователям.

В-четвертых, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности следует позиционировать, прежде всего, как результат нарушения равновесия интересов пользователей, ущемления интересов одних пользователей в пользу других, а именно, в пользу узкой группы лиц или лица внутри экономического субъекта. При этом, ущемлены могут быть в равной степени, как интересы внешних пользователей (инвесторов, например), так и условно, внутренних пользователей (чаще, собственников).

Содержание недобросовестного составления отчетности, таким образом, сводится к следующему:

Во-первых, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности является процессом, который приводит к такому результату как искажение, которое если будет доказано, будет рассматриваться как преднамеренное искажение. Кроме того, в основе любой бухгалтерской отчетности лежат предпосылки ее подготовки, то есть сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в бухгалтерской отчетности. Следовательно, недобросовестное составление бухгалтерской отчетно-

сти как процесс представляет включение в бухгалтерскую отчетность руководством аудируемого лица ложных предпосылок процесса подготовки отчетности относительно активов, обязательств, капитала, доходов и расходов и другой раскрываемой информации.

Во-вторых, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности подразумевает совокупность недобросовестных действий руководства аудируемого лица в отношении отчетности, которые выражаются в манипулировании этой отчетностью.

Цели, которые преследуются руководством аудируемого лица в ходе недобросовестного составления бухгалтерской отчетности могут быть различными, но основной целью является извлечение незаконных выгод. Руководство аудируемого лица может стремиться к извлечению: 1) личной выгоды и (или) выгоды для третьих лиц против интересов собственников; 2) выгоды для третьих лиц против интересов собственников; 3) выгоды для собственников против интересов государственных органов, налоговых органов, инвесторов, кредитных учреждений или прочих сторонних лиц.

Таким образом, суть этого явления заключается в том, что фактическим и потенциальным пользователям финансовой отчетности намеренно предоставляется искаженная информация о финансовом положении, финансовых результатах деятельности организации и динамике изменений в ее финансовом положении. Последствием же использования такой искаженной финансовой информации является принятие пользователями отчетности необоснованных, неверных управленческих, инвестиционных и других экономических решений в отношении собственности и капитала.

FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING: REASONS, CONTENT, CONSEQUENCES

Svetlana M. Bychkova

*Doctor of Economic Science, Professor
Head of the Department of Economic Analysis and Finance in agriculture
St. Petersburg State Agrarian University*

St. Petersburg, Russia

Elena Y. Itygilova

*Ph.D., Senior Lecturer
Department of Accounting, Analysis and Audit
East-Siberian State University of Technology and Management
Ulan-Ude, Russia*

Keywords: fraudulent financial reporting, manipulation, bounded rationality, opportunism

Fraudulent financial reporting is seen as a negative phenomenon that often occurs in organizations of various forms of ownership. It is becoming a more serious problem for the owners of organizations, investors, society and the state. Term "fraudulent financial reporting" in auditing standards looks as limited because it does not allow to establish criteria of fraudulent financial reporting evidences.

To solve that methodological problem is possible on the prepositions of institutional economics that explain: 1) the content and consequences of fraudulent financial reporting, 2) circumstances that should be considered for the effective identification, 3) proofs of the fraudulent facts.

First, in assessing the likelihood of fraudulent financial statements it is necessary to be based on the following institutional prepositions:

1) Formation of the information disclosed in the financial statements have an influence of persons, either directly responsible for the formation of the financial statements or overseeing the financial reporting preparation. These persons may be set opportunistically with respect to presentation of the above mentioned information in the financial statements;

2) Actual and potential users are rational limited and not able to assess the reliability of financial reporting, based solely on its presentation and format of the indicators, which defines the format.

Secondly, the situation where the user is not able to assess the quality of the product follows an effect of adverse selection.

Third, the adoption by the user of the wrong economic decisions (as well as the management or investment), is the result of errors of the first and second type: the first - this is an error, which is a consequence of its bounded rationality, and the second is an error that have result of opportunistic behavior. The errors arising from bounded rationality may be result of actual users` and accountants` activity, and the second type of errors belongs to the persons responsible for statement preparation.

Fourth, fraudulent financial statements should be positioned primarily as a result of an imbalance of interests of users, bias against some users in favor of others, namely, in favor of a small group of persons or entity within the economic entity. In this case, may be impaired to the same extent as the interests of external users (investors, for example), and internal users (owners).

The content of fraudulent reporting is the following.

First, fraudulent financial reporting is a process that leads to this result as a deliberate distortion. In addition, the basis for any financial statements is the prerequisites for its preparation, that is made by management in the form of implicit or explicit approval, as reflected in the financial statements. Consequently, the fraudulent accounting as a process is the inclusion by management in the financial statements false reporting premises concerning the assets, liabilities, equity, income and expenses and other information disclosed.

Second, fraudulent reporting means an entity's management manipulation of financial statement.

Objects pursued by management of fraudulent accounting may be different, but the main purpose is to gain illegal benefits. Management may seek to extract: 1) personal gain and (or) the benefits for third parties against the interests of the owners, and 2) benefits for third parties against the interests of the owners, and 3) benefits for owners against the interests of state agencies, tax authorities, investors, credit agencies or other third parties.

Thus, the essence of this phenomenon is that the actual and potential users of financial statements have deliberately distorted information on the financial position, financial performance of the organization and dynamics of change in the financial position. The consequences of such financial information application are making unwarranted and inappropriate decisions on property and capital.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ КОНЦЕПЦИИ КОНВЕРГЕНЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ УЧЕТНЫХ СТАНДАРТОВ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Наталья Викторовна Генералова

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский Государственный Университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: конвергенция, МСФО, национальные учетные стандарты, регулирование бухгалтерского учета и отчетности, унификация, стандартизация, гармонизация, концептуальные основы финансовой отчетности

Стремление к регламентации бухгалтерского учета на международном уровне, обусловленное глобализацией экономик стран мира, начавшая во второй половине XX века, связано, прежде всего, с тем, что пользователи не могут сравнивать отчетность, компаний сформированной по разным национальным стандартам, в силу их отличия (проблема несопоставимости отчетностей, составленных по различным стандартам).

Регулирование национальных бухгалтерских стандартов в настоящее время неразрывно связано с конвергенцией национальных учетных стандартов (GAAP). Ориентиром, своего рода эталоном, конвергенции национальных и региональных учетных стандартов являются международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), выпускаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS Foundation). Этот процесс представляет собой конвергенцию национальных GAAP с IFRS. Параллельно осуществляется процесс конвергенции IFRS и GAAP US (национальные учетные стандарты США, фактически используемые в качестве наднациональных стандартов). В данном процессе скорее IFRS приближаются к GAAP US, которые в свою очередь претерпевают масштабные изменения, призванные устранить недостатки в регулировании, выявленные экономическими кризисами последних десятилетий.

Изучение регулирования бухгалтерского учета и отчетности на национальном и наднациональном уровне, в т.ч. на примере России, а также анализ процессов конвергенции национальных GAAP и IFRS позволили сформулировать следующие основные выводы:

регламентация учетной процедуры все больше осуществляется на уровне хозяйствующего субъекта, нежели чем относится к компетенции национальных правительственных институтов;

регламентация на национальном уровне главным образом направлена на установление правил представления и публикации финансовой отчетности, а не техники бухгалтерского учета;

существует три основных формы регулирования учета и отчетности в контексте глобализации: унификация, стандартизация и гармонизация;

конвергенция национальных GAAP и IFRS возможна в форме унификации, стандартизации и гармонизации;

конвергенция национальных GAAP и IFRS по охвату бывает полной (национальные GAAP постепенно сближаются со стандартами IFRS) и фрагментарной (сближение осуществляется в пределах конвергентной зоны - ареала действия конвергенции);

в настоящее время наибольшее распространение получила фрагментарная конвергенция с ареалом действия «публичные компании»;

конвергенции бывают: моноориентированными (в качестве эталона сближения выступает одна система стандартов и все остальные конвергируемые системы приближаются к ней, в результате чего остается одна система стандартов – эталон, а все остальные конвергируемые системы представляют ее «копии») и полиориентированными (множество систем сближаются друг с другом, принимая элементы друг друга, в результате проявляют обновленные исходные системы, имеющие признаки всех конвергируемых систем);

конвергенция способна вызвать дивергенцию (процесс - обратный процесс конвергенции, расхождение признаков и свойств у первоначально близких объектов), эффект от которой должен быть оценен на начальных стадиях конвергенции и в последствии подвергаться перманентному мониторингу, чтобы последствия дивергенции не привели к существенному снижению эффекта конвергенции;

методологической основой конвергенции национальных GAAP и IFRS является концептуальные основы формирования финансовой отчетности, включающие детерминацию цели финансовой отчетности, пользователей и их интересов, качественных характеристик информации, признания и оценки элементов финансовой отчетности, основополагающих допущений;

конвергенция национальных GAAP и IFRS, обусловленная процессами глобализации экономик, осуществляется главным образом на уровне консолидированной финансовой отчетности и мето-

дологии представлении финансовой отчетности (а не отдельной компании и ее технологии учета).

концепция конвергенции конкретных национальных GAAP и IFRS, включающая цель, форму, типологизацию, этапы, инфраструктуру и пр. элементы, должна быть разработана с учетом политических, экономических, социальных, культурных и прочих национальных особенностей;

концепция конвергенции конкретных национальных GAAP и IFRS определяет модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в этой стране.

THE THEORETICAL CONCEPT OF CONVERGENCE OF NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Natalia V. Generalova
PhD, Associate Professor
Department of Statistics, Accounting and Audit
Saint-Petersburg State University
Saint-Petersburg, Russia

Keywords: convergence, IFRS, national accounting standards, regulation of accounting and reporting, unification, standardization, harmonization, conceptual framework of financial statements.

The desire for regulation of accounting at the international level due to the globalization of the world's economies, which began in the second half of the twentieth century, primarily connected with the fact that users can not compare the financial statements of companies formed according to different national standards, because of their differences (the problem of incompatibility of financial statements prepared in accordance with different standards).

At present regulation of national accounting standards is inextricably linked to the convergence of national accounting standards (GAAP). International Financial Reporting Standards (IFRS), issued by the Fund Committee on International Financial Reporting Standards (IFRS Foundation), are the pattern, or a kind of sample, of convergence of national and regional accounting standards. This process is a convergence of national GAAP with IFRS. At the same time there is the process of convergence of IFRS and GAAP US (U.S. national accounting standards actually used as a supranational standards). In this process, rather IFRS become closer to GAAP US, which in turn undergo major changes designed to eliminate regulatory gaps identified by the economic crises of recent decades.

ПЕРЕКЛАДКА ОТЧЕТНОСТИ: НЕОБХОДИМОСТЬ ИЛИ КОНЪЮНКТУРА?

Виталий Валерьевич Ковалев

д.э.н., доцент

*кафедра теории кредита и финансового менеджмента
Санкт-Петербургский государственный университет*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: РСБУ, МСФО, ГААП США, лизинг, перекладка отчетности, трансформация.

Согласно действующему законодательству российская коммерческая организация должна составлять отчетность в соответствии с требованиями национального бухгалтерского законодательства (в так называемом формате РСБУ, т. е. в формате российских стандартов бухгалтерского учета). Вместе с тем крупные компании, стремящиеся найти выход на иностранные рынки капитала (биржи) и (или) установить долгосрочные контрагентские отношения с иностранными фирмами, вынуждены следовать некоторым неофициальным требованиям, выдвигаемым ими и направленным на достижение достаточного уровня транспарентности отчетных данных как средства коммуникации. Проблема обеспечения транспарентности особенно актуальна в международном контексте, когда у иностранного пользователя возникает вполне естественное подозрение относительно того, в одинаковом ли понятийном и алгоритмическом полях находятся составитель отчетности и ее пользователи. В числе требований, предъявляемых иностранными пользователями: раскрытие структуры собственности, наличие достаточных уровней основных показателей, представление отчетности в одном из международно признанных форматов – МСФО или ГААП США (имеется в виду признаваемость форматов ведущими фондовыми биржами) и т. п.

Иными словами, российская фирма вынуждена в этом случае составлять два набора форм годовой отчетности и предъявлять их аудиторам для проверки. В настоящее время, когда в России осуществляется комплекс мероприятий по сближению РСБУ и МСФО, вопрос о том, насколько эффективна (по существу, но не по форме!) подобная дорогостоящая перекладка отчетности (из формата РСБУ в формат, например, МСФО), довольно спорен (об эффективности перекладки в определенном смысле можно судить по тому, значимо ли меняется представление о финансовом потенциале фирмы,

формируемое по данным корреспондирующих отчетностей, существенно ли различаются значения аналитических коэффициентов). Условно говоря, если длительная и дорогостоящая процедура трансформации отчетности привела к тому, что конечные данные и рассчитываемые на их основе коэффициенты, в совокупности дающие представление о финансовом и имущественном потенциалах фирмы, изменились несущественно, то перекладка была если не бесполезной, то, по крайней мере, экономически неоправданной для указанного хозяйствующего субъекта. Кроме того, возникает парадоксальная ситуация: сама фирма не изменилась, но ее формализованное представление в глазах пользователей стало значимо иным, что, в свою очередь, с очевидностью может повлечь за собой принципиально разные варианты решений контрагентского и инвестиционно-финансового характера.

Основные выводы, полученные в результате проведенного исследования, таковы: (1) зачастую процедура перекладки отчетности носит не экономический, но, в известном смысле, политизированный характер; (2) трансформационные процедуры не являются жестко формализуемыми, они в значительной степени носят индивидуализированный характер, что предопределяется множеством причин; (3) отраслевая специфика бизнеса может существенно сказываться на результатах перекладки, а потому целесообразно соблюдать виды бизнеса или типы операций, для которых перекладка является (или не является) жизненно необходимой; (4) нельзя беспелляционно утверждать, что та или иная система регулирования учета лучше или хуже другой, поскольку в основе каждой системы заложены свои целевые установки и ориентиры (вопросы типа «*Какая система предпочтительнее – IFRS, US GAAP, UK GAAP?*» или «*Можно ли совместить идею государственного регулирования учета с идеей рекомендательных регулятивов, разрабатываемых негосударственными публичными организациями?*» вряд ли имеют однозначный ответ); (5) строго говоря, перекладка отчетности является лишь паллиативным, вынужденным и временным решением проблемы транспарентности отчетных данных, а потому магистральный путь – это гармонизация российской системы бухгалтерских регулятивов с МСФО, подразумевающая четкую идентификацию ключевых, критически важных различий в системах учета и их нивелирование.

Приведенные в исследовании теоретические рассуждения подкреплены расчетами, сделанными на примере лизинговой компании.

TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENT: NEED OR ENVIRONMENT?

Vitaly V. Kovalev

*Doctor of Economics, Associate Professor
Department of Credit Theory and Financial Management
St. Petersburg State University*

St. Petersburg, Russia

Key words: financial statement, IFRS, GAAP, transformation.

Russian commercial organization has to make the financial reporting according to requirements of the national accounting legislation. At the same time large companies, seeking to find a way out to the foreign markets and to establish the long-term counteragency relations with foreign firms, are compelled to follow some informal demands made by them and directed on achievement of sufficient level of transparency of reporting data as means of communication.

The problem of ensuring transparency is especially actual in the international context when foreign user has quite natural suspicion concerning, whether in identical conceptual and algorithmic fields there is an author of the reporting and its users.

Among the requirements shown by foreign users: disclosure of structure of property, existence of sufficient levels of the main indicators, submission of the reporting in one of is international recognized formats – IFRS or GAAP of the USA (the recognition of formats by leading stock exchanges), etc. Differently, the Russian firm is compelled to make in this case two sets of forms of the annual reporting and to show them to auditors for check.

If long and expensive procedure of transformation of the reporting led to that final data and the coefficients counted on their basis in aggregate giving an idea of financial and property capacities of firm, changed insignificantly, the procedure was if not useless, but economically unjustified for the specified managing subject.

Besides, there is a paradoxical situation: the firm's financial situation didn't change, but its representation in the opinion of users became significant other that, in turn, with evidence can cause essentially different versions of solutions of counteragency and investment and financial character.

The main conclusions received as a result of conducted research, are as follows:

(1) often procedure of the turn of the reporting carries not economic, but the politized character;

(2) transformational procedures aren't strictly formalizable, they substantially have the individualized character that is predetermined by a set of the reasons;

(3) branch specifics of business can significantly affect results of a transformation, and therefore it is expedient to isolate types of business or types of operations for which this operation is (or isn't) vital;

(4) it is impossible to claim categorically, that this or that system of regulation of the account is better or worse another as at the heart of each system the purposes and reference points;

(5) the transformation of the reporting is only palliative, compelled and makeshift of a problem of transparency of reporting data, and therefore the main way is a harmonization of the Russian system of accounting with the IFRS, meaning accurate identification of key, crucial distinctions in systems and their leveling.

The theoretical reasonings given in research are supported with the calculations made on the example of the leasing company.

РОЛЬ ОЦЕНКИ В ДОСТИЖЕНИИ ДОСТОВЕРНОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Наталья Николаевна Карзаева

д-р экон. наук, профессор

Вадим Юльевич Лебедев

Юрист

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева

Москва, Россия

Ключевые слова: оценка; бухгалтерская отчетность; достоверность; финансовые вложения; правовое содержание; экономическое содержание.

Основной целью бухгалтерской отчетности является предоставление достоверной информации ее пользователям. Оценка как стоимостная характеристика объекта учета, отражает одно из его свойств (или качеств), следовательно, учетный объект может иметь несколько оценок, характеризующих различные его свойства. И все эти оценки сами по себе будут являться достоверной информацией. Однако для различных пользователей интерес представляют различные данные об объекте, что приводит к ситуации выбора оценок. Сложность выбора оценок в целях формирования достоверной бухгалтерской отчетности, ярко проявляется в процедуре оценки финансовых вложений учредителя создаваемого общества, если свой вклад он вносит неденежными средствами.

При оценке данных финансовых вложений бухгалтеры организации - учредителя руководствуются одной из двух норм ПБУ 19/02: либо п. 12, согласно которому первоначальной стоимостью признается денежная оценка финансовых вложений, согласованная учредителями (участниками) организации, либо п. 14, согласно которому первоначальной стоимостью финансовых вложений признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Следует отметить, что прямой нормы, регламентирующей оценку финансовых вложений учредителя при учреждении им общества, в ПБУ 19/02 не содержится, что вызывает необходимость обоснования применяемого способа оценки самим хозяйствующим субъектом. Такое обоснование должно быть направлено на реализацию требований нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность. При выборе способов ведения бухгалтерского учета в соответствии с п.6 ПБУ 1/2008 следует

руководствоваться принципом приоритетности экономического содержания, согласно которому отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования.

Приоритетность экономического содержания предполагает, во-первых, обеспечение информацией, необходимой пользователям отчетности для контроля за целесообразностью осуществления хозяйственных операций, за наличием имущества, во-вторых, предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности. Операции по передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал учреждаемого общества показывают соотношение стоимостной оценки доли в уставном капитале учреждаемого общества с реальной оценкой вносимого имущества. Если реальная оценка вносимого имущества совпадает с согласованной оценкой учредителей общества, противоречий не будет. Однако на практике часто имеют место случаи, когда отсутствует равенство между этими оценками и существует кажущееся противоречие между правовым и экономическим содержанием: учредители, реализуя свое право в соответствии с п.2. ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», согласовали оценку, которая не отражает реального экономического содержания.

Денежная оценка, согласованная участниками, вполне может не отражать реального экономического содержания, т.к. регулирует лишь только корпоративные правоотношения между участниками общества, посвященные распределению долей в обществе, и не преследует цель предоставления достоверной информации об имуществе общества. В этом случае бухгалтер, следуя требованию приоритета экономического содержания, должен отразить реальную стоимость финансовых вложений, что в настоящее время на практике систематически нарушается и приводит к несоблюдению требования достоверности отчетной информации.

THE ROLE OF EVALUATION IN ACHIEVING RELIABILITY INDICATORS OF FINANCIAL STATEMENTS

Natalia N. Karzaeva

*Doctor of Economics, Professor
Head of Economic Analysis and Audit Department
RGAU-MTAA named after Timiryazev*

Lebedev Vadim Yulievich

Lawyer

Moscow, Russia

Keywords: valuation, financial reporting, reliability, investments, legal content; economic content.

The main purpose of accounting is to provide accurate information to its users. Valuation, as a monetary characteristic of accounting subject, reflects one of its properties (or attributes), therefore, account object can have multiple assessments characterizing different properties. And all of these estimates themselves will be reliable. However, various users interested in various data about the object, which leads to a situation of choice assessments. Difficulty of choosing a guest in order to create accurate financial statements is clearly manifested in the process of assessing the financial investments of the founder of the new company, if the contribution it makes non-cash.

During assessment of investments, accountant of founder guided one of the two standards AR 19/02, either to claim 12, whereby the fair value recognized monetary value of investments, as agreed by the founders (participants) of the organization, or section 14, according to which the fair value investments shall be the value of the assets transferred or to be transferred organization.

It should be noted that the direct rules governing assessment of the financial investments of the founder in the establishment of their society, RAS 19/02 does not provide that causes of justification used by the method of estimating the economic entity. This study should be used to implement the requirements of regulations governing the accounting and the accounting statements. When choosing a method of accounting in accordance with Article 6 of RAS 1/2008 should be guided by the principle of economic substance under which reflected in the accounting of the facts of economic life on the basis not only of their legal form, how much of the substance and in the environment.

The priority of economic substance over form assumes, first, the provision of reporting users with information, necessary for control of the

appropriateness of business operations and the availability of the property, the second - the prevention of the negative results of operations.

Property transfer operations as a contribution to the newly set-up company charter capital show the relation of valuation in the share capital founded company with a realistic assessment of the property contributed.

If the real property assessment is the same as by estimation of the founders, contradictions will not occur.

However, in practice there are often cases when there is no equality between these estimates and there is contradiction between the legal and economic substance: founders, arranging their right according to paragraph 2. Art. 15 of the Law "About Limited Liability Companies", agreed estimation, which does not reflect the economic substance.

Monetary evaluation agreed by participants, may not reflect the real economic substance as it regulates only corporate relationship between the participants of the company in case of shares distribution in the company, and is not intended to provide accurate information on the company's property.

In this case, an accountant, following the request of the priority economic content over substance should reflect the real value of investments, but in practice it is systematically violated and leads to non-compliance with the requirements of the reliability of accounting information.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СЛОЖНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Виорел Цуркану

д.э.н., профессор

Ирина Голочалова

к.э.н., доцент

*Молдавская Экономическая Академия
Молдова, г. Кишинев*

Ключевые слова: сложный финансовый инструмент, долевой компонент, долговой компонент, собственные акции, модель оценки

К началу XXI столетия наряду с традиционными формами финансовых договоров широкое распространение получил договор, который включает в себя два компонента (долевой и долговой) и, назван “сложный финансовый инструмент” (СФИ), что требует разработки особого подхода его признания, оценки и представления информации в финансовой отчетности.

При идентификации финансового договора в качестве СФИ он должен содержать кроме объекта договора, возможность выбора формы расчетов, право выбора формы расчетов, фиксированность расчетных параметров. Обычно такие договорные соглашения заключаются либо для привлечения заемных средств, либо на получение корпоративных услуг, а расчеты по ним возможны как путем предоставления собственных акций, так иным путем.

После идентификации СФИ компания – эмитент должна: классифицировать его компоненты отдельно и определить их первоначальную стоимость. Существует два подхода оценки СФИ, обусловленных либо привлечением заемных средств (IAS 32, IAS 39), либо вознаграждением работников, расчеты по которым осуществляются на основе акции компании – эмитента (IFRS 2).

В соответствии с IAS 39, оценка сложного инструмента проводится в два этапа: сначала определяется дисконтированная стоимость компонента обязательства, с применением метода эффективной ставки процента; затем рассчитывается стоимость компонента капитала, который, согласно общепринятому подходу, представляет собой разницу между общей суммой поступлений по договору, например, от выпуска облигации, и дисконтированной стоимостью компонента обязательства. Следовательно, при первоначальном признании сложного инструмента сумма дисконтированной стоимости компонента обязательства и остаточной стоимости компонента капитала равна справедливой стоимости всего инструмента в целом.

Общий принцип IFRS 2 заключается в том, что компоненты СФИ должны учитываться: как обязательство, в части принятия компанией обязанности произвести расчет денежными средствами; как долевой инструмент, в части, в которой обязательство не принято.

При этом в первую очередь, принимаются во внимание условия договора, и определяется справедливая стоимость каждой из альтернатив: отдельно справедливая стоимость обязательства при форме расчетов денежными средствами; отдельно справедливая стоимость долевого инструмента при форме расчетов акциями. Следовательно, и долевой компонент, который, является опционом “call”, оценивается по справедливой стоимости, и представляет собой разницу между стоимостями двух альтернатив.

Другим вопросом является рассмотрение механизма исполнения финансового договора и его отражения в учете. Согласно IAS 32 долговой компонент сложного инструмента, как результат операции по привлечению заемных средств, на каждую отчетную дату должен оцениваться по амортизированной стоимости, учитывающую изменения, обусловленные временной стоимостью денег, что приводит к признанию финансовых расходов. В отношении компонента капитала стандарт не содержит конкретных требований, однако отмечено, что сумма, которая изначально отражена по кредиту счета “Капитал” впоследствии не переносится в Отчет о прибылях и убытках. IFRS 2 требует, чтобы затраты по вознаграждению работников, на основании акций, должны равняться фактической сумме выплат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости акций на дату расчетов. Следовательно, на дату подготовки отчетности балансовая стоимость каждого компонента СФИ будет учитывать влияние сроков и условий на их оценку. Это влечет за собой отражение изменений остатка по счетам “Резервы на переоценку долевого инструмента” и “Финансовые обязательства по СФИ”. Итак, бухгалтерский учет сложного инструмента зависит от экономического содержания операции, что согласуется с принципом приоритета содержания над формой.

Заключение. Решение проблем бухгалтерского учета сложного инструмента требует: 1) комплексного подхода оценки по справедливой стоимости каждого компонента сложного инструмента; 2) определения порядка учета и приведения рекомендаций по его адаптации на практике; 3) высокого уровня профессионализма составителей отчетности. Кроме этого, успешное применение методов оценки и правил учета по МСФО зависит как от их адекватности положениям законодательной и нормативной базы, так и от уровня экономического развития страны.

SOME QUESTIONS OF ACCOUNTING COMPOUND FINANCIAL INSTRUMENT

Viorel Tsurcanu

*Professor, Doctor Habilitatus of economics
Academy of Economic Studies of Moldova, Chishinau*

Irina Golochalova

*Associate Professor, Ph.D
Academy of Economic Studies of Moldova, Chishinau*

Key words: compound financial instrument, equity component, liability component, ordinary shares, model measurement.

In the beginning XXI century receive a new form of financial contracts broadly spreading, which consist of two components (equity and liability) and its title is “compound financial instrument” (CFI). There is requirement elaboration of particularly approach recognition, measurement and presentation information of financial statements about it.

Financial contracts must contain information about: object of contract; opportunity and residual of choice of the form repayment; fixedness of calculation extent. After it one can be identification as a CFI. Usually this agreement strike to extend credit (crediting) or receive of services of corporation. The contract can be perhaps made by payment ordinary shares as other variants.

After identification CFI issuer – company must be to classification components by itself and determinate initial measurement of components. There are two approaches of measurements CFI. The first approach caused to extend credit (IAS 32, IAS 39), the second one – employee’s benefits. Repayments of employees realize on the share – based at issuer – company (IFRS 2).

The issuer of a financial instrument classifies it or components thereof as a liability or as equity in accordance with the: substance of the contractual arrangement on initial recognition; definitions (IAS 32).

According to IAS 39 measurement compound financial instrument carry in the two stages. In the beginning determinate liability valuation of discount with uses the effective interest method. Then equity valuation calculates. According to general approach equity valuation it is difference between total amount of cash flow (e.g., convertible bonds) and liability portion. Therefore initial value CFI it is amount liability valuation of discount and equity valuation of rest. Always this value is fair value of one’s compound financial instrument.

As a general principle IFRS 2 infer in that, that the CFI components must be consider: as liability it is obligation of repayment of the cash flow and as equity component is if obligation is absent. The issuance of shares or rights to shares requires an increase in component of equity.

Consideration apply condition of contract and fair value every one of two alternatives in the first moment. There are fair value equity valuation by form share – based payment (the first alternative) and liability valuation by form repayment of the cash flow (the second alternative). It means equity component it is difference between valuations every one of two alternatives. This difference is the fair value equity component, which is share option "call".

Other question is disclosing of mechanism carry out of financial contract and reflects in accounting. The liability component CFI reflects the effects of transaction to extend credit. According to IAS 32 liability component CFI must be measured at amortized cost on the reporting date and reflects changing on market of capital. It result's of recognition of financial expenses. In the attitude to equity component standard does not contain concrete requirements. However mention that initial recognition of amount to account "Capital" does not defer in Statement of comprehensive income. IFRS 2 require that the costs share – based payment will be equal of amount of actual payment. Calculation of amount payment bases on the fair value of ordinary shares. Because carrying value every one component of CFI will be to consider of influence terms and conditions valuation at them of reporting date. And in result rests at account "Reserves of revaluation equity instrument" and "Financial liability at CFI" will be change.

Therefore accounting of compound financial instrument depends of contents of economy and it according to general principle of substance over form.

Conclusion. The problems of accounting of the compound financial instrument require of following: using complex approach of measurement of the fair value every one of components CFI; determination of order accounting and put in recommendation of the adaptation on the practice to him; high level of professionalism for the compiler of financial statements. Besides application of methods measurement and rules accounting at the IRFS depends from conform of regulation legislative and economic development of the country.

ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ОБ УСТОЙЧИВОМ РАЗВИТИИ БАНКОВ

Людмила Александровна Примостка

д.э.н., профессор

заведующая кафедрой менеджмента банковской деятельности

ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет

имени Вадима Гетьмана»

Киев, Украина

Ключевые слова: риски, динамическая устойчивость, концепция устойчивого развития, банки, отчетность.

В современных условиях глобальной нестабильности проблемы устойчивого развития становятся все более актуальными во всех сферах жизни общества. Наиболее остро это проявляется на финансовых рынках, которые начали доминировать в институциональной структуре мировой экономической системы во второй половине XX столетия. Бурное развитие финансовых бирж, появление новых финансовых инструментов, таких как деривативы, стремительное наращивание международных финансовых потоков, расширение географических границ миграции капиталов, процессы глобализации в совокупности с развитием информационных технологий и средств связи привели к тому, что именно финансовый, а не производственный, сектор начал существенно влиять на состояние экономики. Всё это сформировало совокупность факторов риска, масштабы которых были недооценены. Недостаточное внимание к проблемам управления макроэкономическими и финансовыми рисками на международном и национальном уровнях привело к возникновению кризисных явлений. Наиболее значимым по масштабам и последствиям стал мировой кризис 2007-08гг., поиск путей выхода из которого усилил внимание к проблеме устойчивого развития.

В научных исследованиях проблема устойчивости привлекла внимание ученых в связи с необходимостью изучения свойств технических систем, но в последующем это понятие начало использоваться в разных областях науки и техники. В технических науках устойчивость трактуется как способность объекта возвращаться к состоянию равновесия (или близкому к нему) после влияния дестабилизирующих факторов. В системных исследованиях принято выделять понятия статической и динамической устойчивости. Динамическую устойчивость понимают как способность системы, которая движется под действием

приложенных сил, не отклоняться от заданной траектории движения при незначительных случайных влияниях. Очевидно, что экономика в целом, а также её составляющие принадлежат к сложным системам, способным к саморазвитию и самосовершенствованию, а значит для их характеристики следует использовать понятие динамической устойчивости, которое получило воплощение в концепции устойчивого развития. Суть концепции устойчивого развития, воплощающей новый управленческий подход, состоит в том, что любые управленческие решения принимаются с учетом их экологических и социальных последствий. Соответственно выделяют три ключевых направления реализации концепции устойчивого развития - экономика, экология, социальная ответственность. Результаты деятельности отражаются в разработанных на международном уровне стандартах отчетности об устойчивом развитии (Global Reporting Initiative – GRI). Следует отметить, что для финансовых компаний, в т.ч. банков, экологическая составляющая, отражающая усилия по защите окружающей среды (снижение вредных выбросов, переход к безотходным технологиям и т.д.), по сравнению с промышленными предприятиями не так актуальна, поскольку они не могут непосредственно повлиять на эти процессы. Вместе с тем, значимость социальной ответственности банков, которые, по сути, распоряжаются общественным капиталом, трудно переоценить. Поэтому для банков концепция устойчивого развития не может быть реализована на основе общепринятых подходов.

К ключевым направлениям устойчивого развития банков следует отнести: 1) финансы (сбалансированное по строкам управление активами и пассивами банка, выполнение обязательных нормативов ЦБ, приоритетность ликвидности над прибыльностью, ограничение биржевых спекуляций, управление рисками); 2) социальная ответственность (социальные инвестиции, развитие кадрового потенциала, вложения в интеллектуальный капитал и т.п.); 3) экономическая результативность (возрастание рыночной стоимости банка, прибыльность, рентабельность собственного капитала и активов банка и т.п.).

Проблему выбора форм информационного взаимодействия банка с окружающей средой еще предстоит решить. Основу информационного обеспечения отчетности банков об устойчивом развитии следует формировать из данных финансовой, статистической и оперативной отчетности, а также управленческого учета, поскольку в банках система бухгалтерского учета автоматизирована и оперативно отображает текущие позиции. Для этого следует разработать специальные стандарты и формы

отчетности в сфере устойчивого развития банков, которые позволят: во-первых, самому банку оценивать степень достижения поставленных стратегических целей, во-вторых, стейкхолдерам оценивать уровень финансовой устойчивости банка, формируя тем самым доверие как к конкретному банку, так и к банковской системе в целом, в-третьих, эффективно осуществлять банковский надзор и регулирование.

FORMATION OF BANKS SUSTAINABILITY REPORTING

Lyudmila A. Prymostka

Doctor of Economic Sciences, Professor
Head of Department of Management and Banking
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine

Keywords: risk, dynamic stability, the concept of sustainable development, banks, reporting.

Under current conditions of global instability issues of sustainable development are becoming more relevant in all areas of society. This is manifested most in the financial markets, which began to dominate in the institutional structure of the world economic system in the second half of the twentieth century. The rapid development of financial exchanges, the emergence of new financial instruments, such as derivatives, the rapid build-up of international financial flows, the expansion of the geographical boundaries of the migration of capital, globalization, coupled with the development of information and communication technologies have led to the fact that it is financial, rather than manufacturing, the sector began a significant impact on the economy. All this formed a set of risk factors, the magnitude of which has been underestimated. Insufficient attention to the problems of macroeconomic management and financial risk management in the international and national levels, has led to the crisis. Global crisis of 2007-08 years has become the most significant in scale and consequences and the process of searching the ways out of which ought to pay greater attention to the issue of sustainable development.

In scientific studies, the stability problem has attracted the attention of scientists because of the need to study the properties of technical systems, but later it was used the concept in different fields of science and technology. In engineering sciences stability is interpreted as the ability of an object to return to a state of equilibrium (or close to it) after the effect of destabilizing factors. In systematic studies assumed to specify the concept of static and dynamic stability. Dynamic stability is understood as the ability of a system that moves under the influence of the applied forces, not to deviate from the desired trajectory with little random influences. Obviously, the economy as a whole, as well as its components belong to the complex systems capable of self-development and self-improvement, and the means for their characteristics, use the concept of dynamic stability, which were embodied in the concept of sustainable development. The essence of the concept of sustainable development represents a new management approach is that any management deci-

sions with regard to their environmental and social impacts. Accordingly, there are three key areas of the concept of sustainable development - economy, ecology and social responsibility. The results of operations reflected in the internationally developed standards for sustainability reporting (Global Reporting Initiative - GRI). It should be noted that the financial companies, including banks, the environmental component, reflecting efforts to protect the environment (reduction of harmful emissions, transition to non-waste technologies, etc.), compared with the industry is not so important, since they cannot directly influence these processes. However, the importance of social responsibility of banks, which, in fact, manage the social capital, it is difficult to overestimate. Therefore, for the Bank's framework for sustainable development cannot be realized on the basis of generally accepted approaches.

The key areas of sustainable development banks include: 1) finance (row-balanced asset and liability management, compliance with regulations of the Central Bank, the priority of liquidity over profitability, limiting speculation, risk management), and 2) social responsibility (social investment, the development of human building, investment in intellectual capital, etc.), and 3) the economic impact (increase the market value of the bank, profitability, return on equity and assets of the bank, etc.).

The problem of the choice of forms of information exchange with the environment of the bank has yet to decide. The basis of the information for reporting on sustainable development banks should be formed from the data of financial, statistical and operational reporting, and management accounting, as banks accounting system is automated and quickly displays the current position. To do this, develop specific standards and report forms for the sustainable development of the banks that will, first, the bank itself to assess the degree of achievement of strategic objectives, and secondly, to stakeholders to assess the level of financial stability of the bank, thus forming the trust as a specific bank and the banking system as a whole, third, effectively banking supervision and regulation.

СЕКЦИЯ 6. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ SESSION 6. MANAGEMENT ACCOUNTING

ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

Виктор Иванович Стражев

д.э.н., профессор

*Белорусский государственный экономический университет
Минск, Республика Беларусь*

Ключевые слова: управленческий учёт, управление, затраты.

Потребность людей в повышении эффективности своей жизнедеятельности была, есть и будет. Они ещё в начале цивилизации ставили конкретные цели, задачи, намечали пути и методы их решения, вели примитивный простой учёт фактического выполнения поставленных задач, выявляли отклонения, их причины и намечали соответствующие меры по достижению цели, т.е. по существу уже пытались управлять своей жизнью.

С общественным разделением труда, появлением отраслей, подотраслей, разных видов производств, профессий и специальностей, накоплением опыта и ростом специального образования развивалось и управление, как в практике, так и в науке, шла дифференциация и углубление её объекта и субъекта, методологии и методик. Появились стандарт-кост, контролинг, нормативный метод учёта, оперативно-технический учёт и другие формы и системы управления хозяйственной деятельностью предприятий. Среди них выделился внутрихозяйственный контроль, прежде всего за затратами материальных и трудовых ресурсов, который больше отвечает требованиям коммерческой тайны и по своей структуре и методологии похож на систему внутрихозяйственного управления. В его ведение входят: учёт фактических данных, сравнение их с планом и нормами, анализ отклонений и меры по устранению отрицательных причин.

В связи с важностью фактической информации о затратах и исполнением такого контроля бухгалтерами он начал называться «управленческим учётом» с дополнением планирования, включающее нормирование, программирование и другие экономико-математические методы.

На основании принципиального различия между управляющей функцией учёта в технологии управления и профессионалом-исполнителем многих управляющих функций (в малых предприяти-

ях – бухгалтером), а также международного принципа «примат содержания над формой» необходимо публикуемое название «управленческий учёт» заменить по реальному его содержанию на внутрихозяйственное управление затратами. Это позволит учёным-экономистам целенаправленно и комплексно развивать систему экономического управления, в том числе функции учёта и анализа в этой системе, на разных уровнях, разными объектами, методологию и методику всех управляющих функций. А это в будущем даст практике управления реальный механизм повышения экономической эффективности хозяйственной деятельностью.

PAST, PRESENT AND FUTURE OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Viktor I. Strazhev

*Dr. Hab. (Economics), Professor
Belarus State Economic University*

Minsk, Republic of Belarus

Keywords: management accounting, management, costs

People's need to enhance effectiveness of their activity is eternal: it has always existed and will always exist. As early as the start of civilization people set specific tasks and objectives, found ways and methods to implement them, kept primitive record of task performance, identified deviations, their causes and outlined measures to achieve goals, i.e. actually attempted to manage their life.

With social division of labour, emerging industries and sub-industries, production of various kind, professions and specializations, accumulation of experience and growth of specialized training, there has developed management, both practical and scientific, differentiation and deepening of the subject and object, methodology and techniques. Such forms and systems of managing enterprise economic activity as standard costing, controlling, normative accounting, operational accounting have come into existence. Among these, internal control of material and labour costs has been distinguished, that best meets commercial classified information requirements and, in its structure and methodology, resembles the system of intraeconomic management. Its scope encompasses recording factual data, comparison of these with the plan and standards, analysis of deviations and measures of eliminating negative reasons.

Taking into account the significance of factual data about costs and execution of their control by an accountant, this form of accounting has been referred to as '*management accounting*', which was amended by planning and includes rationing, programming and other economic and mathematical methods.

Based on the fundamental difference between management function of accounting in terms of management technology and a professional involved in performing managerial functions (at small enterprises it is an accountant), as well as on the account of the international principle of 'primacy of content over form', it is worth replacing the above used term '*management accounting*' in compliance with its actual content by the term '*intraeconomic cost management*'. This will enable economic theorists to develop in a purposeful and complex way a system of economic management including accounting and analysis functions, on various levels and by various objects, as well as methodology and techniques of all management functions. In the future it will provide management practice with a real mechanism of enhancing effectiveness of economic activity.

НОВЫЕ ОБЪЕКТЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЁТЕ

Виталий Борисович Ивашкевич

*д.э.н., профессор,
Институт экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет
Казань, Россия*

Ключевые слова: калькулирование, объекты калькулирования, управленческий учет

В действующей практике объектом калькулирования чаще всего выступают вид или группы однородной продукции, работ и услуг. Однако их перечень может быть существенно расширен за счёт объектов измерения фактов хозяйственной жизни, которые характеризуют события, способные привести к изменению средств предприятия и (или) их источников в отчётном периоде и в ближайшем будущем. В первую очередь речь должна идти о калькулировании стоимости мероприятий, связанных с затратами на учреждение предприятия, его развитие и модернизацию, создание новых и дополнительных рабочих мест, осуществление оргтехмероприятий реорганизации и совершенствование управления в течение жизненного цикла функционирования организаций.

Принципиально важным для новых объектов калькулирования является состав расходов на создание и приобретение бизнеса, его развитие, в том числе за счёт расширения и совершенствования рабочих мест, а также выбор знаменателя, калькуляционного расчёта измерителя объёма соответствующей деятельности. Если относительно расходов на организацию или покупку предприятия, его развитие в дальнейшем и возможную ликвидацию при завершении функционирования многое определено в нормативных документах, то в отношении того, что считать объектом калькулирования этих мероприятий, часто остаётся неясным. По нашему мнению, применительно к производственным инвестициям это могут быть показатели, участвующие в оценке рентабельности компании, а также прирост её экономической стоимости (EVA), чистой дисконтированной стоимости и других индикаторов эффективности использованного капитала.

Сложнее обстоит дело с учётом и оценкой затрат на создание рабочих мест. Между тем эта проблема одна из острейших в условиях экономического кризиса, забота и ответственность не только руководителей предприятий, но и головная боль для государствен-

ных и муниципальных органов власти. Они готовы участвовать в финансировании создания дополнительных рабочих мест и также, как предприятие, хотят знать, во сколько это им обойдётся. Ясно, что только расходами на оплату труда здесь не обойтись. Даже в сокращённом варианте для большинства рабочих мест необходимы затраты на приобретение и установку соответствующего оборудования, обеспечение инструментами, на оплату труда со всеми начислениями и отчислениями, расходы на первичное обучение (хотя бы основам техники безопасности), социальное обеспечение и обслуживание, повышение квалификации за счёт организации. В зарубежных фирмах к затратам на персонал иногда относят расходы на транспортировку работников к месту работы и обратно, доплаты за удешевление питания в заводских столовых, дополнительное пенсионное страхование, расходы на содержание социальных служб (здравоохранения, спорта, обучения профессии и т.п.). Прямо или косвенно это тоже затраты на обеспечение предприятия необходимой рабочей силой, к тому же создающие ему дополнительный имидж организации, заботящейся о трудящихся, которые, в свою очередь, останутся верными ей долгие годы.

Учтённые затраты в любой калькуляции необходимо разделить на объём её объектов. К сожалению, понятие рабочего места в действующих нормативных положениях достаточно чётко не определено, как и единица его измерения. Логичнее всего его оценивать по количеству занятых работников в разрезе профессий и мест их использования. От калькулирования стоимости того или иного рабочего места можно перейти к расчёту себестоимости часа работы отдельных исполнителей и на его основе определять тарифную ставку соответствующей оплаты. Последнее особенно важно при оказании аутсорсинговых услуг.

NEW COST OBJECTS IN MANAGEMENT ACCOUNTING

Vitaly B. Ivashkevich

*Doctor of Economic Sciences, Professor
chair of the school of management accounting and controlling
Institute of economics and finance
Kazan (Volga region) Federal University
Kazan, Russia*

Keywords: costing, cost objects, management accounting

According to the current practice, most of the time cost object is a product or the group of homogeneous products or services. However, the list of cost objects can be substantially expanded and include transactions which characterize events capable of changing the assets of an enterprise or their sources in the reporting period or in near future. First of all, it is necessary to mention the costing of events related to the expenses on the creation of an enterprise, its development and modernization, the creation of new and additional jobs, reorganization and improvement of management during the life cycle of an enterprise.

The utmost importance for the new cost objects is given to the expenses on the creation and acquisition of business, its development (including the development based on the expansion and perfection of workplaces), as well as to the choice of denominator (the computation of the measure of the volume of respective activity). Many expenses on the creation or acquisition of enterprise, its further development and possible liquidation at the completion of operations are defined in regulating documents. However, cost objects of these events are often not clear. In our opinion, as applied to production investments, this can be ratios participating in the evaluation of the profitability of a company as well as the increase of its economic value (EVA), net present (discounted) value and other indicators of the effectiveness of the capital used.

There are more difficulties in the accounting and evaluation of the costs of the creation of jobs. In the meantime, this problem is one the keenest in the conditions of economic crisis, it is a care and responsibility of not only managers of enterprises, but also a headache for state and municipal authorities. They are ready to participate in the financing of the creation of additional jobs and, as an enterprise, they want to know how much this will cost to them. It is obvious that only salary expenses will not be enough. Even in the simple case, most jobs require expenses on the purchase and installation of equipment, provision of instruments, salaries with all benefits, expenses on the initial education (at least, the education on the basics of safety rules), social provision and services,

the increase of qualifications at the expense of an enterprise. In foreign firms, personnel expenses sometimes include the expenses on the transportation of workers to the workplace and back, additional payments for food at factory canteens, additional pension insurance, expenses on social services (medical services, sports, education for a profession etc.). Directly or indirectly, this is also cost on the provision of required workforce to an enterprise. These costs give the enterprise the additional image of an entity taking care about its workers who, in their turn, will stay loyal to the enterprise for many years.

In any cost calculation, it is necessary to divide the costs by the volume of its objects. Unfortunately, the notion of a workplace is not clearly defined in existing regulations, and the unit of its measurement is not either. It is logical to evaluate it by the quantity of employed workers stratified by their professions and workplaces. It is possible to move from the calculation of cost of a workplace to the calculation of cost of a work hour of individual workers and use it as a base for the determination of a salary rate. This is especially important in outsourcing.

ПАРАДОКСЫ РУССКОГО И БЕЛОРУССКОГО СЧЕТОВЕДЕНИЯ В ОБЛАСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Вадим Олегович Зарецкий

к.э.н., ассистент

Белорусский государственный экономический университет

Минск, Республика Беларусь

Ключевые слова: себестоимость, затраты, расходы, парадокс, принципы.

Переход стран постсоветского пространства от плановой модели экономики к рыночной обусловил коренное преобразование системы бухгалтерского учета. Если в советскую эпоху центральное место в счетоводстве занимал учет затрат и калькулирование себестоимости, то в настоящее время основное внимание сосредоточено на учете финансовых результатов и формировании информации о себестоимости продаж. Однако смещение акцентов в области целевой установки бухгалтерского учета не способствовало комплексной трансформации методологии учета затрат. Она продолжает основываться на советских стереотипах, т.е. в учетно-аналитической практике Российской Федерации и Республики Беларусь сохранились номенклатура калькуляционных счетов, порядок записи на них, а также возможность формирования полной себестоимости произведенной продукции.

В своих многочисленных трудах Я.В. Соколов справедливо отмечал, что показатель себестоимости постепенно становится мифом. Мифом в части его объективности и достоверности. Однако вплоть до последних лет в Российской Федерации и Республике Беларусь данный миф был канонизирован как на уровне теории, так и в нормативных актах, а, значит, требовал неукоснительного исполнения. Это, безусловно, являлось существенным недостатком русской и белорусской бухгалтерии, ведь каким бы точным не был математический расчет себестоимости, полученный в итоге показатель всегда был относительным. Данная ситуация объясняется тем, что при исчислении себестоимости как ни в каком ином показателе сфокусирован широкий спектр методик учета ее слагаемых. В итоге, умело комбинируя данными методиками, в организациях становится возможным сформировать такую величину себестоимости, которая позволяет получить необходимую величину прибыли.

Стремление к исчислению точной величины себестоимости во многом объясняется следствием одного из принципов русского счетоводства (в т.ч. и белорусского), который был сформулирован Я.В.

Соколовым: цены предметов зависят от затрат, связанных с их производством. В итоге полагается, что, чем точнее себестоимость, тем справедливее цена, однако на практике это приводило не к экономии ресурсов, а к их расточительству и образованию дисбалансов в экономике. Помимо этого, так как себестоимость является учетным показателем, следовательно, на нее распространяется другой принцип русского счетоводства, согласно которому отражение в учете любого показателя должно быть подтверждено первичным документом. Однако большая часть слагаемых себестоимости включается в ее состав на основании «документов бухгалтерского оформления». Они в свою очередь по справедливому замечанию Я.В. Соколова «...никаких сделок не отражают и по большому счету юридического значения не имеют». В итоге, требование исчислить точную себестоимость для формирования цены и подтвердить данное исчисление необходимыми первичными документами фактически неосуществимо.

Второй парадокс в области калькулирования себестоимости является институционально-методическим. Так, в российской и белорусской системе бухгалтерского учета предусмотрен широкий перечень методик по учету как отдельных составляющих себестоимости, так и ее калькулирования в целом. Такая множественность с одной стороны позволяет гармонизировать учетную систему России и Беларуси с базовым принципом управленческого учета – «разные затраты – для разных целей», однако в то же время делает информацию о затратах и себестоимости несопоставимой, а следовательно трудно управляемой. Ведь даже в МСФО порядок формирования себестоимости продаж строго регламентирован. Объясняется это тем, что на уровне финансового учета необходима пусть и не строгая унификация формируемых показателей, а такой набор методик, использование которых позволил бы сформировать качественно однородную и сопоставимую информацию. В противном случае, в системе бухгалтерского учета постоянно будут возникать ситуации, когда один и тот же показатель может быть сформирован разными способами, и при этом будет изменяться его экономическое содержание, что в последствии сказывается на принимаемых управленческих решениях.

PARADOXES OF RUSSIAN AND BELARUSIAN BOOK-KEEPING CONCERNING CALCULATION OF THE PRODUCTION COST VALUE

Vadim O. Zaretsky

*Ph.D, assistant professor
The Belarusian State Economic University
Minsk, Republic of Belarus*

Key words: cost value, costs, expenses, paradox, principles

The transition of the post-Soviet countries from the planned command model of economy to the market economy determined fundamental transformation of accounting system. While during the Soviet epoch the central place in book-keeping was occupied by the cost accounting and cost value calculation, now the main attention is focused on financial results accountancy and information about the cost of sales. However, this shift hasn't promoted complex transformation of cost accounting methodology. It continues to be based on the Soviet stereotypes, i.e. in accounting and analytical practice of the Russian Federation and the Republic of Belarus the nomenclature of calculation accounts, a record order on them, and also the possibility of production total cost value formation are still preserved.

Y. V. Sokolov rightly emphasizes in his numerous works that the cost value indicator gradually becomes a myth in terms of its objectivity and reliability. However, until recently in the Russian Federation and the Republic of Belarus this myth was canonized both at the theoretical level, and in the regulations, and, consequently, required strict execution. It, undoubtedly, was an essential drawback of the Russian and Belarusian accountancy. After all, no matter how exact was a mathematical calculation of the cost value, the received indicator was always relative. This situation is explained by the fact that in case of cost value calculation the wide range of methodologies of accounting its components is traditionally used. As a result, skilful combination of these techniques in some organizations makes it possible to form such value cost that allows it to show the necessary figure of profit.

The aspiration for the exact cost value calculation in many respects is explained by a consequence of one of the principles of Russian book-keeping (as well as Belarusian), which was formulated by Y.V.Sokolov: pricing the items depends on the costs of their production. As a result, he believes that the more accurate the cost value is, the more fair the price is. However, in practice it did not result in saving the resources, but rather in their squandering and the forming the imbalances in the economy. Yet, as the cost value is an accounting indicator, therefore, the

other principle of Russian book-keeping touches upon it. According to this principle, the reflection of any indicator shall be confirmed by the initial bookkeeping source document. However, most of the components making up cost value rely in their composition on the basis of “accounting registration documents”. They, in their turn, according to the equitable remark made by Y.V. Sokolov “... don't reflect any transactions and, by and large, do not have legal significance”. As a result, the requirement to calculate an exact cost value for pricing and to confirm this calculation by source documents is actually impracticable.

The second paradox in the calculation of cost value is an institutional and methodological one. So, in the Russian and Belarusian accounting system the wide list of methodologies on accounting both separate components of cost value, and its calculation as a whole, is provided. Such multiplicity, on the one hand, allows to harmonize accounting system of Russia and Belarus with a basic principle of managerial accounting – «different costs – for the different purposes», but at the same time makes costs information and cost values information incommensurable, and, therefore, difficult to manage. Even in the IFRS the order of sales cost value formation is strictly regulated. This is explained by the fact that at the level of financial accounting we should have a set of methodologies, the use of which would allow it to form qualitatively homogeneous and comparable information. Otherwise, in the accounting system there will be situations when one indicator can be formed by different methods, and its economic contents can change. Subsequently, this can affect managerial decisions.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ) НА ПЕРСОНАЛ В КОНТЕКСТЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ

Наталья Анатольевна Ермакова

д.э.н., профессор

Кафедра финансов и бухгалтерского учета

Камская государственная инженерно-экономическая академия

Набережные Челны, Россия

Ключевые слова: управленческий учёт, инструмент, институциональное взаимодействие, объект учёта, затраты на персонал.

Одно из современных направлений развития управленческого учёта как составной части учётной науки и практики видится в контексте развития экономической теории, в частности, теории «институционализма». При этом необходимо учитывать, что сама теория тоже развивается и представляет, в настоящее время, набор разнородных концепций (классики и неоклассики, новой институциональной теории), общей чертой которых является изучение экономических явлений в тесной взаимосвязи с социально-правовыми институтами.

Многие исследователи в свете данной теории рассматривают бухгалтерский учёт (и все его разновидности) как «самостоятельный институт» с присущими ему атрибутами. В целом, соглашаясь с данным утверждением, на наш взгляд, следует дополнить его внешним проявлением сущности данного «института» - специфической функцией. Нам представляется, что учёт в институциональной экономике интегрируется в единую учётную модель и выступает как инструмент институционального взаимодействия на макро- и микроуровне. Чем эффективнее функционирует данная система, тем эффективнее взаимодействие «институтов», а, значит, и всей социально-экономической системы.

Исследование учётных объектов с данных позиций выявляет множество проблем. Например, институциональный подход к изучению важнейшей учётной категории «затрат (расходов) на персонал» показывает не только отсутствие единой методологии учёта, но и вообще отсутствие идентификации данного объекта учёта. В то же время информация о величине данного показателя для «институтов» владельцев капитала- инвесторов, менеджеров организации и её собственников является существенной и значимой при принятии управленческих решений: при открытии «своего»дела и мониторинге эффективности бизнеса, инвестировании средств в реорганиза-

цию бизнеса , сравнимости альтернативных вариантов бизнес- идей и т.д.

В разных учётных системах имеются близкие по сути учетные объекты и в то же время не тождественные «затратам (расходам) на персонал». В статистическом учёте – это «затраты на рабочую силу»(однако, как экономическая категория, «рабочая сила» в современном понимании экономистами- теоретиками однозначно не определена, поэтому количественное её измерение опирается на трактовку статистиков); в налоговом учете - «расходы на оплату труда»; в бухгалтерском (финансовом и управленческом) учёте - «заработная плата (основная и дополнительная)», а, в перспективе, в финансовом учёте - «вознаграждение работникам» согласно МСФО.

Анализ постатейного состава этих объектов учёта в различных учётных системах показывает их разнородность и некоррелируемость, поскольку информация формируется в интересах различных пользователей и регулируется разными нормативно-правовыми документами. В большинстве своем они отражают затраты (расходы) организации по оплате труда персонала, и только в статистическом учёте данная информация формируется более расширенно, включая дополнительные социальные выплаты, используя при этом выборочные данные бухгалтерского учёта. Однако, для собственников и менеджмента экономического субъекта данной информации недостаточно, так как при этом не учитываются многие затраты, связанные с персоналом: затраты по найму, его обучению и переквалификации, социальные выплаты и т.д.

На наш взгляд, в системе управленческого учёта возникла объективная потребность формирования такой информации, взаимосвязанной с аналогичной информацией «подобных» объектов других учётных систем для обеспечения достоверной и релевантной информацией «институты» инвесторов, собственников, работодателей, наёмных работников и представителей их интересов- профсоюзов.

MANAGEMENT ACCOUNTING OF STAFF COSTS IN THE INSTITUTIONAL RELATIONSHIPS CONTEXT

Natalia A Ermakova

*Doctor of Economics, Professor
«Finance and Accounting» Department
Kama State Engineering-Economic Academy*

Naberejnye Chelny, Russia

Keywords: management accounting, tool, institutional interaction, object of accounting, staff costs.

One of the main directions of management accounting development, as a part of accounting science and practice, can be seen in the context of economic theory development, particularly, institutional theory. Herewith it is necessary to consider that the theory is also developing and currently consists of a number of dissimilar conceptions (ex. classic and neoclassic, new institutional theory). The main feature of these conceptions is study of economic events in strong interrelation with social and legal institutions

In the frames of this theory many researchers consider accounting (and all its aspects) as “independent institution” with all inherent attributes. Accepting this assertion overall, we suggest to supplement it with specific function, which is external demonstration of this institution substance. We suppose that accounting in institutional economy integrates in one accounting model and acts as institutional interaction tool on macro- and micro levels. The more effective is functioning of the system, the more effective is interaction of “institutions”, and, consequently, of all social and economic system.

Examination of accounting objects from these positions reveals many problems. For example, institutional approach for analyzing the staff costs demonstrates not only absence of unified accounting methodology, but also absence of this accounting object’s identification. At the same time, information about staff costs value is significant for owners, investors and managers in decision making process (ex. setting-up of a company, business efficiency monitoring, investing funds in business restructuring, comparing alternative variant of business ideas, etc.)

There are a number of objects in different accounting systems, similar to staff costs, but not identical. Labor costs - in statistical accounting (however, the meaning of this term is not clearly defined by economists, therefore its quantitative measurement relies on statistic treatment); payroll expenses - in tax accounting; salary and wages – in finan-

cial and management accounting; employee benefit - in prospect in financial accounting according to IFRS.

Itemized composition analysis of these accounting objects in different accounting systems shows their diversity and dissimilarity, as information is formed in the interests of different users and is regulated by different normative legal documents

For the most part it reflect costs (expenses) of organization for remuneration of labor, and only in statistical accounting this information is formed more extensively, including additional social payments, and uses selective accounting data. However this information is not sufficient for owners and management of organization, because it does not include many costs, associated with personnel: recruitment costs, expenses on training and requalification, social payments, etc.

From our point of view, there is an objective need for creating this information in management accounting, which will correlate with the same information for “similar” objects in other accounting systems and provide reliable and relevant information to investors, owners, employers, employees and trade unions, representative of their interests.

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ВЫГОДА И КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТЬ БИЗНЕСА

Татьяна Владимировна Бочуля

*к.е.н., доц., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Харьковский государственный университет питания и торговли*

Харьков, Украина

Ключевые слова: система учета, учетно-аналитическая информация, новая экономика, информационные технологии

В современном мире происходят сложные процессы, которые влияют на экономику стран, политическую ситуацию, расстановку приоритетов. Неизменной остается потребность в информации. Сегодняшние условия позволяют получать любые объемы данных в любое удобное место и время. В связи с чем возникает вопрос – какая информация нужна для выполнения первоочередной миссии компании – развития. В последнее время все чаще стали говорить о важности учета и его видах, о роли бухгалтера в новой экономике. Тем самым ставя под сомнение весомость учета, апеллируя к тому, что «вчерашня» информация не способна гарантировать принятие результативных решений в области целевой деятельности. Но так ли резонно утверждать, что учетные данные – это неактуальная информация.

Следуя логике рассуждения, можно прийти к выводу, что учет в его новом понимании должен глубже интегрироваться с финансовым и информационным менеджментом. Данное утверждение может быть подвержено критике, поскольку изначально многими ведущими учеными современности ставились под сомнение творческие подходы к видам учета (в частности, креативный учет), которые могут привести к искажению важной информации. Предложение новых систем учета можно интерпретировать как изменение взгляда на информационные процессы, а изменить предназначение учета – изменить процедуру принятия решений. Именно благодаря бухгалтерскому учету возможно создание качественного информационного пространства, способного удовлетворить потребности бизнеса.

Учетно-аналитическая информация – это продукт реформации взглядов на систему учета, следствие повсеместного развития новой экономики и масштабного внедрения информационно-коммуникационных технологий. Это не просто экономические данные, пригодные для анализа, а мощный конкурентный потенциал компании, используемый для построения стабильного бизнеса.

Качественно изменили сущность информации информационные технологии, позволившие создавать банки и хранилища данных, устанавливать информационные маршруты, выявлять закономерности и взаимосвязи между информационными массивами, обеспечивать сохранность и защиту информации. С их помощью были отлажены процессы накопления, извлечения, структурирования, фильтрации, актуализации и обновления информации. Пользователю достаточно обратиться с запросом к системе и получить из банка данных релевантную информацию. Работа со сформированным результатом запроса предполагает своим итогом управленческое решение. Из этого можно сделать вывод, что основная проблема лежит в плоскости неправильной работы с информацией или неверным запросом. Учетная информация полностью удовлетворяет требованиям системы управления в том случае, когда пользователь имеет представление о конечной цели своего запроса. В любом другом случае информация утрачивает свою ценность.

Сегодня учет функционирует преимущественно как децентрализованная система и тем самым снижается ценность его информационных ресурсов. Создание целостной системы позволит наладить информационную инфраструктуру и реализовать информационный потенциал компании. Рассчитать совокупную стоимость данного проекта автоматизации (Total Cost of Ownership). Сложнее оценить совокупную выгоду от владения информацией и синергетический эффект, хотя именно эти показатели являются решающими для бизнеса. Оценить такой «трудноуловимый» критерий можно исходя из того, на какие цели была использована информация. Считаем возможным для расчета взять полученный доход за минусом расходов на обслуживание информации и стоимости ее привлечения. Дополнительными параметрами оценки можно назвать исключение штрафов и пеней, которые могли быть начислены при неиспользовании информации и тем самым негативно повлиявшие на конечный результат.

Аналога учетно-аналитической информации не существует и ее правильное использование способно изменить приоритет компании и повысить ее конкурентоспособность. Использование такого инструмента имеет два закономерных итога – развитие или деградацию бизнеса. Третьего варианта не может быть, поскольку, если экономический субъект не развивается, он деградирует вследствие несоответствия динамично меняющимся условиям и требованиям экономики.

ACCOUNTING INFORMATION ANALYSIS – ECONOMIC BENEFITS AND COMPETITIVE BUSINESS

Tetiana V. Bochulia

Ph.D., Associate Professor

Department of Accounting and Auditing

Kharkov State University of Food Technology and Trade

Kharkov, Ukraine

Keywords: accounting system, accounting and analytical information, the new economy, information technology.

In the modern world there are complex processes that are affecting the economy, the political situation, prioritizing. Remains constant need for information. The current conditions can receive any amount of data at any time and place. In this connection, the question arises – what information is needed to perform the primary mission of the company – development. Recently, more and more often to talk about the importance of accounting and its types, the role of accountants in the new economy. Thus calling into question the weight of accounting, by appealing to the fact that «yesterday's» information is not able to guarantee the adoption of effective solutions in the area of the target. But is it reasonable to say that the credentials - it is irrelevant information.

Following the logic of the argument, it can be concluded that the inclusion of its new understanding should be better integrated with the financial and information management. This statement may be subject to criticism, because originally many of the leading scholars of our time questioned creative approaches to the types of accounting (in particular, creative accounting), which can lead to distortion of important information. Supply of new accounting systems can be interpreted as a change in the way information processes, and change the destination account – change the decision-making process. It is thanks to accounting can create high-quality information space that can meet the needs of the business.

Accounting and analytical information – a product of the Reformation views of the accounting system, a result of the widespread of the new economy and the large-scale introduction of information and communication technologies. It is not just the economic data available for analysis, and a powerful competitive potential of the company used to build a sustainable business.

Qualitatively changed the nature of information, information technology, banks are allowed to create and store data, set routes information, identify patterns and relationships between the amounts of informa-

tion, to ensure the safety of and information security. With them were fine-tuned the process of accumulation, extracting, structuring, filtering, updating, and updating information. The user only has to query the system and get out of the bank data relevant information. Work with the generated query result implies the result of his managerial decision. From this we can conclude that the main problem lies in the incorrect use or incorrect requests. Accounting information system fully meets the requirements of management in the event that the user is aware of the ultimate goal of the request. In any other case, the information loses its value.

Now accounting functions primarily as a decentralized system and thus reduce the value of its information assets. Creation of an integrated system will lead to the information infrastructure and realize the information potential of the company. Calculate the total cost of the project is easy enough – it is the technology of assessment automation project (Total Cost of Ownership). Difficult to estimate the total benefits of ownership of information and synergies, although these indicators are critical to the business. Rate this «elusive» criterion can be assumed, for what purpose the information was used. Believe it is possible to calculate the revenue take less maintenance costs of information and the value of its attraction. Additional criteria for evaluation include exception of fines and penalties that could be assessed for non-use of information, and thus have a negative impact on the final result.

Analog recording and analysis of information does not exist and its proper use can change the priority of the company and increase its competitiveness. The use of such a tool has two logical outcome – the development or degradation of business. The third option can not be, because if the economic entity does not develop, it degrades due to inconsistencies dynamically changing conditions and requirements of the economy.

ПАРАДИГМЫ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЧАСТНЫХ ОХРАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Татьяна Михайловна Конопляник

*д.э.н., доцент, профессор
кафедра Бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет, Институт управления
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: парадигмы, категории, частные охранные предприятия, пользователи бухгалтерской отчетности.

В России парадигмальная теория Т. Куна в области бухгалтерского учета как концепция научных революций была сформулирована и описана Я.В. Соколовым (1938-2010). В методологии науки парадигмы – это совокупность технических методов, навыков, средств, ценностей, принятых в сообществе ученых в рамках устоявшейся научной традиции в определенный период времени. Главное внимание в теории Т.Куна уделяется категориям. Оригинальную концепцию категориального анализа преобразования глобальных проблем на протяжении истории развития науки разработал М.Г. Ярошевский (1915-2001). Категориальный анализ позволял и позволяет увидеть в меняющихся знаниях о субъективной реальности постоянные компоненты. Профессор Я.В. Соколов объяснял факты хозяйственной жизни посредством категорий. В теории Т.Куна прослеживалось исторически меняющееся содержание категории. В общественной жизни действуют те же закономерности, что и в бухгалтерском учете, и наоборот, а парадигмы отражают восприятие мира.

С изменением общественно-экономической формации появилась необходимость в создании такого сектора экономики, как частные охранные предприятия. Восприятие таких категорий как оружие, оружейная комната, специальные средства защиты, форменная одежда и др. менялось. Бухгалтерский учет также изменялся, возросла его социальная роль. В новом Федеральном законе №402-ФЗ от 6.12.2011г. «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет определен как «формирование документированной, систематизированной информации об объектах». Информацию каждый пользователь понимает по-своему с учетом знаний в других областях.

Бухгалтерский учет регулируется статьей 21 указанного выше закона. На втором уровне нормативного регулирования бухгалтерского учета расположены отраслевые стандарты. Несмотря на то,

что доля частных охранных предприятий в предпринимательском секторе экономики постоянно растет, отраслевых стандартов по ведению бухгалтерского учета пока нет. В перспективе Ассоциации частных охранных предприятий должны заняться и этим вопросом ведения бухгалтерского учета.

Проблемы неформального (теневого) предпринимательства коснулись и частных охранных предприятий. Причины существования теневого оборота общие для всей предпринимательской деятельности. Это, прежде всего, природа самих рыночных отношений, применение партнерами по бизнесу теневых схем в расчетах и взаимоотношениях, высокий уровень коррупции и ряд других.

Охранная деятельность трудоемкая. В организациях, где не применяют теневых схем в расчетах, доля расходов на оплату труда в себестоимости оказанных услуг достигает 70%, что приводит к уплате соответствующих сумм налогов по НДС, НДФЛ, отчислениям в фонды. На практике в бухгалтерском учете не находят отражение оценочные обязательства, которые фактически возникают, потому что, отработав месяц, работник фактически имеет право на часть социальных выплат, предусмотренных трудовым законодательством.

Подавляющее большинство бухгалтеров охранных предприятий стараются не попадать на заседания «зарплатных» комиссий и поддерживают среднемесячную заработную плату в целом по организации на уровне утвержденных статистических отраслевых показателей. Однако получив такую информацию, вряд ли пользователи бухгалтерской отчетности могут сделать соответствующие выводы, так как разница в окладах исполнителей-охранников и собственников или руководителей отличается в десятки раз, а ведь бухгалтер работает именно для пользователей.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета в Российской Федерации ориентированы на Международные стандарты финансовой отчетности, соответственно и отраслевые необходимо разрабатывать в этом же ключе. Бухгалтерский учет частных охранных предприятий будет и в дальнейшем совершенствоваться и изменяться одновременно с парадигмами, так как уже на правительственном уровне обсуждаются вопросы создания частных вооруженных подразделений, и восприятие пользователями финансовой отчетности будет иным.

PARADIGMS OF FORMATION AND ACCOUNTING DEVELOPMENT IN THE PRIVATE SECURITY COMPANIES

Tatiana M. Konoplyannik

Doc. of Economics Sciences, Professor

Department of Accounting and Audit

Saint- Petersburg State University of Economics, Institute of Management

St. Petersburg, Russia

Keywords: paradigms, categories, private security companies, users of accounting reports.

Theory of T.Kuna in paradigms in the field of accounting was formulated and described by Ya.V.Sokolov (1938-2010) in Russia. The paradigm is a set of technical skills, methods, means, the values accepted in community of scientists within settled scientific tradition during the certain period of time if we talk about methodology of science. The main attention in T.Kun's theory was given to categories. The original concept of the categorial analysis was developed by M. G. Yaroshevsky (1915-2001). The categorial analysis allowed and allows to see constant components in changing knowledge of subjective reality. The professor of Ya.V, Sokolov explained the facts of economic life by means of categories. In T.Kun's theory historically changing content of category was traced. In public life the same regularities, as in accounting and vice versa, and paradigms reflect perception of the world work.

There was a need for creation of such sector of economy, as the private security companies with change of a socioeconomic structure. The perception of such categories as the weapon, the weapon room, special means of protection, uniform, etc. has been changed. Accounting also changed. In the new Federal law 402-FZ from 06.12.2011 “About accounting” accounting is defined as “formation of documented, systematized information on objects”. Each user understands information in own way taking into account knowledge in other areas.

Standard regulation of accounting is presented in the article 21 “Documents in the field of Accounting Regulation” of the law mentioned above. At the second level of standard regulation of accounting industry standards are located. In spite of the fact that the share of the private security companies in a business sector of economy constantly grows, industry standards on conducting accounting while aren't present. In the long term Associations of the private security companies have to deal and this issue of conducting accounting.

Problems of informal (shadow) business concerned also the private security companies. The reasons of existence of a shadow turn the general for all business activity. It, first of all, the nature of the market relations, application by partners in business of shadow schemes in calculations and relationship, high level of corruption and some other.

Security activity is labor-consuming. In the organizations where don't apply shadow schemes in calculations, the share of expenses on compensation in cost of the rendered services reaches 70% that leads to payment of the corresponding sums of taxes on the VAT, the personal income tax, contributions to funds. In practice estimated obligations which actually arise don't find reflection in accounting because, having fulfilled month, the worker has actually the right to part of the social payments provided by the labor legislation.

The vast majority of accountants of security companies try not to get on meetings of the “salary” commissions and support an average monthly salary as a whole on the organization at the level of the approved statistical branch indicators. However having received such information, hardly users of accounting reports can draw the corresponding conclusions as the difference in salaries of performers-security guards and owners or heads differs in many times.

Federal standards of accounting in the Russian Federation are focused on International Financial Reporting Standards, respectively and branch it is necessary to develop in the same key. Accounting of the private security companies will be and to be improved and change further at the same time with paradigms as already at governmental level questions of creation of the private armed divisions are discussed, and perception users of financial statements will be other.

СЕКЦИЯ 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА. КРУГЛЫЙ СТОЛ

SESSION 9. ACCOUNTING AND STATISTICS. ROUND TABLE

ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТА В НАЦИОНАЛЬНОМ СЧЕТОВОДСТВЕ

Ромуальдас Александрович Валкаускас

д.с.н., доцент

Вильнюсский университет

Вильнюс, Литва

Ключевые слова: элемент учета, принцип двойной записи, национальное счетоводство

В течение времени повышалась важность учета. Наиболее яркой стала одна из важнейших особенностей учета – его детализация, расширение поля использования различных технических средств. Результатом труда ученых и практиков многих стран формировались итальянская, американская, немецкая, другие системы учета. Наконец формировалась так называемая новая модель итальянской системы учета, у истоков которой стоял Л. Пачиоли (Fra Luca Bartolomeo de Pacioli). Как следствие этого создавалась своеобразная система учета – статистический учет. Это, конечно не является статистикой в полном смысле этого слова. В конечном счете, на стыке XVIII и XIX веков учет из набора своеобразных догм и правил стал объектом научных исследований и все более и более мощным инструментом изучения хозяйственно-коммерческой деятельности. Бухгалтерский учет стал применяться в описании экономических явлений и процессов на национальном уровне, в национальном счетоводстве, в самой практике хозяйственной статистике.

Вместе с тем, применение статистических методов для исследования социально-экономических процессов и явлений – проблема, которая является отличительным объектом исследований. Однако, методы статистики, будучи основой изучения количественной стороны многих макроэкономических и микроэкономических процессов и явлений, не являются той основой, которая позволяет экономическую статистику и ее главную составляемую – хозяйственную статистику – выделить в качестве самостоятельного направления экономической науки. Хозяйственная статистика не является статистикой, т.е. тем, что подразумевается под понятием „статистика”. Она, скорее всего, экономико-статистические исследования и вычисления, проведение которых требуют не только методов статистики, но и специальных методов и процедур. Именно того, что хо-

зяйственную статистику и экономическую статистику вообще ставит в ряд экономических наук, отличающихся не только своим прикладным характером, но и спецификой методов.

Однако, для регистрации и исследования макроэкономических и микроэкономических процессов и явлений эти методы не являются достаточными. Они не создают систему, обеспечивающую регистрацию экономических потоков в стране. Экономические потоки являются экономической информацией, которая должна быть отражена, измерена и представлена. Это требует не только методов статистики или таких методов хозяйственной статистики как: статистическая идентификация, статистическая классификация и группировка, факторный индексный анализ, статистическое балансирование и различные экономико-статистические исследования, эконометрический анализ и прогнозирование.

Приведенный список методов не является исчерпывающим. Каждому из приведенных методов свойственны характерные черты, которые их выделяют, а также и определяют их место в исследовании социально-экономических явлений и процессов. Несмотря на свою важность и уникальность, они не являются, в какой-то форме информационной системой. Необходимы методы других социальных наук, методы бухгалтерского учета, его процедуры, элементы. Требуется то, что содействует и способствует созданию уникальной информационной системы. В течение времени для регистрации и исследования макроэкономических и микроэкономических явлений, процессов была создана такая информационная система – национальное счетоводство, практически реализуемое на базе стандартов, отличительной особенностью которых является возможность довольно несложной адаптации к реальной ситуации. Эта система тесно связана с элементами учета. Это показывает и список основных функций системы: систематичность, широкое толкование производственных сферы, применение принципа двойной записи, оценка процесса формирования результатов хозяйственной деятельности, отражение реального продукта, создание и распределение доходов.

Национальное счетоводство является разновидностью балансовых расчетов, историческое развитие которых применительно к Литве проходило поэтапно. Таковыми этапами являются:

1918.02.16 – 1939.08.31. Становление практики экономико-статистических исследований, формирование практики и теории экономической статистики и балансовых расчетов в частности.

1939.08.31 – 1990.03.11. Период методологии советской экономической статистики, системы балансовых расчетов.

1990.03.11 – 2004.05.01. Восстановление самостоятельности работ в области экономико-статистических исследований и балансовых расчетов на базе стандартов и практики международной статистики.

2004.05.01 – сближение и развитие практики в области экономической статистики и балансовых расчетов в частности в рамках Европейского Союза.

Приведенные этапы исторического развития балансовых расчетов являются основными. Однако, в контексте национального счетоводства, следует выделить третий из указанных этапов. Характерная черта этого этапа – становление национального счетоводства как системы и главного метода экономической статистики и хозяйственной статистики в частности.

ACCOUNTING ELEMENTS IN THE NATIONAL ACCOUNTANCY

Romualdas A. Valkauskas

Dr. sc. soc, Associate Professor

Vilnius University

Vilnius, Republic of Lithuania

Keywords: accounting element, dual aspect convention, national accountancy.

The significance of accounting has increased with time. One of the most important features of accounting – its detailed elaboration and expansion of the area of usage of various technical means – has become more highlighted. As the result of work of the scientists and practitioners of many countries, the Italian, American, German and other accounting systems were formed. Finally, the so called new model of the Italian accounting system was formed, which origin is attributed to Luca Bartolomeo de Pacioli. Consequently the original accounting system was formed – statistical accounting. Of course, it is not statistics in the full sense of the word. In the end, at the junction of the 18th and 19th centuries, the accounting consisting of various peculiar dogmas and rules became an object of scientific researches and more and more powerful tool used to research the economic-commercial activity. The accounting was started to be used to describe the economical events and processes at the national level, in national accountancy, and in the practice of economic statistics.

Besides, the application of statistical methods to research the social-economic processes and events is the problem that is the distinctive object of researches. However, the statistical methods, which serve as the basis for study of qualitative side of many macroeconomic and microeconomic processes and events, cannot be regarded as the basis allowing distinguishing the economical statistics and its main component – economic statistics – as an independent trend in the science of economics. The economic statistics is not statistics, i.e. in the sense of concept “statistics”. It is more like economic-statistical researches and calculations, which need not only statistical methods, but also special methods and procedures. As the economic statistics and economical statistics are generally included into the sciences of economics, they are distinguished by their applicative character and particularity of the methods.

However, these methods are not sufficient to record and research the macroeconomic and microeconomic processes and events. They do not create a system that would secure the recording of economical flows in the country. The economical flows are the economical information, which has to be reflected, assessed and presented. This needs not only

statistical methods, but also such methods of economic statistics as statistical identification, statistical classification and grouping, factorial index analysis, statistical balance and various economic-statistical researches, econometric analysis, and forecasting.

The presented list of methods is not exhaustive. Each of the presented methods has characteristic features, which distinguish them and define their place in the researches of social-economical events and processes. Despite their importance and uniqueness, these methods are some sort of information system. The methods of other social sciences, accounting methods, accounting procedures and elements are held necessary. The items, which contribute to creation of unique information system, are needed. With time the following information system was created to record and research the macroeconomic and microeconomic processes and events – national accountancy, which is practically implemented on the basis of standards, which are distinguished by possibility of quite simple adaptation to the real situation. This system is closely related to the accounting elements. This is manifested by the list of principal functions of the system: consistency, wide interpretation of production areas, application of dual aspect convention, assessment of the formation process of results of economic activity, reflection of real product, creation and distribution of revenues.

The national accountancy is considered to be a sort of balance settlements, which historical development in Lithuania was going stage by stage. Such stages are the following:

- 1) 16/02/1918-31/08/1939. Start-up of the practice of economic-social researches, formation of practice and theory of economical statistics and particularly balance settlements.
- 2) 31/08/1939-11/03/1990. Period of methodology of Soviet economical statistics and system of balance settlements.
- 3) 11/03/1990-01/05/2004. Restoration of independent work in the area of economic-statistical researches and balance settlements on the basis of standards and practice of international statistics.
- 4) 01/05/2004 – convergence and development of practice in the area of economical statistics and particularly balance settlements within the European Union.

The aforementioned stages of historical development of balance settlements are the fundamental ones. However, the third stage from the listed above should be distinguished in the context of national accountancy. Its characteristic feature is the becoming of national accountancy as the system and main method of economical statistics and economic statistics in particular.

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА

Светлана Евгеньевна Егорова

д.э.н., профессор

Псковский государственный университет

Псков, Россия

Ключевые слова: бухгалтерский учет и отчетность, статистический учет, система национальных счетов, отчетность в области устойчивого развития, маркетинговый анализ.

Основой национального хозяйства является его первичное звено – предприятие. Именно оно, с одной стороны, дает возможность развития, а, с другой стороны, формирует возможности региона и общества. Таким образом, в современных условиях хозяйствующий субъект рассматривается, с одной стороны, как экономическая система, ориентированная на эффективное использование своих ресурсов, а, с другой стороны, представляет собой сложную часть окружения, включающего множество составляющих (поставщиков, конкурентов, потребителей, разного рода посредников), от которых зависит само существование организации.

Поэтому внутренняя информация, формируемая бухгалтерским учетом, сегодня является недостаточной для обоснования направлений устойчивого развития хозяйствующего субъекта. Для полноты представления в отчетности всей информации, необходимой для оценки сложившейся ситуации и обоснования управленческих решений, требуется использование данных о макросреде организации, которая характеризуется структурой и механизмом функционирования рыночной экономики в целом и микросреде, анализ которой представляет собой оценку рыночной ситуации с учетом конкретных особенностей предприятий отрасли, а также условий и обстоятельств, создающих конкретную обстановку или положение на рынке в разрезе следующих основных субъектов: потребителей, поставщиков, посредников, конкурентов. Эти данные формирует статистика.

В настоящее время всеобъемлющим и системным количественным описанием экономических явлений, происходящих в стране за определенный период времени, являются национальные счета, которые приводятся в соответствие прежде всего с данными бухгалтерского учета. Это является возможным в результате использования общих методологических принципов в бухгалтерском учете и

СНС, таких как принцип двойной записи, принцип последовательности, принцип увязки, принцип балансового метода.

Кроме этого заметим, что в СНС также предусмотрены матрицы счетов для анализа социальных процессов и экологической ситуации. Например, анализ взаимосвязей между структурными характеристиками региональной экономики и распределением доходов и расходов между домашними хозяйствами наиболее объективно может быть проведен с использованием матриц социальных счетов.

Следование принципам интеграции бухгалтерского и статистического учета привело к появлению отчетности в области устойчивого развития, которая является новой для российских организаций.

Отчет в области устойчивого развития представляет собой сбалансированную и обоснованную картину результатов деятельности подготовившей его организации в отношении устойчивого развития – включая как положительный, так и отрицательный вклады. Данный отчет способен предоставить информацию, чрезвычайно важную для анализа бизнеса, отсутствующую в финансовых отчетах: о рынках продукции, труда, капитала, регулирующих органах, конкурентных преимуществах в снижении издержек, дифференциации продукции, формировании и удержании интеллектуального капитала.

Развитие интеграции бухгалтерского и статистического учета также способствовало формированию концепции маркетингового анализа, которая основана на взаимодействии и сбалансированности внутренней и внешней среды предприятия и взаимосвязи маркетинга с базовыми аналитическими концепциями - сохранения и наращивания капитала; денежных потоков; предпринимательского риска. Она направлена на обеспечение устойчивого экономического развития организации, т.к. важнейшим объектом изучения всех этих концепций является процесс реализации, который в условиях конкурентной среды зависит от изменений рыночной конъюнктуры.

Основные направления маркетингового анализа представляют собой теоретическое и практическое обособление аналитической работы, осуществляемое в соответствии с основными элементами системы маркетинга, и включают анализ макросреды, анализ микросреды, анализ комплекса маркетинга организации.

Дальнейшая интеграция статистики и бухгалтерского учета позволит: 1) проводить оценку, диагностику и прогноз состояния и развития рынка; 2) определять позиции предприятия на рынке; 3) проводить оценку, диагностику и прогноз потенциала и уровня конкурентоспособности предприятия; 4) проводить оценку и прогноз реакции рынка на маркетинговые действия организации.

INFORMATION-ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT SYSTEM IN THE CONDITIONS OF ACCOUNTING AND STATISTICS HARMONIZATION

Svetlana E. Egorova

*Doctor of Economic Sciences, Professor
Head of Accounting and Audit Department
Pskov State University*

Pskov, Russia

Keywords: accounting and reporting, statistics, System of National Accounts, stable development reporting, marketing analysis.

The base of national economy is its primary section, i.e. enterprise. It is an enterprise that enables the development on the one hand and on other hand forms possibilities of a region and society. Thus in modern condition an enterprise is considered to be an economic system, oriented to effective use of its resources on the one hand, and on other hand to be a complex part of surroundings, which includes a lot of constituents (suppliers, competitors, users, different mediators) which the existence of an organization depends on.

That's why the internal information formed by accounting today is insufficient today to substantiate directions for a stable development of managing subject. For full presentation of the information required for estimation of a current situation and substantiation of administrative decisions it is necessary to use the information on macro environment of an organization, which is characterized by a structure and mechanism of functioning market economy on the whole and in the microenvironment the analysis of which is an estimation of market situation given in consideration of particular features of a branch enterprise as well as conditions and circumstances, which create this particular situation or position on the market in the light of the following basic subjects: users, suppliers, mediators, competitors. All these data are formed by statistics.

Nowadays all-embracing and systematic quantitative description of economic phenomena taking place in the country within a certain period of time is national accounts which are brought first of all into conformity with the data of record-keeping. It is possible due to using common methodological principles in accounting and SNA, such as the principle of double record, the principle of the sequence, the principle of tying up, the principle of balance method.

Additionally it should be noticed that the matrices of accounts for analyzing social processes and ecological situation are foreseen in SNA. For example, the analysis of interconnections between structural charac-

teristics of regional economy and distribution of profits and expenses among housekeeping can be carried out most objectively when using social accounts matrices.

Following the principles of integration of accounting and statistics resulted in appearance of accounting to stable development is new for Russian organizations.

Stable development report is a balanced and substantiated picture of the results of an activity of an organization which has prepared it with respect to stable development whereby both positive and subzero holdings are included. This report can give information, extraordinarily important for business analysis, absent in financial statements: about the markets of products, labor, capital, regulating organs, competitive advantages in reducing costs, differentiation of products, forming and withholding intellectual capital.

Development of accounting and statistics integration facilitated also forming market analysis concept based on interaction and balancing internal and external environment of an enterprise and interconnection of marketing with base analytical conceptions, i. e. is maintenance and increasing the capital; money streams; enterprise risk. It is aimed at providing stable economic development of an organization, as the process of realization is the most important object for the study of all these conceptions. Under the condition of competitive environment this process depends on changes of market state of affairs.

The main directions of marketing analysis are a theoretical and practical isolation of analytical work being done according to basic elements of marketing system; they include the analysis of macro- and microenvironment as well as that of marketing complex.

Further integration of statistics and accounting will allow to carry out estimation, diagnostics and prognoses of the state and market development; to determine the position of an enterprise at the market; estimating, diagnosing and prognosing the potential and competitive level of an enterprise; estimating and prognosing market reaction on marketing actions of organisation.

ИНДЕКСЫ КАК ИНСТРУМЕНТ АНАЛИЗА

Ирина Ильинична Елисеева

*д.э.н., профессор, член-корреспондент РАН РФ
заведующая кафедрой статистики и эконометрики
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет, Институт экономики
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: индексы, теория индексов, индексы цен, принцип минимакса.

Индексы являются тем инструментом, который можно использовать для отдельного товара, услуги, отдельной фирмы, вида деятельности, отрасли, региона, экономики в целом. Так что индексы позволяют решать задачи многоуровневого анализа. Я.В. Соколов отдавал должное индексам в силу их аналитических возможностей, неоднозначности и постоянного развития методов построения. Появление новых задач в экономике приводит к изменению отношения к индексам Пааше и Ласпейроса в официальной статистике: если в измерении динамики потребительских цен приоритет остается за индексом Ласпейроса, то в измерении инфляции в экономике, согласованной с динамикой других макроэкономических показателей предпочтение отдается индексу Пааше. Технический прогресс, внимание к качеству товаров привели к развитию гедонического подхода в индексной теории. Существенный вклад в развитие методологии индексов внес Ф. Дивизиа, предложивший учитывать непрерывность времени перехода от одного состояния к другому.

В докладе рассматриваются новые попытки совершенствования методологии построения индексов цен, предпринятые профессором Я. Бяликом (J. Bialek), в основе которых лежит, с одной стороны, тестовая теория индексов И. Фишера, с другой – принцип минимакса.

INDEX AS A TOOL FOR THE ANALYSIS

Irina I. Eliseeva

*Doctor of Economics, Professor, corresponding member of
the Russian Academy of Science
Head of the Department of Economics and Statistics
St. Petersburg State University of Economics, Institute of Economics
St. Petersburg, Russia*

Keywords: index, index theory, price indices, the minimax principle.

Index is a tool that can be used for a particular product, service, individual firm, activity, industry, region, and the economy as a whole. So the index can meet the challenges of a multi-level analysis. Ya.V. Sokolov did justice to the index, because of their analytical capabilities, ambiguity and continuous development of its construction methods. The emergence of new problems in the economy leads to a change in attitude to the Paasche index and Laspeyres index in official statistics: the measurement of consumer prices remains a priority for Laspeyres index, in the measurement of inflation in the economy Paasche index is preferred. Technical progress, commitment to the quality of products has led to the development of the hedonic approach to the index theory. F. Divisia made a significant contribution to the development of the methodology of indices, proposed to account for the continuity of the transition time from one state to another.

The report examines new attempts of the price indices methodology improvement made by Professor J.Bialek, which is based on the one hand, on the I. Fisher's test theory of indices, on the other – on the minimax principle.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРНЫЕ КЛАССИФИКАЦИИ КАК ОСНОВА НАЦИОНАЛЬНОГО СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА

Ирина Николаевна Попова

*к.э.н., старший преподаватель,
кафедра статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный университет*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: классификации, унификация, статистический учет.

При осуществлении международных сопоставлений экономических показателей, прежде всего, возникает проблема обеспечения идентичности их содержания. Она решается использованием унифицированных методологий и стандартных классификаций объектов учета.

При расчете макропоказателей основой в обеспечении унифицированной методологии является система национальных счетов (СНС). Значения показателей формируются в рамках СНС на основе статистического учета. Национальный статистический учет предоставляет информацию в сгруппированном виде. Группировка осуществляется на основе различных национальных классификаций. Как следствие, для сопоставимости результатов нужна сопоставимость используемых классификаций, еще лучше – их идентичность.

Ведущую роль в этой ситуации берут на себя международные организации, в частности статистические службы ООН. Они разрабатывают некоторые базовые, стандартные классификации, которые затем дорабатываются, детализируются национальными статистическими службами. Таким образом, обеспечивается одновременно неизменность основной части классификации, обеспечивающей сопоставимость результатов по разным странам, а также возможности детализации основной части национальными статистическими службами в своих интересах.

В 1948 г. Статистической Комиссией ООН была принята первая классификация отраслей экономики International Standard Industrial Classification of all Economic Activities (ISIC), или Международная Стандартная Отраслевая Классификация (МСОК). В настоящее время используется ее 4-я версия 2007 года. Данная классификация используется в ООН и большинством международных и национальных организаций, что позволяет сравнивать итоговые по-

казатели по странам мира: объемы и издержки производства, занятость населения, размеры основного капитала и другие.

Европейской статистической комиссией (Евростатом) был разработан вариант классификации, согласованный с МСОК/ISIC, с теми же объектами и признаками классификации – Общая Отраслевая Классификация Видов Экономической Деятельности (КДЕС), или General Industrial Classification of Economic Activities Within the European Communities (NACE) для использования в рамках Европейского Союза. Она имеет более детализированную структуру на уровне 3-4 разрядов кода по сравнению с МСОК/ISIC.

С 2005 года в Российской Федерации применяется Общероссийский Классификатор Видов Экономической Деятельности (ОКВЭД), гармонизированный с классификацией видов экономической деятельности Европейского Союза (КДЕС/NACE), с учетом специфики российской экономики.

Объектом классификации в ОКВЭД является вид экономической деятельности, который характеризуется затратами на производство, процессом производства и выпуском продукции или оказанием услуг. ОКВЭД включает около 900 видов деятельности на уровне 5-6 знаков. Это делает данный классификатор инструментом детализированного описания структуры национальной экономики.

Аналогичный подход можно наблюдать в статистическом учете внешнеторговой деятельности. С 1988 года введена в действие Гармонизированная система описания и кодирования товаров (ГС), или Harmonised Commodity Description and Coding System (HS). В результате анализа международных и национальных классификаций в этой области при участии многих международных организации создана многоцелевая товарная номенклатура, отвечающая одновременно потребностям таможенных органов и статистических служб. В ней строго соблюдается принцип однозначного отнесения товаров к классификационным группировкам. Построение ГС основывается на совокупности различных признаков товаров: степень обработки, назначение, вид материала, из которого изготовлен товар, и значение товара в мировой торговле. Код любого товара по ГС состоит из шести цифр. Он берется за основу для составления национальных номенклатур.

К настоящему времени Конвенцию о ГС подписали большинство стран мира. В России ГС введена с 1991 г. в качестве основы для определения таможенных тарифов и ведения статистики внешней торговли. В настоящее время используется Товарная Номенклатура Внешнеэкономической Деятельности Таможенного Союза (ТН ВЭД ТС). Десятизначный цифровой код ТН ВЭД России сформирован следующим образом: первые шесть цифр полностью соот-

ветствуют описанию и кодированию товаров по Гармонизированной системе; те же шесть цифр плюс седьмой и восьмой знаки соответствуют описанию и кодированию товаров по Комбинированной номенклатуре Европейского союза; девятый знак предназначен для детализации товаров в интересах СНГ (ТН ВЭД СНГ); десятый знак предназначен для детализации товаров в интересах Таможенного Союза.

Таким образом, разработка международных стандартных классификаций, служащих основой для создания региональных и национальных классификаций, является основой сопоставимости национальных и региональных показателей, а также способствует развитию национальных статистических служб, повышению уровня национального статистического учета.

ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КАК ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО И СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА В РАБОТАХ Я.В. СОКОЛОВА

Михаил Львович Пятков

*д.э.н., профессор
кафедра статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный университет
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: факты хозяйственной жизни, бухгалтерский учет, статистика.

Важное место в ряду работ Я.В. Соколова занимают исследования, посвященные методологическим связям, объективно существующим между бухгалтерским учетом и статистикой, которая, в частности, предполагает агрегирование и анализ данных бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов.

Не забывая остроумное замечание Жана Маршала о том, что «бухгалтерские методы принято считать сложными и малодоступными», а «бухгалтер представляется каким-то особым существом, которое выражает простые факты при помощи непривычных приемов»¹, Ярослав Вячеславович полагал, что необходимо рассматривать бухгалтерский учет, в частности, как часть экономической статистики. В этой связи он определял бухгалтерию как «микростатистику», отражающую хозяйственную деятельность отдельных предприятий. Его работы в данной области можно рассматривать как свидетельство возможности методологического «взаимообогащения» бухгалтерского и статистического учета за счет реализации методов, разрабатывающихся в их теории как самостоятельных областей знания.

Первой из работ профессора Соколова, раскрывающих возможности совместного теоретического осмысления бухгалтерского и статистического учета можно назвать исследование, выполненное в соавторстве с В.И. Афанасьевым – «Роль статистики в интегрированной системе народнохозяйственного учета»².

В данной работе авторами была высказана мысль о том, что рассматривая процессы формирования количественных данных об экономической жизни общества, следует говорить не о бухгалтер-

¹ Ж. Маршаль Новые элементы французской системы национальных счетов – М.: «Статистика», 1967, с. 17.

² В.И. Афанасьев, Я.В. Соколов Роль статистики в интегрированной системе народнохозяйственного учета – Л. Из-во ЛИСТА, 1977 г.

ском и статистическом учете как самостоятельных областях информационной деятельности, а об учете в целом, под которым понимается «система наблюдения, сбора, группировки, обработки и анализа экономической информации»³.

Авторы основу методологической взаимообусловленности бухгалтерского учета и статистики видели в том, что и первый и вторая представляют собой элементы учета, с помощью которого «практически осуществляется изучение экономики»⁴. Предметом учета всегда выступают факты хозяйственной жизни, на которые распадается единый хозяйственный процесс. Ему соответствует отражающий ему информационный процесс, создаваемый учетом. ... [Таким образом] факты хозяйственной жизни должны получить отражение в информационном процессе, который при методологическом единстве [бухгалтерского учета и статистики], должен быть ориентирован на широкое использование статистической методологии, которая призвана, прежде всего, изучить логику хозяйственного процесса и составляющих его фактов хозяйственной жизни.

Данный тезис на первый взгляд идет в разрез с общепринятым утверждением о том, что в отличие от бухгалтерского учета, рассматривающего единичные хозяйственные факты, статистика имеет дело с совокупностями, представляющими массовые явления и процессы.

Однако, это лишь кажущееся противоречие. Факты хозяйственной жизни, отражаемые в бухгалтерском учете, составляют предмет статистики ровно настолько, насколько первичными учетными данными для статистического учета служит содержание бухгалтерской отчетности организаций и/или их статистической отчетности, формируемой на основе данных бухгалтерского учета. Это положение определяется и в настоящее время действующим в России законодательством, регулирующим учетную практику.

Бухгалтерский учет формирует данные о фактах хозяйственной жизни, раскрывая их содержание в информационных сообщениях, роль которых и выполняет бухгалтерская отчетность. Данные о фактах хозяйственной жизни, объединяемые в бухгалтерской отчетности, характеризующей финансовое положение компаний, формируются посредством реализации методологии бухгалтерского учета. Именно применяемая методология учета определяет то, какие содержательные аспекты факта найдут отражение в соответствующих информационных сообщениях, посредством каких показателей, каких видов оценок и т.п. В целом можно сказать, что методы бухгал-

³ В.И. Афанасьев, Я.В. Соколов, указ. соч., с. 4.

⁴ Там же.

терского учета определяют то, что сможет узнать о хозяйственных фактах, формирующих финансовое положение фирмы заинтересованный пользователь ее отчетности. Более того, методология учета фактически осуществляет отбор тех фактов хозяйственной жизни фирмы, которые будут отражены в ее отчетности, и, соответственно, тех, которые в учете отражения не найдут.

Это означает, что то, как бухгалтеры квалифицируют, то есть отразят в бухгалтерском учете, факты хозяйственной жизни непосредственно будет определять (в соответствующей части) и данные экономической статистики. И вот в этом смысле, на что и указывали в своей работе В.И. Афанасьев и Я.В. Соколов, хозяйственные факты выступают предметом и бухгалтерского, и статистического учета.

FACTS OF ECONOMIC LIFE AS A SUBJECT OF ACCOUNTING AND STATISTICS IN THE WORKS OF Ya.V. SOKOLOV

Michail L. Pyatov

*Doctor of Economics, Professor
Department of Statistics, Accounting and Audit
St.-Petersburg State University*

St.-Petersburg, Russia

Keywords: facts of economic life, accounting, statistics.

Important place among the scientific works by Ya.V. Sokolov took different research on methodological connections, objectively existing between accounting and statistics, which, in particular, involves the aggregation and analysis of financial statements of business entities.

Yaroslav V. Sokolov believed that accounting should be considered as part of the economic statistics. In this context, he defined accounting as "mikrostatistics" reflecting the economic activity of enterprises. His works in this area can be seen as an illustration of possibility of methodological "mutual enrichment" of accounting and statistics through the implementation of the methods developed in their theory as an independent fields of knowledge.

The first work by Professor Sokolov, revealing the possibility of joint theoretical understanding of accounting and statistics, was research carried out in collaboration with the V.I. Afanasyev - "The role of statistics in an integrated system of national economic accounting".

In this work, the authors suggested that considering the processes of formation of quantitative data on the economic life of society, we should not speak about accounting and statistics as an independent fields of information activities, but on accounting as a whole, which is understood as "system of observation, data collection, grouping, treatment and analysis of economic information".

СТАТИСТИКА И БУХГАЛТЕРИЯ В РАБОТАХ Я.В. СОКОЛОВА

Нели Антоновна Смирнова

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова статистика, бухгалтерский учет, Я.В. Соколов.

Научные труды Я.В.Соколова охватывают значительные разделы статистической науки. В его работах встречаются, пожалуй, все количественные методы статистики, как наблюдение, группировка, средние величины, вариация, динамика, индексы, корреляция. Объясняется это тем, что бухгалтерский учет и статистика очень близки: бухгалтерский учет изучает экономические явления на микроуровне, а статистика изучает те же явления, но на макроуровне.

Бухгалтерский и статистический учет для своей аналитической работы используют общую информационную базу, т.е. базисные, плановые, отчетные данные и, при необходимости, рассчитываются перспективные характеристики. Эта близость предопределила расчет показателей и их аналитические возможности. Данное родство наук не раз отмечалось Я.В. Соколовым в разговорах и, конечно, отразилось и в его научных трудах.

Теория и практика бухгалтерского учета, по мнению Я.В., тесно связаны «морским узлом» с методологией статистики и это переплетение можно наблюдать в его научных работах.

Решающий вклад им был сделан в различные разделы бухгалтерской науки и, в частности, в теорию учета. Здесь им было внесено существенное учение о концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни, согласно которому, бухгалтером отражаются те факты, которые уже имели место, т.е. были совершены на момент изучения. Данные идеи были разработаны Я.В. еще в 1976 году. В завершеном виде спустя два десятилетия они были представлены в книге «Основы теории бухгалтерского учета». Предложенный им термин «факты хозяйственной жизни» нашел отражение не только в бухгалтерской литературе, но и в нормативных документах и в законе о бухгалтерском учете.

Являясь энциклопедическим знатоком истории, Я.В.Соколов внес заметный вклад в историю учета. Будучи студентом, он стал интересоваться историей бухгалтерского учета и в, первую очередь,

биографией и научными трудами Луки Пачоли. По этой тематике Я.В. Соколов сумел собрать и объединить отрывочные сведения и публикации в единое целое на основе материалов, собираемых в течение всей своей жизни. Биография, научная деятельность и работы Пачоли и, в частности, «Трактат о счетах и записях» стали известны бухгалтерской общественности благодаря научным изысканиям Соколова.

Научные интересы Ярослава Вячеславовича, как уже отмечалось выше, распространялись и на статистическую науку. Он прекрасно знал и применял на практике статистические методы, а их использование он стал практиковать в своих научных работах, являясь еще студентом учетно-экономического факультета Торгового института.

В сборнике института он печатает свою статью «К разработке вопросов статистики покупательной силы денег в капиталистических странах», через год в 1959г. выходит в свет его другая работа «О применении агрегатного индекса в статистике шахмат».

В первой работе он анализирует методы расчета покупательной способности рубля, сравнивая методологию расчета у таких авторов, как В.О.Ключевский и Н.А.Рожков. Далее в статье он проводит сравнительную характеристику точек зрения нескольких авторов по вопросу о выборе цены на хлеб и на классификацию расходной части семейных бюджетов. Для изучения индекса оптовых цен Я.В. Соколовым проводится сравнительная характеристика индексов цен у нескольких авторов, как Ш. Дюто, Д.Р. Карли, С. Джевонса, И. Эджворта, Г. Пааше, Э. Ласпейреса, А. Боули, И. Фишера, Г.И. Крейна. В результате рассмотрения и сравнения данных материалов он приходит к выводу, что: «Все приведенные методы пересчета покупательной силы денег страдают большими недостатками, поэтому на них нельзя полностью положиться».

В другой работе «раннего» Я.В.Соколова рассматривается практическое использование статистики в такой области как шахматы.

В 50-х годах население страны увлекалось игрой в шахматы. Ярослав Вячеславович также заинтересовался этой игрой, а также возможностью определить ожидаемый результативный прогноз игр отдельных шахматистов, что и было им рассмотрено в статье «О применении агрегатного индекса в статистике шахмат». В ней была сделана попытка (и весьма успешная) дать оценку квалификации обоим гроссмейстерам – М.М. Ботвиннику и В.В. Смыслову. Предложения некоторых авторов о подсчете партий и очков, в частности подсчет О. Соутсадом, были отвергнуты Ярославом Вячеславовичем, и как он отмечает: «Приходится признать этот прием оценки

квалификации шахматистов недостаточным, так как здесь совершенно не учитывается количество сыгранных партий и сложность игры с различными гроссмейстерами...» (выделено автором).

Соколов предлагает свой подход к решению этого вопроса: провести расчет агрегатного индекса, где за индексируемую величину берется количество очков, а весом выступает количество партий, сыгранных М.М. Ботвинником с различными гроссмейстерами. В дальнейшем, рассчитав индексы умелости у М.М. Ботвинника и В.В. Смыслова, автор статьи сопоставляет эти индексы за весь временной период в целом, а затем, выделив два временных периода с 1934 по 1948гг и с 1949 по 1958гг, пересчитывает изучаемые индексы. Результаты оказались весьма интересными. Если в целом, за временной период с 1934 по 1958 гг., М.М. Ботвинник опережал по своей умелости игры В.В. Смыслова на 4,7% , то за второй временной период М.М. Ботвинник уступил в игре В.В. Смыслову, его квалификация оказалась на 10,1% ниже.

Применение статистической методологии встречается почти в каждой работе Соколова. Например в одной из статей, опубликованных уже после его смерти «О субстанциональной бухгалтерии» им рассматривается индекс эффективной капитализации, где сопоставляются две величины: в числителе прибыль биржевая (P_3), применяемая для целей управления и налогообложения, а в знаменателе – прибыль бухгалтерская, независимо от того, как она составлена, по схеме динамического или статистического балансов (Далее Ярослав Вячеславович останавливается на трех замечаниях, по которым такой расчет (и формула) не может быть использован на практике.

Необходимо остановиться на его учебной работе со студентами и аспирантами. Являясь замечательным педагогом, Ярослав Вячеславович значительное время уделял их становлению как классных специалистов и научных работников, и многих из современных представителей экономической науки в настоящее время мы можем видеть на государственной службе и в бизнесе.

Профессор Я.В.Соколов великолепно знал историю и литературу. Являясь прекрасным собеседником, он поражал окружающих своей эрудицией. Он знал многих известных ученых бухгалтеров и экономистов и очень интересно рассказывал о своих встречах с ними.

Народная молва не рекомендует оглядываться назад, но надо понимать, что идти вперед невозможно без тех людей и событий, которые имели место ранее быть.

Наша память хранит их имена, поэтому события, встречи и беседы с профессором Я.В. Соколовым остаются с нами.

**STATISTICS AND ACCOUNTING IN THE WORKS OF
Ya.V. SOKOLOV**

Nelly A. Smirnova

*Ph.D, Associate Professor
Saint Petersburg State University*

Saint Petersburg, Russia

Key words: statistics, accounting, Ya.V. Sokolov

Scientific works by Ya.V. Sokolov spread on different sections of statistical science. In his works we can find all the quantitative statistical methods including observation, grouping, means, variability, time series, indices, correlation. The reason is that accounting and statistics are very similar. Accounting examines the economic effects at the micro level, and the statistics study the same phenomena, but at the macro level.

For analytical work accounting and statistics apply a common data base, i.e. basis, planning, reporting data and, if it is necessary, forecast characteristics. This closeness predetermined calculation of indicators and its analytical capabilities. Relationship of these sciences have repeatedly noted by Ya.V. Sokolov in conversations and, of course, reflected in his scientific works.

According to Ya.V. Sokolov the theory and practice of accounting closely related with a "sea hub" with the methodology of statistics and this weave can be seen in his scientific works.

Я.В. СОКОЛОВ О МАКРОУЧЕТЕ

Светлана Николаевна Карельская

*к.э.н., старший преподаватель
кафедра статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный университет
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: макроучет, история бухгалтерского учета, национальное богатство и национальный доход.

Я.В. Соколов справедливо признается создателем отдельного направления современной российской научной мысли в части истории развития бухгалтерского учета. Особенностью работ Я.В. Соколова, посвященных истории учета, является то, что автор не ограничивался исследованием развития только микроучета, т.е. учета хозяйственных процессов отдельных предприятий или групп предприятий. Описывая каждую эпоху, Я.В. Соколов обязательно рассматривал идеи авторов, предлагавших распространить методологию бухгалтерского учета на макроуровень, а именно, на уровень народного хозяйства страны.

Из работ Я.В. Соколова известно о том, что впервые с предложением распространить двойную запись на все отрасли народного хозяйства и государственные учреждения, с целью исчисления национального богатства страны, выступил в 1607 г. голландский ученый Симон ван Стевин (1548-1620) «... макроучет должен был, по его мнению, представлять данные: 1) о наличии денег в кассе; 2) о состоянии расчетов с подотчетными и материально ответственными лицами; 3) о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами; 4) о результатах операций (прибыль или убыток) по покупке и продаже товара»¹. Вновь к этой теме ученые обратились только в конце XIX в. В Италии о макроучете писал Эммануэль Пизани (1845-1915), во Франции - Эжен Леоте (1845-1909) и Адольф Гильбо (1819-1895) обсуждали необходимость ежегодного составления «баланса народного благосостояния»². В 1910 г. и в 1913 г. о расширении сферы применения учета до границ народного хозяйства писал польский автор Иосиф Янковский, полагавший, что любое предприятие является отдельным организмом, находящимся в постоянном обмене деятельностью с организмом народного хозяйства, в результате чего предприятие становится комплексом организационных (ввод в эксплуатацию) и текущих (эксплуатационных) функций.

¹ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М., 1985. С. 64-65.

² Там же. С. 104, 121.

Главным результатом исследований Я.В. Соколова в этой области, является описание идей российских ученых: Ивана Францевича Валицкого (?-1898) и Александра Павловича Рудановского (1863-1931). Первый в 1877 г. опубликовал брошюру, в которой описал модель макроучета, позволяющую формировать баланс национального богатства и счет народного дохода. Кроме того, автор определил цели, задачи и основные принципы макроучета. Вторым в 1928 г. предложил бухгалтерскую разработку методологии формирования баланса народного хозяйства страны, основанную на агрегировании бухгалтерских данных, обобщенных по предприятиям, сгруппированным по подчинению наркоматам (министерствам).

Интерес Я.В. Соколова к макроучету был неслучаен. Еще в 1977 г. он совместно с В.И. Афанасьевым в работе «Роль статистики в интегрированной системе народнохозяйственного учета» обосновал необходимость создания интегрированной системы народнохозяйственного учета. Бухгалтерский учет понимался авторами как «приложение статистических методов наблюдения и группировки к изучению хозяйственной деятельности отдельных предприятий», при этом, его данные рассматривались как часть статистического наблюдения, а главным методологическим приемом назывался метод исчисления, использование которого позволяет организовать учет не только прошлых событий, но и будущих, тем самым позволяя превратить учет в активный инструмент управления.

YA.V. SOKOLOV ON MACRO-ACCOUNTING

Svetlana N. Karelskaya

*Ph.D. in Economics, Senior Lecturer
Department of Statistics, Accounting and Audit
St. Petersburg State University
St. Petersburg, Russia*

Keywords: macro-accounting, accounting history, national wealth, national income

Ya.V. Sokolov is duly recognized as the founder of a particular field in modern Russian scientific thinking with regard to the history of bookkeeping and accounting development. His works dedicated to the history of bookkeeping and accounting possess a certain peculiarity, i.e. the author did not limit himself to the research into the development of only micro-accounting, or else, the accounting of business processes at particular companies or groups of companies. While describing a historical period, he made it his must to review the ideas of authors who proposed spreading the methodology of bookkeeping and accounting over onto the macro-level, i.e. the level of the national economy.

From the works by Prof. Sokolov we know that the earliest proposition to spread double entry over all the branches of economy and state entities in order to compute the national wealth belonged to the Dutch scientist Simon van Steven (1548-1620). In the opinion of the Dutch scientist, ‘... macro-accounting was to provide data on 1) cash on hand; 2) settlements status with accountable and materially responsible persons; 3) status of settlements with debtors and creditors; 4) results of operations (profit or loss) in buying and selling of goods’¹. Scientists turned to this topic again only at the end of the 19th century. Thus, in Italy Emanuele Pisani (1845-1915) wrote about macro-accounting, in France Eugène Léautey (1845-1909) and Adolphe Guilbault (1819-1895) were discussing the necessity to draw an annual ‘balance sheet of people’s prosperity’². In 1910 and 1913 the Polish author Josif Jankowski wrote about the extension of the bookkeeping and accounting boundaries to cover national economy. He claimed that every company is a separate entity in constant exchange of activity with the system of national economy, and consequently the company becomes an aggregate of organizational (commissioning) and current (maintenance) functions.

¹ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М., 1985. С. 64-65.

² Там же. С. 104, 121.

Prof. Sokolov's main research results in this field are the description of the theoretical ideas belonging to Russian scientists Ivan Frantzevich Valitsky (?–1898) and Alexandr Pavlovich Roudanovsky (1863-1931). The former one published a brochure in 1877 in which he described the model of macro-accounting which allowed formation of the national wealth balance sheet and calculation of the national income. Moreover, the author defined the aims, objectives and core principles of macro-accounting. The latter one in 1928 proposed bookkeeping and accounting elaboration of the methodology of a country's national balance sheet formation based on the aggregation of the bookkeeping and accounting data which were summarized at companies grouped in compliance with their subordination to the narkomats (ministries).

Prof. Sokolov's interest to macro-accounting was not accidental. Back in 1977 together with V.I. Afanasiev he substantiated the requirement for setting an integrated system of national economy accounting in the paper 'The Role of Statistics in the Integrated System of National Economy Accounting'. The authors of the paper saw bookkeeping and accounting as 'application of statistic methods of observation and grouping to the study of business life of particular companies'; and its data were deemed as part of statistic observation', whereas the main methodological tool was the computation method the application of which allows to structure accounting not only of the past events, but also of the future ones, and in this respect accounting is transformed into an efficient management tool.

**Я.В. СОКОЛОВ О ПАРАДИГМАХ СТАТИСТИКИ В САНКТ-
ПЕТЕРБУРГСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ**

Светлана Николаевна Карельская

к.э.н., старший преподаватель

Екатерина Игоревна Зуга

к.э.н., ассистент

кафедра статистики, учета и аудита

*Санкт-Петербургский государственный университет,
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: парадигма, развитие, статистика, наука, теория.

Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) известен научному сообществу как историк бухгалтерского учета. С 1991 г. он являлся действительным членом Международной академии историков бухгалтерского учета. Его работы по истории учета были изданы на нескольких иностранных языках – на английском, болгарском, итальянском, китайском, немецком и украинском. Однако мало известен тот факт, что Я.В. Соколов всю жизнь интересовался историей развития статистики. Первые его работы в этой области были написаны еще в 1958-1959 гг.

Наиболее значимым трудом Я.В. Соколова по истории статистики является написанная под его руководством коллективная монография «Статистика в Санкт-Петербургском университете». Над ее содержанием он работал до последних дней своей жизни. Она была издана его учениками в 2010 г. уже после его ухода. Я.В. Соколов посвятил эту книгу истории кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, которую он возглавлял более 11 лет (1999-2010). Практически весь период своего существования - это была кафедра статистики, и только в 1997 г. она получила современное название. Поэтому основное внимание в книге уделено истории статистики. В ней профессор Я.В. Соколов впервые в России использовал положения теории научных революций Т. Куна (1922-1996) для описания развития статистики.

В качестве основания для идентификации парадигм статистики Я.В. Соколов определил предмет науки и выделил четыре парадигмы: государство (государственная деятельность), общество, статистические методы, статистические группировки. Таким образом, он

представил эволюцию статистики как процесс сужения предмета этой науки.

Интересно, что за год до опубликования монографии Я.В. Соколов уже писал о парадигмах статистики в Санкт-Петербургском университете, и выделил дополнительную пятую парадигму. Он назвал ее «парадигма пятая, она же первая». Ученые, работавшие в пятой парадигме, по его словам, вернулись к идеям XIX в., т.е. к идеям, составлявшим суть первой парадигмы. В монографию описание этой парадигмы Я.В. Соколов не включил.

Важной особенностью теории смены парадигм в истории статистики Я.В. Соколова состояла в том, что он настаивал в разрез с подходом ее создателя Т. Куна, на эволюционном характере смены парадигм. При этом сами парадигмы Я.В. Соколов, следуя взглядам автора теории научных революций, выделил в истории развития только науки, и не включил рассмотрение практики, как он это сделал в созданной теории смены парадигм бухгалтерского учета. Последнее, вероятно, было связано с тем обстоятельством, что Я.В. Соколов посвятил свои работы описанию развития статистики исключительно в Санкт-Петербургском университете, а не всей истории ее существования. Однако, несмотря на ограниченность рамок исследования историческими фактами связанными только с университетом, Я.В. Соколов использовал метод исторической реконструкции и создал теорию смены парадигм статистики. Возможно, в дальнейшем этот подход станет общепринятым для рассмотрения всей истории развития науки статистики.

**YA.V. SOKOLOV ON PARADIGMS OF STATISTICS AT ST.
PETERSBURG UNIVERSITY**

Svetlana N. Karelskaya

Ph.D. in Economics, Senior Lecturer

Ekaterina I. Zuga

Ph.D. in Economics, Assistant Lecturer

Department of Statistics, Accounting and Audit

St. Petersburg State University

St. Petersburg, Russia

Keywords: paradigm, development, statistics, science, theory.

Yaroslav Vyacheslavovich Sokolov (1938-2010) is known to the scientific community as the historian of bookkeeping and accounting. Starting from 1991 he was full-member of International Academy of Accounting Historians. His works on the history of bookkeeping and accounting were published in Bulgarian, Chinese, English, German Italian, and Ukrainian languages. However, it is not widely known that Prof. Sokolov life-long interest lay with the history of statistic development. His first papers in this field were written already in 1958-1959.

The most valuable work in this respect was a multi-author book written under Prof. Sokolov's guidance 'Statistics at St. Petersburg University'. He had been working on it to the end of his life, and the book was published posthumously by his followers in 2010. The author dedicated his book to the history of the Department of statistics, accounting and audit at St. Petersburg State University whose Chair he had been for more than eleven years (1999-2010). Practically throughout all the years of its existence it was Department of statistics and only in 1997 it got its present-day name. No wonder, that the chief focus in the book is concentrated on the history of statistics. In it Prof. Sokolov for the first time in Russia applied the provisions of the theory of scientific revolutions introduced by Thomas Kuhn (1922-1996) to describe the development of statistics. As the grounds for identifying paradigms in statistics Prof. Sokolov assigned the subject of science and singled out four paradigms: the state (state activity), society, statistic methods and statistic groupings. Therefore, he presented the evolution of statistics as the process of narrowing the subject of this science.

It might be of interest that a year before the multi-author book was published he had been writing on paradigms in statistics at Saint Petersburg State University and marked out an additional fifth. He called it paradoxically 'paradigm five and also one'. Scientists who worked in

compliance with paradigm five, in his opinion, turned back to the ideas of the 19th century, i.e. the ideas which in essence corresponded to paradigm one. However, he did not introduce the description of this paradigm into the book.

An important peculiarity in Prof. Sokolov's theory of paradigm shift in the history of statistics was that he insisted, as opposed to the approach characteristic of the theory founder Thomas Kuhn, on the evolutionary character of paradigms shift. At the same time, following the ideas of the author of the theory of scientific revolutions, Prof. Sokolov singled out the paradigms proper only in the history of science development and did not include them into practice, as he had done in his designed theory of paradigms shift of accounting. The latter circumstance emerged most likely due to the fact that Prof. Sokolov dedicated his work to the development of statistics at St. Petersburg State University and not to all of its history as a whole. However, despite the restrictions imposed by the historical framework of the research, and, namely, that it was connected only with the University, Ya.V. Sokolov applied the method of historical reconstruction and created a theory of statistics paradigms shift. It seems quite possible that in future this approach will be commonly accepted for the study in the history of the development of the science of statistics.

ГАРМОНИЗАЦИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И СТАТИСТИКЕ

Татьяна Николаевна Романёнок

аспирант

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
Минск, Белоруссия*

Ключевые слова: Готовая продукция, валовая продукция, оценка, Система национальных счетов, бухгалтерский учет.

Распределение обязанностей между бухгалтерским учетом и статистикой является предметом широкой дискуссии в специальной экономической литературе на протяжении многих десятилетий. При этом, если первоначально авторы были склонны ограничивать область применения бухгалтерского учета хозяйственной жизнью предприятий, а сбор и обобщение данных на более высоких уровнях управления включали в функции статистики (Банфи Е., Батенков М., Беста Ф.), то начиная с 1926 г. авторы пришли к иному мнению. Так, И.А. Кленов писал: «Везде и всюду запросы статистики упираются в бухгалтерию ...»¹. В свою очередь уже в настоящее время П.Я. Папковская отмечает: «Статистического учета нет как такового, а есть статистика...»².

В условиях рыночной экономики не ослабевает потребность аппарата управления в статистических данных. Одновременно с этим готовность организаций представлять такую информацию снижается в связи с проблемами обеспечения конфиденциальности и трудоемкостью исчисления показателей. В связи с чем, как справедливо отмечает А.П. Шевлюков «... возникает проблема гармонизации показателей системы национальных счетов и бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая не является коммерческой тайной ...»³. Следует отметить, что на современном этапе в системе бухгалтерского учета данная функция реализуется не в полной мере, поскольку его методология направлена в основном на удовлетворение информационных потребностей микроуровня.

¹ Шевлюков, А.П. Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета: монография/А.П. Шевлюков. – Минск: БГЭУ, 2001. С. 61.

² Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск: ООО «Информпресс», 2001. С. 61.

³ Шевлюков, А.П. Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета. С. 5.

Особенно это проявилось по отношению к показателям готовой продукции. Во многом это обусловлено тем, что применяемая в настоящее время в бухгалтерском учете оценка готовой продукции по фактической себестоимости для определения финансового результата организации, и не соответствует методологии системы национальных счетов. В результате чего показатели объемов валовой продукции, применяемые в системе национальных счетов «... не вытекают непосредственно из синтетического учета, в связи с чем возникает необходимость в составлении вспомогательных рабочих таблиц и применения весьма трудоемких приемов контроля достоверности статистической отчетности»⁴.

В целях гармонизации показателей готовой продукции формируемых в бухгалтерском учете и в системе национальных счетов необходимо обеспечить возможность формирования в бухгалтерском учете не только показателей готовой продукции не только по себестоимости но и в оценке по основным ценам, под которыми понимаются цены, получаемые производителями за единицу товара или услуги, исключая любые налоги на продукты и включая субсидии на продукты (то есть отпускные цены организации без косвенных налогов). Возможность формирования в бухгалтерском учете показателей готовой продукции в двумерной оценке можно обеспечить путем использования в учетно-аналитической практике методики синтетического учета с использованием сопоставительных и регулирующих счетов, что обеспечит возможность формирования показателя выпуска продукции применяемого на мезо- и макроуровнях управления экономикой не на основе показателя реализованной продукции, с последующей его корректировкой на величину изменения запасов готовой продукции, а на основе прямых данных об объеме произведенной продукции сформированных в системе бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов.

⁴ Шевлюков, А.П. Бухгалтерский учет в системе макроэкономических балансов: монография/А.П. Шевлюков. – Минск: БГЭУ, 2001. С. 126.

BALANCING READY-MADE PRODUCTION INDICES IN ACCOUNTING AND STATISTICS

Tatsiana N. Ramanionak
Post-graduate Student
Belorussian State Economic University
Minsk, Republic of Belarus

Keywords: ready-made production, gross production, evaluation, national economic accounting, accounting.

The differentiation of responsibilities between accounting and statistics has been a subject-matter under discussion in special economic literature for decades. At first, the authors were inclined to restrict the accounting range of application to the companies' economical activity, while gathering and generalization of information was supposed to comprise the sphere of statistics (Banphy E., Batenkov M., Besta F. [1, p.60]). But since 1926 they have revised their opinions. As I. A. Klyenov wrote, “Statistics needs hinge on accounting, high and low ...”¹. Nowadays P. Y. Papkovskaya, in her own turn, notes that “there is no statistical recording service as such, just statistics...”².

In the market economy management personnel feel great need in statistical data. At the same time companies' readiness to present such information is declining due to confidentiality issues and because of effortful and time-consuming calculations. Consequently, as A. P. Shevlyukov rightly notes, “there is a problem of balancing national economic accounting and public financial statement indices, in case the financial information is not commercial classified one ...”³. It should be emphasized that at the present stage there is no full realization of this accounting function, since its methodology is generally aimed at satisfying informational needs at the microeconomic level.

The problem mentioned above can be illustrated in ready-made production indices. It's stipulated mostly by the accounting valuation of ready-made production at actual cost, which is used to determine the financial performance, but doesn't conform to the national economic accounting methodology. As a result, gross production indices from national economic accounting “don't directly result from synthetic account-

¹ Шевлюков, А.П. Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета: монография/А.П. Шевлюков. – Минск: БГЭУ, 2001. С. 61.

² Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск: ООО «Информпресс», 2001. С. 61.

³ Шевлюков, А.П. Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета. С. 5.

ing. Therefore, there is a necessity of compiling some subsidiary worksheets and using quite effortful techniques of checking reliability of statistical reporting”⁴.

For balancing ready-made production indices in accounting and national economic accounting it's necessary to ensure opportunities for formation of ready-made production indices in accounting not only at prime cost, but also at basis price cost. This is the price that producers get for a unit of goods or services without product taxes, but with product subsidies (i.e. the release price with no indirect taxation). Thereby, these prices are sale prices without hidden taxes. Formation of ready-made production indices in accounting in two-dimensional evaluation system can be provided by using synthetic accounting methodology and comparative methods in analytical practice, as well as the system of offset accounts. It ensures opportunities for presenting true information about the product output, which is used at meso- and macroeconomic levels of management of the economy. Such information can be shown on the basis of direct data about the volume of production formed in the entity's accounting, taking into consideration the gross production sold indices with further updating of ready-made production storage-discharge.

⁴Шевлюков, А.П. Бухгалтерский учет в системе макроэкономических балансов: монография/А.П. Шевлюков. – Минск: БГЭУ, 2001. С. 126.

СЕКЦИЯ 10. БУХГАЛТЕРСКАЯ ЛИНГВИСТИКА

SESSION 10. ACCOUNTING LINGUISTICS

О ПОНЯТИЙНОМ АППАРАТЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Александр Сергеевич Бакаев

д.э.н., заслуженный экономист Российской Федерации

Москва, Россия

Ключевые слова: понятийный аппарат бухгалтерского учета; факт хозяйственной жизни; глоссарий нормативных актов

Одной из последних работ проф. Я.В. Соколова стало учебное пособие «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.). К сожалению, эта работа недооценена нашими специалистами, хотя является, по нашему мнению лучшей теоретической работой российского автора последнего времени.

В ней частности, обосновывается применение понятия «факт хозяйственной жизни» вместо ранее распространенных терминов – хозяйственная операция или операция, факт хозяйственной деятельности и т.п. Наверное, примечательно, что это новое понятие закреплено в новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете», вступившем в силу с 1 января 2013 г.

Это, наверное, единственный пример, когда понятие, введенное в федеральный закон, имеет теоретическое обоснование.

К сожалению, это трудно сказать о других понятиях, используемых в новой редакции законодательного акта по бухгалтерскому учету (а их свыше 60). Ввиду отсутствия соответствующего обоснования не даны определения, таких важных как: бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность; активы; обязательства; капитал; доходы; расходы. Применение понятия «денежное измерение» вместо «оценка».

Нам будет интересно смотреть на будущие редакции учебников и учебных пособий в отношении определения «бухгалтерский учет». Официальное определение, данное в законе в первой статье, страдает отсылочными нормами (на объекты бухгалтерского учета, приведенные в статье 5, и требования к нему, данные в главе 2 «Общие требования к бухгалтерскому учету», статьи 5-19). Это является следствием сложившегося некритического отношения к определению понятия «бухгалтерский учет», приведенного в старой редакции Федерального закона. Как известно оно страдало одним

существенным недостатком – в нем отсутствовала важнейшая составная часть бухгалтерского учета как бухгалтерская отчетность.

Еще большие трудности возникают: (а) при разработке нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету по вопросам, ранее не регулировавшим на государственном уровне (яркий пример, ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», ПБУ 25/2012 «Учет аренды»); (б) при переводе на русский язык Международных стандартов финансовой отчетности.

Введение новых понятий всегда чревато проблемами, особенно в бухгалтерском учете, требующем для этого приделывания рук и ног для понимания, обучения и практического применения – «приведенная стоимость», «надежная уместная информация», «поисковые активы» (в том числе материальные и нематериальные), «остаточный актив в аренде» и т.п.

Очень часто трудности поиска новых понятий связаны с особенностями русского языка. По своему опыту работы на проектах первых ПБУ и сопоставления их с МСФО мы можем отметить, что на нашем столе присутствовали Международные стандарты финансовой отчетности на английском и русском языках, словари англо-русский и русско-английский, а также толковый словарь русского языка.

Уже более двадцати лет в России ведутся разговоры о необходимости применения МСФО, а сказать о наличии работ о практическом применении многих понятий, заложенных в МСФО, весьма трудно. Сейчас должна начаться работа непосредственно российских специалистов по переводу новых редакций МСФО на русский язык, а утверждать, что в России есть предпосылки для осуществления нормальной работы не приходится, особенно проработанного глоссария (сказать, что ничего нет нельзя, но результатов обсуждения нет, обобщения в кандидатских и докторских диссертациях не наблюдается). На необходимость проработки этих вопросов проф. Я.В. Соколов обращал внимание в одной из статей, помещенных в журнале «Бухгалтерский учет» еще несколько лет назад (см. статью «Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния» - Бухгалтерский учет, № 22. 2008).

Необходимость наличия проработанных подходов к терминологии очень важно в условиях, когда в соответствии с требованиями ФЗ «О бухгалтерском учете» разработка проектов федеральных стандартов должна производиться органами негосударственного регулирования. Эти вопросы возникнут в работе совета по стандартам бухгалтерского учета, создаваемого при Министерстве финансов Российской Федерации. Отсутствие единых, согласованных подхо-

дов к применению соответствующих английскому тексту терминов понятий может привести к неадекватному их применению.

Каждый из сидящих в зале в соответствии с памятью к проф. Я.В. Соколову должен заниматься проблемой понятийного аппарата бухгалтерского учета. Поводом для проведения такой работы, для выработки позиций по новым понятиям и уточнению старых понятий является обсуждение проектов нормативных актов по бухгалтерскому учету, размещаемых на сайтах, в том числе Минфина России.

ON THE GLOSSARY OF ACCOUNTING

Alexandr S. Bakaev

Doctor of Economics, Honored Economist of the Russian Federation

Moscow, Russia

Keywords: A glossary of accounting, a fact of economic life, a glossary of legal acts.

One of the last works of prof. Y.V. Sokolov was the studybook "Accounting as the sum of the facts of economic life" (M.: Magister; INFRA-M, 2010. - 224 p.). Unfortunately, this work is underestimated by our experts, though, in our opinion it is the best theoretical work of the Russian author lately.

It particular, there is justified the use of the term "fact of economic life" instead of the previously common terms - business transaction or operation, fact of economic activity, etc. Probably, it is noteworthy that this new term is enshrined in the new edition of the Federal Law "On Accounting", which came into effect on January 1, 2013.

This is probably the only example where the term adopted in the federal law, has a theoretical foundation.

Unfortunately, it's hard to say about other terms used in the latest version of the legal act on accounting (and there are over 60 of them). In absence of proper explanation there are not given determinations to such important terms as accounting, financial statements, assets, liabilities, equity, income, expenses. There is no explanation of the use of the term "monetary assessment" instead of "measurement".

It will be interesting to look at the definition of "accounting" in the future edition of studybooks and learning guides. The official definition given in the first asset of the law suffers from reference links to the objects of accounting (provided in Asset 5) and the requirements to accounting (provided in Chapter 2, "General requirements for accounting", Assets 5-19). This is a consequence of its non-critical attitude to the definition of "accounting", contained in the previous version of the Federal law. It is well known, it has been suffered from one major drawback - the most important part of accounting as financial statements was missed.

Even more difficulties arise: (a) in the development of legal acts on accounting for matters previously not regulated at the state level (a striking example, RAS 24/2011 "Accounting for Costs on the Development of Mineral Resources," RAS 25/2012 "Accounting for Leases" (b) in translation of the International Financial Reporting Standards in to Russian language.

Adoption of the new terms always encounters problems, especially in accounting, it requires a thorough work to be made in audience for the proper understanding, learning and practical application of terms such as "present value", "reliable relevant information", "exploration assets" (including tangible and intangible) "residual value of assets in the lease," etc.

It is often finding of new terms encounters difficulties connected with the peculiarities of the Russian language. Taking into account the authors' experience of working on projects of the first RAS and comparing them with the IFRS, remarkably to say for its proper adoption was a necessity in and there was always in hand International Financial Reporting Standards in English and Russian, English-Russian and Russian-English dictionaries and Russian Explanatory Dictionary.

The need of the IFRS has been discussed in Russia during previous twenty years, but it is difficult to say, that aspects of practical applications of terms embodied in IFRS are well-developed in scientific writings. Its likely, Russian experts should begin to work on the Russian translation of the revised IFRS as soon as possible, on the same time there are no appropriate background for implementation of such work, especially in the field of detailed glossary (unfair to say there is nothing in this field, but there is no results of the discussions, generalizations in the candidate and doctoral dissertations). Prof. Y.V. Sokolov drew attention to the need to study these issues in one of the his articles in the magazine "Accounting" a few years ago (refer to "Doctoral Research in Accounting and Auditing: evaluation" - Accounting, № 22. 2008).

The need for defined approaches to the terminology is very important at a time when, in accordance with the requirements of the Federal Law "On Accounting" development of federal standards should be made by non-state regulatory agencies. These issues will arise in the work of the Accounting Standards Board, created under the Ministry of Finance of the Russian Federation. The absence of a single, consistent approach to the adoption of the English terms can lead to inappropriate use of them.

In the memory of prof. Y.V. Sokolov each of the people sitting in the audience ought to challenge the issue of the glossary of accounting. The reason for such work (for developing positions on new terms and refining of old terms) is to discuss the draft of legal acts on accounting, posted on the internet, including site of the Ministry of Finance of Russia.

О ПЕРЕВОДЕ НА РУССКИЙ ЯЗЫК АНГЛИЙСКИХ БИЗНЕС И ЭКОНОМИЧЕСКИХ ТЕРМИНОВ, ВКЛЮЧАЯ ТЕРМИН «КАПИТАЛ»

Яан Алвер

профессор

заведующий кафедрой управленческого учета

Таллиннский технический университет

Таллин, Эстония

Ключевые слова: бизнес, капитал, английский язык, русский язык, терминология, перевод.

Темой доклада является перевод экономических и бизнес терминов с английского языка на русский, в том числе термина "капитал". Термин "капитал" имеет совершенно разные значения в повседневной жизни, а также в различных дисциплинах, таких как бухгалтерский учет, предпринимательство, экономика, финансы и т.д. В соответствии с различными специализированными словарями термин "капитал" имеет следующие значения:

1. В бухгалтерском учете он обозначает превышение активов над обязательствами.
2. Долгосрочные активы, которые не покупаются и не продаются в обычной деятельности.
3. Общая стоимость актива.
4. Неограниченный запас активов компании.
5. Общая стоимость активов лица за вычетом обязательств.
6. Сумма долгосрочных долговых обязательств и собственного капитала.
7. Чистые активы компании, включающие всю нераспределенную прибыль.
8. Нетто-стоимость активов компании.
9. Доля инвестиций собственника в бизнес.
10. Сумма инвестиций собственников в активах организации, за вычетом его обязательств.
11. В области финансов, общая сумма материальных активов фирмы.
12. Сумма доли в бизнесе и операционной прибыли или излишка, направленная на финансирование долгосрочного роста компании.
13. Внесенные деньги от инвесторов направленные на создание бизнеса.

14. Деньги, внесенные собственниками организации в ее стартовый капитал.

15. Общий объем ресурсов, предоставленных кредиторами (как правило, ограничивается долгосрочными кредитами) и собственниками для использования в бизнесе.

16. Денежные средства и другое имущество корпорации и других предприятий, используемые в бизнес-операциях.

17. Деньги, которые могут быть инвестированы юридическим или физическим лицом в целях получения прибыли.

18. Сбережения или накопления богатства, использованные для получения экономической выгоды, то есть вложения в бизнес, банковское дело, производство и т.д.

19. Имущество и активы корпорации или другого предприятия, которое используется в операционной бизнес-деятельности.

20. Денежные средства, основные средства и навыки, используемые для производства экономических благ.

21. Заводы, станки, и другие антропогенные ресурсы, участвующие в процессе производства.

22. Фактор производства: как правило, либо машины и оборудование (физический капитал), либо деньги (финансовый капитал).

23. Товары, приобретенные для использования в производстве.

24. Денежные средства, предназначенные для приобретения факторов производства.

25. Активы, которые могут быть использованы в производстве товаров и услуг.

Этимологически, капитал происходит от латинского ‘caput’ - ‘голова’, то есть то, что находится на вершине.

caput (голова) → capitālis (по голове, по голове, принадлежащих голове;) → capitāle (богатство)

В докладе представлен обзор обстоятельств, в результате которых слово латинского происхождения стало английским прилагательным, существительным, а так же глаголом с множественными значениями. Также, в докладе будет представлено краткое изложение истории о том, как слово “капитал” стало экономическим и бизнес термином. С опорой на специализированные англо-русские словари обсуждается значение и точность русских эквивалентов английских бизнес и экономических терминов, таких как ‘капитальный счет’, ‘капитальные активы’, ‘капитальная затрата(ы)’ ‘товарный капитал’, ‘лизинговый капитал’, ‘капитал в прибылях или убытков’, ‘акционерный капитал’ и т.д.

ABOUT TRANSLATION OF ENGLISH BUSINESS AND ECONOMIC TERMS INCLUDING THE WORD CAPITAL INTO RUSSIAN

Jaan Alver

*Professor of Management Accounting
Tallinn University of Technology*

Tallin, Estonia

Keywords: business, capital, English language, Russian language, terminology, translation.

The paper focuses on the translation of economic and business terms from English into Russian, including the word ‘capital’.

1. The word ‘capital’ has very different meanings in every day usage, as well as in different subjects like accounting, business, economics, finance etc. According to the number of different specialized English dictionaries the term ‘capital’ can mean
2. In an accounting sense, the excess of assets over liabilities.
3. Long-term assets that are not bought and sold in the ordinary course of business.
4. The total value of an asset.
5. An entity’s unrestricted stock of assets.
6. The total value of the assets of a person less liabilities.
7. Long-term debt plus owner’s equity.
8. A company’s net assets, including all retained earnings.
9. The net worth of a company’s assets.
10. The ownership interest in a business.
11. The amount of the proprietors’ interests in the assets of an organization, less its liabilities.
12. In finance, the total tangible assets of a firm.
13. Owners share in a business plus operating profit or surplus, financing its long-term growth.
14. The money contributed by investors to start a business.
15. The money contributed by the proprietors to an organization to enable it to function.
16. The total resources provided by lenders (usually restricted to long-term lenders) and by owners for the use of the business.
17. Money and other property of a corporation or other enterprise used in transacting its business.
18. Money that can be invested by an individual or organisation in order to make a profit.

19. Savings or accumulated wealth put to economic use such as invested in business, banking, production, etc.
20. The possessions or assets of a corporation or other business that are used in operating the business.
21. Money, plant and skills used to produce economic output.
22. Factories, machines, and other human-made inputs into the production process.
23. A factor of production usually either machinery and plant (physical capital) or money (financial capital).
24. Goods purchased for use in production.
25. Money supplied for the purchase of factors of production.
26. Assets that can be used in the production of goods and services.

Etymologically, capital is something that is at the top or ‘head’: it comes from Latin caput ‘head’:

caput (head) → capitblis (of the head; regarding the head; belonging to head;) → capitble (wealth)
--

The paper provides an overview how a word of Latin origin became an English adjective, noun, and verb with multiple meanings. Also, one can find a short over-view of how ‘capital’ developed into a business and economic term. The paper discusses on the basis of specialized English-Russian dictionaries the content and accuracy of the Russian equivalents of two-word English business and economic terms, such as ‘capital account’, ‘capital assets’, ‘capital expenditure(s)’, ‘capital goods’, ‘capital lease’, ‘capital gain or loss’, ‘capital stock’ etc.

ЛИНГВИСТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ПЕРСПЕКТИВНАЯ СФЕРА НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ

Мария Олеговна Козлова

к.э.н., доцент

*Институт учета и финансов Житомирского государственного
технологического университета*

Житомир, Украина

Ключевые слова: междисциплинарные исследования, лингвистика, учет.

Научной бухгалтерской общественностью как Российской Федерации, так и Украины сегодня практически не уделяется внимание языковым аспектам бухгалтерского учета. В отличие от западной научной учетной мысли отсутствуют работы с обоснованием правомерности признания учета языком и определением прогнозных последствий этого для развития учета как науки и практики.

Признаем интенсификацию междисциплинарных исследований закономерностью развития бухгалтерского учета как науки. Однако сегодня области соприкосновения лингвистики и бухгалтерского учета не находятся среди перечня «популярных» тематик научных исследований.

До сих пор отсутствует глубокий анализ положений лингвистической теории бухгалтерского учета, освещенных в научных трудах зарубежных авторов. Не определено, какие именно методологические подходы лингвистики могут быть транслированы в учетную науку. Понятия «термино-логия», «терминография», «терминосистема», «терминосфера» в применении к бухгалтерскому учету пока еще не являются конвенциональными. В этой связи необходимо провести обзор исследований лингвистов, касающихся специальной лексики бухгалтерского учета, с целью освещения основных научных результатов, значимых для бухгалтерского сообщества.

На сегодняшний день остаются недостаточно исследованными лексико-семантические и метаязыковые особенности бухгалтерского учета, аудита, права, экономики как интегративной терминосферы. До сих пор единичные публикации касаются метаязыковых особенностей учетной информации. Рассмотрение языка науки бухгалтерский учет как объекта социолингвистического исследования пока не получило требуемого признания ученых. Deskриптивные лексико-семантические характеристики функций и объектов метаязыка бухгалтерского учета, как и лексико-семантические особенности его информационной сферы остаются неформализованными.

Следует выявить и сформулировать специфические требования к терминам бухгалтерского учета. Отдельно следует рассмотреть пути терминообразования в бухгалтерском учете, особенно за-

имствования и англицизмы, поскольку на современном этапе именно они являются основным инструментом терминообразования в интегративной терминосфере.

Структурная, семантическая и функциональная специфика специальной лексики бухгалтерского учета, выявление основных тенденций ее формирования, функционирования и дальнейшего развития обязаны рассматриваться учеными-бухгалтерами на основе существующих подходов ученых-лингвистов, что позволит выявить способы совершенствования терминосферы. Исторические источники и пути формирования специальной лексики бухгалтерского учета требуют глубоких исследований. Также приоритетной сферой взаимодействия указанных специалистов обязана стать разработка энциклопедий и специализированных словарей (в том числе частотных).

Бухгалтерский учет как язык бизнеса – иной срез перспективных исследований. Семантико-стилистический уровень учетной информации в процессе принятия управленческих решений, а также ее коммуникативные функции требуют глубокого научного осмысления. Последствия на микро- и макроуровне проблем апперцепции пользователей учетной информации, герменевтика бухгалтерского учета и рефлексивное управление должны быть сферами междисциплинарных исследований бухгалтеров, лингвистов, психологов, менеджеров.

Несовершенство и недостатки законодательно закрепленной терминологии как негативный фактор влияния на практику ведения учета следует подробно рассмотреть, обнаружив и устранив несогласованности и неточности с целью достижения конвенциональности и единообразия терминологии. Также актуальна постановка проблемы искажения бухгалтерской информации в результате двусмысленности лексических единиц. Серьезных и масштабных исследований требует проблематика некорректности перевода учетно-экономической терминологии как основной причины коммуникативных неудач.

Совершенствование научной терминологии является залогом развития науки бухгалтерский учет, поэтому рассмотрение специального научного языка нашей науки для достижения его четкости и однозначности обязано быть приоритетным направлением исследований.

Следует подчеркнуть, что при разработке концепции лингвистической теории бухгалтерского учета необходимо уделить внимание национальной специфике (проявляющейся в различных аспектах), поскольку в перспективе это окажет положительный эффект на развитие отечественного бухгалтерского учета как науки и практической деятельности.

ПУТИ ФОРМИРОВАНИЯ СОВРЕМЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ТЕРМИНОЛОГИИ

Олег Викторович Долгополов

к.фил.н., доцент

*Магнитогорский государственный технический университет им.
Г.И. Носова*

Магнитогорск, Россия

Ключевые слова: бухгалтерский учет, терминология, метаязык, семиотика, вербальный язык, монолексема

1. Бухгалтерская терминология как семиотическая система складывалась на протяжении длительной истории возникновения и развития теории и практики хозяйственного учёта. Она, как в зеркале, отражает не только смену научных парадигм в учёте и воззрений на учёт, его предмет и методологию, не только разницу в терминологических аппаратах существующих школ и направлений в бухгалтерском учёте, но и разные учётные традиции, обусловленные особенностями национальных менталитетов различных этнических групп.

2. Под бухгалтерской терминологией понимается совокупность слов и словосочетаний, употребляющихся в современном учёте для выражения специальных понятий учётной теории и практики, а также для номинации типичных объектов данной отрасли знания. Необходимо отграничивать понятие бухгалтерской терминологии как весомой части системы экономических понятий и категорий от другой составной части метаязыка бухгалтерского учёта – номенклатуры – системы специфических названий, которые используются для номинации конкретных бухгалтерских объектов. Граница между номенклатурными единицами и терминами подвижна. Номенклатурный знак, как бы он ни был ограничен в своём использовании, может приобретать общий характер и становиться термином, если в первоначально узкоспециальном значении обнаружится более общее универсальное содержание.

3. Поскольку бухгалтерская терминология отражает концептуальный аппарат различных направлений и школ, а также теорий отдельных авторов, обусловленных национальными традициями, о ней целесообразно говорить как о «системе систем». Этим обусловлен полиморфизм бухгалтерских терминов: один и тот же термин в различных научных направлениях и национальных бухгалтерских традициях может обозначать разные понятия. Например, слово-термин баланс в русской традиции является родовым термином, а в

англо-американской системе бухгалтерского учёта – видовым (balance ‘сальдо по счёту’), родовым же выступает термин-словосочетание balance sheet ‘бухгалтерский баланс’; бухгалтерский отчёт’).

4. Бухгалтерская терминология, как и любой другой специальный язык, является открытой системой, постоянно пополняющейся по причине необходимости фиксации обнаруживаемых свойств объекта новыми терминами. И поскольку она не является рационально организованной, семиотически безупречной системой, актуальной является задача её упорядочения. Одни исследователи полагают, что для этого в ней необходимо преодолеть свойственное естественным языкам нарушение законов существования знака (синонимия, омонимия, полисемия). Другие учёные считают, что, поскольку приостановить развитие науки на время создания новой терминологии невозможно, то задачи её упорядочения должны сводиться к изучению реального функционирования терминов, обусловленного закономерностями метаязыка бухгалтерской науки, к описанию её в словарях бухгалтерских терминов, а также сопоставлению национальных терминологических систем в дву- и многоязычных терминологических словарях.

6. В силу своей специфики бухгалтерская терминология не может быть стандартизирована. Она может быть только систематизирована и унифицирована. Этим целям служат словари бухгалтерских терминов, представляющие собой индексы, глоссарии, конкордансы, толковые и энциклопедические словари. Одной из проблем, связанных с систематизацией бухгалтерской терминологии, является проблема выбора основания для классификации составляющих её единиц (знаков). В качестве такого основания может рассматриваться функциональный критерий – широта использования термина. На этом основании выделяют универсальные термины, обозначающие общие экономические категории (себестоимость, затраты, оборотные средства), и термины уникальные, связанные с обозначением явлений, характерных только для данной области знания (контрарные счета, двойная запись, правило Дегранжа, красное сторно). К универсальным терминам примыкают общенаучные, число которых в бухгалтерской терминологии невелико (ср. система, метод, процедура). В состав бухгалтерской терминологии входят и индивидуальные термины, используемые в рамках определённой авторской концепции (ср. термин модель экономического события (МЭС), предложенный В.П. Астаховым, термин счёт-экран, введённый в научный обиход Я.В. Соколовым).

8. Другим классификационным критерием является внутренняя форма вербального знака – наличие мотивированной связи между

формой и содержанием знака. На его основе термины делятся на мотивированные и немотивированные. Мотивированные термины характеризуются наличием обоснованной связи между формой знака и его содержанием: не+платёж +е+способ+ность. К числу немотивированных терминов относятся заимствования и кальки, составляющие, в частности, основу терминологии итальянской бухгалтерии (дебет, кредит, касса); их значение невозможно вывести из значений составляющих их элементов.

9. В качестве основания для классификации терминов используется и такой признак, как происхождение слова. На основе генетического признака в составе бухгалтерской терминологии выделяются термины исконно русские (ведомость, налог, оборот, остаток), заимствования (аудит, сальдо, бухгалтерия), а также термины, созданные с использованием греко-латинских терминологических элементов (амортизация, аккредитив, ипотечное кредитование). Классификация терминов может строиться и на основании формальных признаков, например структуры термина. По данному признаку различают монологемные (однословные) и полилексемные (термины-словосочетания), число которых в русской бухгалтерской терминологии составляет около 68% от общего числа терминов (учётная политика организации, отчёт о прибылях и убытках).

10. Монологемные термины классифицируются, в свою очередь, по способу образования. Наиболее продуктивными словообразовательными моделями в бухгалтерской терминологии являются: 1) терминологизация (семантический способ образования нового слова): остаток, вложение; сюда же примыкает заимствование терминов из других наук с полным или частичным переосмыслением (ср. термин-словосочетание база данных заимствованный из информатики в бухгалтерском учёте приобрёл значение ‘совокупность данных, числовых значений показателей, используемых при анализе хозяйственной деятельности и бухгалтерских расчётах’);

2) собственно словообразование – образование новых слов путём соединения корневых и аффиксальных морфем либо безаффиксным способом; суффиксация (документирование, калькуляция), префиксация (неликвиды, рекапитализация, амортизация), основосложение (платёжеспособность, документооборот). Особую роль в образовании терминов играют греко-латинские элементы, комбинационные возможности которых практически неограниченны.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЯЗЫКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Наталья Викторовна Ткачук

к.э.н., доцент

*кафедра бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Институт экономики*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: терминология, язык бухгалтерского учета, финансовый учет, управленческий учет.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета невозможно без решения основной проблемы – совершенствования его языка. Термин науки должен иметь точно определенную область значений, то есть должно существовать строго определенное множество объектов, описываемые этим термином. Считается недопустимым, чтобы в одной и той же науке при произнесении одного термина разные исследователи представляли себе разные вещи, и один и тот же термин описывал в разных случаях разные объекты.

Проведенный анализ нормативных документов и экономической литературы позволяет выделить следующие основные проблемы языка бухгалтерского учета:

1. Используются разные термины для обозначения одного и того же объекта учета:

«собственный капитал», «капитал» и «чистые активы»;

«имущество», «активы» «средства» и др.

2. Одним и тем же термином называются разные объекты учета:

«регулятивы» (одни авторы используют этот термин, обозначая нормативные документы, а другие – как оценочные корректировки отдельных элементов отчетности);

«фонд» (одни подразумевают под эти термином «мешок» с деньгами, другие – «уставный фонд»);

«резерв» (одни трактуют этот термин также как и фонд – «сумма денег, отложенная на черный день», другие – воспринимают как часть прибыли, которую нельзя распределять на дивиденды) и т.д.

3. Нет четких определений основных понятий, используемых в бухгалтерском учете: активы, капитал и др. В настоящее время в российской научной и учебной литературе по бухгалтерскому учету представлено большое разнообразие определений тех или иных объектов: от практически повторяющих трактовку МСФО до трактов-

ки, распространенной до начала реформирования бухгалтерского учета.

4. Несоответствие терминологии, используемой в бухгалтерском учете и общегражданском законодательстве. Достаточно привести в качестве примера такие термины как «резервный капитал» в бухгалтерском учете и «резервный фонд» в Гражданском кодексе РФ, Законах РФ «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью». Это касается не только «небольшого расхождения» в названиях – фонд и капитал, но и отдельных расхождений в образовании и использовании этого объекта учета и права. И причина этих расхождений – разное понимание (интерпретация) фактов хозяйственной жизни.

Совершенствование языка бухгалтерского учета (его терминологии) в первую очередь обусловлено следующими причинами:

1. Организация могла бы более эффективно работать, так как улучшится взаимопонимание между работниками бухгалтерии, с одной стороны, и работниками иных подразделений с другой.

2. Для предоставления отчетной информации об организации ее внешним пользователям, в отношении которых существует меньшая вероятность того, что они знакомы с правилами бухгалтерского учета и намного большая, что они знакомы с общими нормами права и основными понятиями экономики.

В финансовом учете в процессе сбора и обработки информации допустимо использование специальной терминологии, т.е. свойственной именно для бухгалтерского учета. Но для того, чтобы информация была понятная не только узкому кругу пользователей, в бухгалтерском финансовом учете, в финансовой отчетности, следует, по возможности, использовать терминологию, в основе которой лежит общеэкономическая теория и право. Применение специальной терминологии должно быть сведено к минимуму. В управленческом учете может использоваться любая терминология. Хотя будет гораздо более удобно для эффективного взаимодействия различных подразделений предприятия, если его работники будут разговаривать на одном языке. Таким образом, мы считаем, что совершенствования языка бухгалтерского учета является фундаментом осуществления всех проводимых в бухгалтерском учете реформ.

IMPROVING ACCOUNTING LANGUAGE

Natalia V. Tkachuk

Ph.D, Associate Professor

Accounting and Auditing Department

Saint-Petersburg State University of Economics, Institute of Economics

St. Petersburg, Russia

Keywords: terminology, the language of accounting, financial accounting, management accounting.

Further development of the accounting is impossible without solving the underlying problem is the improvement of its language. The term science should have a well-defined value space, i.e. There must be a strictly defined set of objects described by this term. Is considered invalid, that in one and the same science when one term different researchers imagined different things, and the same term in different cases, different objects.

The analysis of normative documents and economic literature reveals the following main accounting language problems:

1. different terms are used to refer to the same object:

- the "shareholders' equity", the "capital" and "net assets";
- "property", "assets" «means», etc.

2. by the same term refers to different objects:

• "regulation" (some authors use the term to indicate the normative documents, and others-like performance of individual elements of the adjustment of reporting);

• "the Fund" (one understand by the term "bag full of money", others are "authorized capital");

• "reserve" (some interpret the term as "the amount of money Fund, deferred for a rainy day", the other is perceived as a part of the profit to be distributed as dividends), etc.

3. There are no clear definitions of basic terms used in financial accounting: assets, capital, etc. The Russian scientific and educational literature on accounting offers a variety of definitions of objects: from almost repeating interpretation of IFRS prior to treatment, common before the accounting reform..

4. the terminology used in accounting and general civil law. Enough examples of terms such as "legal reserve" accounting and "Reserve Fund" in the Civil Code of the RF, RF Law "on joint-stock companies" and "on limited liability companies". This concerns not only the "small differences" in the names of Fund and capital, but also individual differences in education and use that object to accounting and law. And the

reason for these differences is the different perception (interpretation) the facts of economic life.

Improving accounting language (terminology) primarily for the following reasons:

1. the Organization could work more effectively, as will improve the mutual understanding between the accounting department, on the one hand, and the employees of other units on the other.

2. to provide reporting information on the Organization of the external users who are less likely to be familiar with accounting rules and much more that they are familiar with the General rules of law and the basic concepts of economics.

In the financial account in the process of gathering and processing information it is possible to use special terminology, that is peculiar to accounting. But to ensure that the information was clear not only to a narrow circle of users in accounting financial reporting, financial reporting, should, whenever possible, to use the terminology, which is based on general economic theory and law. Application of special terminology should be kept to a minimum. In management accounting can use any terminology. Although it would be much more convenient for effective interaction between the various parts of the enterprise, unless his workers will talk the same language. Thus, we believe that improving the language of accounting is the foundation of all accounting reforms.

СЕКЦИЯ 11. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕДР И ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

SESSION 11. ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

УЧЕТ И ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ

Наталья Владимировна Пашкевич

*д.э.н., профессор
первый проректор*

Татьяна Анатольевна Тарабарина

к.э.н., доцент

*кафедра экономики, учёта и финансов
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: недропользование, учет, запасы, оценка, положения по бухгалтерскому учету, международные стандарты.

Земля, вода, недра и другие природные ресурсы являются не только жизненно важной средой обитания человека, но и компонентами хозяйственной и иной деятельности.

Понятие «объект природопользования», а также близкие ему понятия используются в различных аспектах действующего российского законодательства.

Рассмотрим возможность учета и оценки объектов природопользования, в частности объектов недропользования в российской практике. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 (ПБУ 6/01) устанавливает, что в составе основных средств учитываются также земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Остановимся более подробно на учете и оценке объектов недропользования.

Оценка и учет объектов недропользования в значительной мере определяются особенностями законодательной базы при ведении работ на различных стадиях поиска, разведки, оценки и добычи полезных ископаемых.

Понятие «недра» раскрывается в Законе РФ «О недрах» (далее - Закон о недрах). В соответствии с данным Законом следует, что «недра являются частью земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии - ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающихся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения».

Статьей 1.2 Закона о недрах определено, что недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное простран-

ство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью.

Добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной государственной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной, частной и в иных формах собственности.

Таким образом, в данном случае можно говорить о полной государственной монополии на недра и только добытые из недр полезные ископаемые могут находиться в частной собственности.

Если говорить о стадиях геологоразведочных работ, то только формирование затрат на поисковые работы после получения лицензии, разведку и оценку минеральных ресурсов нашло отражение в нормах законодательства, а именно в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» и соответственно в новом российском положении по бухгалтерскому учете (ПБУ 24/2011) «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Данные стандарты неприменимы к затратам, возникшим до этапа геологоразведочных работ, то есть до приобретения лицензии на разведывательную деятельность, и затрат, возникших после определения возможности технического осуществления и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых. Они применимы только к активам, возникшим в процессе геологоразведочных работ, а также возникшим в процессе оценки минерально-сырьевых запасов. Именно в результате оценки месторождений полезных ископаемых формируется информация о количестве и качестве полезных ископаемых в недрах.

В развиваемой на Западе методологии оценки природных ресурсов запасы минерального сырья рассматриваются в качестве активов, которые необходимо учитывать и при определении рыночной стоимости конкретных месторождений и при определении национального богатства страны в составе природного капитала. Из-за трудности прямого соотнесения активов в виде зданий машин и оборудования с активами в виде запасов полезных ископаемых данный термин пока еще не нашел отражения в Международных стандартах учета и оценки. Вместе с тем данный подход к минеральным ресурсам разрабатывается в научной литературе.

В своей работе Ш. Райт и Р. Галлан отметили, что истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов, что справедливо можно отнести к каждому добывающему предприятию.

Понятие «запасы» раскрывается в Законе о недрах. В соответствии с этим Законом следует, что «запасы полезных ископаемых – это количество полезного ископаемого в недрах в современных или перспективных кондициях, обоснованное результатами проведен-

ных геологоразведочных работ». Рассмотрим возможность оценки и учета запасов полезных ископаемых в российской практике.

Исходя из того, что недра могут находиться только в государственной собственности, применение ПБУ 6/01 затруднительно.

Рассмотрим как учитываются объекты недропользования в бюджетном учете.

План счетов бюджетного учета предусматривает балансовый счет «Нефинансовые активы», который включает в себя счет 010301000 «Непроизведенные активы – недвижимое имущество учреждения». Данный счет предназначен для учета активов, используемых в процессе деятельности учреждения, не являющихся продуктами производства, права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены.

Исходя из плана счетов бюджетного учета следует, что к непроизведенным активам относятся, в частности, ресурсы недр. Таким образом, в данном случае объектами бухгалтерского учета являются не недра как таковые, а их полезное содержание.

Данные объекты отражаются на счете 010312000 «Ресурсы недр - недвижимое имущество участников». Из п. 36 Инструкции следует, что на указанном счете учитываются подтвержденные запасы недр (нефть, природный газ, уголь, запасы рудных и нерудных ископаемых, залегающих под землей или на ее поверхности, включая морское дно);

Согласно Инструкции непроизведенные активы должны отражаться по их первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот и в дальнейшем предусматривается необходимость проведения переоценки стоимости объектов по состоянию на начало отчетного года путем перерасчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости.

Применение данных положений к таким специфическим объектам, какими являются ресурсы недр, также затруднено. Российская Федерация и ее субъекты не приобретают недра и, соответственно, их ресурсы. Они им принадлежат изначально. Речь может идти только о выявлении ресурсов недр и подтверждении их запасов. Некорректно говорить и о продаже объектов недропользования. В данном случае следует говорить только о предоставлении права на добычу ресурсов недр за плату.

С учетом вышеизложенного следует отметить, что необходимо законодательно устранить все имеющиеся несоответствия в правоотношениях и финансовой отчетности горнодобывающих отраслей с тем, чтобы при оценке их рыночной стоимости учесть как актив стоимость запасов полезных ископаемых.

РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ УЧЕТА ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ

Андрей Николаевич Белоногов

Студент

*Институт экономики, управления и природопользования
Сибирский федеральный университет*

Красноярск, Россия

Ключевые слова: метод полных затрат, метод результативных затрат, нефтегазовая отрасль экономики

Специфика деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых в нефтегазовой отрасли заключается в крайне высоких рисках ее осуществления и низкой связи между объемом произведенных затрат и величиной обнаруженных запасов, которые являются самым ценным активом данных компаний, долгое время не находившим отражения в их отчетности. Указанные обстоятельства становятся ключевыми в развитии подходов к бухгалтерскому учету разведочно-оценочной деятельности в США, где впервые была предпринята попытка регулирования учета в нефтегазовой отрасли.

В первой половине XX в. предприятия США применяли исключительно метод результативных затрат, суть которого заключается в полном списании на расходы текущего периода затрат по созданию поисковой скважины в случае, когда она оказывается непродуктивной. Но данный метод не учитывает того, что все произведенные затраты необходимо связаны с осуществлением разведки, а значит будут генерировать доходы организации в будущем во всей своей совокупности. Кроме того, у нефтегазовых компаний, применяющих его, понижается способность к привлечению стороннего капитала. В конце 1950-х годов на предприятиях отрасли начинает применяться метод полных затрат, предполагающий капитализацию всех поисково-разведочных затрат организации с постепенной их амортизацией в течение периода добычи обнаруженных запасов против выручки от реализации соответствующего продукта. Этот метод сглаживает величину объявленной прибыли предприятий, создавая «размывающий» эффект, который тем ниже, чем крупнее объем предприятия, в результате чего он и получил свое наибольшее распространение именно на малых и средних нефтегазовых предприятиях, которые в то время бурили 90% всех скважин в США. К 1973 г. около половины нефтегазовых компаний США применяли данный метод, однако данная практика не согласуется с нарабатывавшейся в то время концепцией учета, и американские регуляторы бухгалтерского

учета (APB и FASB) в своих исследованиях отдают предпочтение методу результативных затрат.

Нефтяное эмбарго 1973 г. оказало существенное влияние на финансовый учет в нефтегазовом секторе в США. В декабре 1975 г. президент Г.Форд подписал Федеральный Акт «Об энергии и защите природы». Акт предписывал Комиссии по ценным бумагам США либо самостоятельно разработать порядок учета в нефтегазовой отрасли, либо утвердить вариант, который может разработать FASB. Таким вариантом оказывается метод результативных затрат, закрепленный в проекте положения SFAC №19, изданном в июле 1977 г. Проект спровоцировал целую серию научных исследований различных экономистов, называемый некоторыми авторами «Большим спором». Исследования послужили основой для значительной корректировки предложений FASB, в частности, формирования требований об обязательном раскрытии данных о промышленных запасах нефти и газа в отчетности организации. И хотя большинство исследователей делают вывод о том, что применения метода полных затрат ведет к искажению отчетности, в результате значительного политического давления «сверху» на регулирующие органы, в 1979 г. было принято решение о легитимизации возможности самостоятельного выбора для нефтегазовой организации метода учета поисково-разведочной деятельности в положении SFAC №25. То же решение в 2004 г. принимает Совет по МСФО, ссылаясь на крайнюю существенность отрасли для многих стран.

Таким образом, несоответствие метода полных затрат современной концепции финансовой отчетности игнорируется регуляторами в силу экономико-политических причин: основополагающая роль нефтегазового сектора в современной экономике требует поддержания существующего уровня инвестиций, что не может быть выполнено при полном переходе к методу результативных затрат.

THE DEVELOPMENT OF THE EXPLORATION AND EVALUATION ASSETS ACCOUNTING FRAMEWORK

Andrey N. Belonogov

Student

Siberian Federal University

Krasnoyarsk, Russia

Keywords: full cost accounting, successful efforts accounting, oil and gas industry

Oil and gas exploration and evaluation (E&E) activities are notable for high risks of these activities and low correlation between expenditures incurred and mineral resources reserves discovered (though these reserves are the most valuable asset of extractive companies which hadn't been presented in financial statements for a long time). These features became key factors of the development of an approach to accounting for E&E activities in the USA where the first attempt to regulate accounting in the industry was made.

In the first half of the 20th century oil and gas companies in the USA used only the successful efforts method (expenditures related to unproductive wells drilling are written-off). But this approach ignores that all incurred expenditures are related to the exploration activity; hence, they'll generate future economic benefits in aggregate. This method reduces a companies' ability to attract investment. In the end of 1950th companies started using the full cost method (all E&E expenditures are capitalized and then amortized during the period of mineral resources extraction pro rata respective revenue). This method smoothes an amount of company' profit. The more an entity size the lower a smoothing effect, consequently it mostly applied by small and medium extractive companies drilled about 90% of all wells in the USA. By 1973 about a half of companies in the industry applied this method, though it was not agreed to the up-to-date accounting framework, and American accounting regulatory bodies (APB and FASB) in their researches gave preference to the successful efforts accounting.

In 1973 the USA was significantly impacted by the foreign oil embargo. In response President Ford signed “The Energy Policy and Conservation Act” in 1975. The Act bound SEC either to develop an accounting methodology for the industry by itself or to approve a solution developed by FASB. Initially SEC agreed to the successful efforts accounting proposal, vested in an exposure draft SFAC №19, issued in 1977 by FASB. This project provoked a number of researches called “the Grand Debate”. Researches became the basis for significant changes of FASB

proposals (e.g. the mandatory presentation of commercial reserves in financial statements was proposed). Though most of researchers conclude the full cost accounting lead to misstatement of financial data, in 1979 under significant political pressure relevant bodies legitimized an option between methods for oil and gas companies in SFAC №25. In 2004 the same decision is made by IASB pled to importance of the industry for many countries.

Thereby a contradiction between the full cost accounting and the present Conceptual Framework for Financial Reporting is ignored by legislative bodies for economical and political reasons: a major role of the oil and gas industry in the global economy requires preservation of an investment level, that can't be achieved simultaneously with adoption of the successful efforts method as the only basis of accounting for E&E expenditures.

КОНЦЕПЦИЯ «ЗЕЛЕНОГО» УЧЕТА ЗЕМЛИ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ

Светлана Григорьевна Вегера

д.э.н., доцент

*заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Полоцкий государственный университет*

Новополоцк, Республика Беларусь

Ключевые слова: земля, экологическая земельная рента, анти-экологическая земельная рента, привлеченный природный капитал, добавочный экологический (антиэкологический) капитал.

Земля представляет собой величайшее богатство нации, важнейший природный и экономический ресурс, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране. Рациональное природопользование выступает в настоящее время одним из приоритетных направлений научных исследований стран мирового сообщества и международных организаций. Актуальность и необходимость включения информации об использовании природного капитала в бухгалтерский учет, отчетность организаций и процесс принятия решений была зафиксирована в Декларации природного капитала, подписанной в ходе работы Конференции "Рио+20".

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые необходимо строить на принципах экономико-экологической эффективности и социальной справедливости. Отсутствие в настоящее время исследований в области междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, обуславливает проблему отражения системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики как на макроуровне в рамках системы национальных счетов, так и на уровне микроэкономики – в системе бухгалтерского учета отдельной организации.

Предлагаемая концепция реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты базируется на общенаучных методологических принципах детерминизма, соответствия, дополнительности, системности. Так, принцип детерминизма, выступающий в форме причинности, вне которой не существует ни одно явление действительности, обусловил необходимость научного обоснования нового объекта бухгалтерского учета – земельной ренты, с целью формирования системного и целостного информационного учетно-аналитического обеспечения рационального и неистощимого землепользования. Согласно принципу соответствия, предусматривающему преемственность научных тео-

рий, в качестве научной базы исследования выступили современная теория ренты как категории политекономии, теория внешних эффектов, теория бухгалтерского учета как науки и специальные теории динамического и статического баланса. Принцип дополнительности обусловил рассмотрение современных форм земельной ренты, в том числе новых (экологической и антиэкологической), с позиций бухгалтерского учета и выявления на этой основе конкретно-научных методологических принципов ее отражения в учете и отчетности субъектов хозяйствования.

Проведенное исследование позволило:

1) научно обосновать методологический принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства;

2) обосновать применение положений динамической теории баланса для учета земли как специфического природного и имущественного объекта, согласно которой рекомендовано отражать стоимость используемых земельных участков в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности) в составе единого объекта недвижимости. Обосновано, что в пассиве баланса в качестве источника таких средств выступает привлеченный природный капитал, который предлагается отражать на одноименном счете, где будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала на праве аренды, постоянного, временного пользования;

3) разработать новую методику определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты, суть которой заключается в оценке на основе данных локального мониторинга и отражении в учете и отчетности влияния экологических результатов землепользования (деградации или улучшения земли) на стоимость земельных участков и величину собственного капитала организации (по предлагаемому счету «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал») с целью обеспечения рационального и неистощимого природопользования.

Предлагаемая концепция системного реформирования бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты обеспечивает расширение границ информативности бухгалтерского учета и представляет собой инструмент формирования информационных массивов нового качественного уровня, адекватных требованиям экономической теории, современных философских концепций устойчивого развития и ноосферы с целью управления сбалансированным взаимодействием социально-ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики.

CONCEPT OF “GREEN” LAND ACCOUNTING WITHIN THE CONTEXT OF THE STATE-OF-THE-ART LAND THEORY

Svetlana G. Vejera

*Doctor of Economics, Associate Professor,
Head of the Department of Business Accounting and Audit
Polotsk State University*

Novopolotsk, Republic of Belarus

Keywords: land, environmental land rent, anti-environmental land rent, natural capital employed, additional environmental (anti-environmental) capital.

Land is the greatest national wealth and the major natural and economic resource, efficient use and protection of which to a large extent determines social, economic and ecological situation in the country. Rational nature management is currently one of the main priority research trends in many countries of the world community and international organisations. The relevancy and necessity of integrating data on natural capital use into accounting and reporting of organisations as well as into the decision-making process was documented in the Natural Capital Declaration signed at Rio+20 Conference.

Use of natural resources including land is inseparably connected with rent relations, which should be built on the principles of economic and environmental efficiency and social justice. Lack of research at the moment in the sphere of interdisciplinary relations of land accounting with provisions of the land rent theory determines the problem in presenting system-based interrelation between natural environment resources and economic results both at the macro level – within the System of National Accounts, and at the level of micro economics – in the system of accounting of an individual organisation.

The suggested concept for reforming land accounting methodology within the context of the state-of-the-art rent theory is based on the general scientific principles of determinism, compliance, complementarity, and systemacity. Thus, determinism principle, as causation, out of which no real phenomena exist, dictates the necessity of scientific substantiation of a new object in accounting – land rent with the aim of forming a system-based and holistic information, accounting and analytic support for rational and sustainable nature management. According to the compliance principle, which provides for continuity of scientific theories, the scientific basis for the research became the state-of-the-art rent theory as a category of political economy, the theory of externalities, the theory of accounting as a science and special theories of dynamic and static

balance. Complementarity principle determined consideration of modern forms of land rent including new ones (environmental and anti-environmental) from the perspective of accounting and revealing on this basis of specific scientific methodological principles for its recording in financial accounting and reporting of economic agents.

The conducted research allowed to:

1) establish a scientific rationale for the methodological principle of direct dependence of an organisation's own capital on its contribution to reproduction of natural capital of the country as part of its national wealth;

2) substantiate the application of provisions of the dynamic balance theory for accounting of land as a specific natural and property object, according to which it is recommended to record the cost of used land plots in financial accounting and reporting of an organisation irrespective of the form of legal control over them (presence of the right of ownership) within a single real property item. It is established that in the liabilities side of the balance-sheet the source of such funds is the natural capital employed which is suggested to be recorded on the account of the same name. This account will summarize the information on the amount of natural capital employed with the right of lease, with the right of permanent of temporary use;

3) develop a new method for establishing, accounting and reporting of environmental and anti-environmental land rent, which is about the assessment based on local monitoring data and recording in accounting and reporting of the influence of environmental results of land use (deterioration or improvement of land) on the cost of land plots and the amount of own capital of an organisation (in the suggested account “Additional environmental (anti-environmental) capital”) with the purpose to ensure rational and sustainable nature management.

The suggested concept of system-based reforming of land rent accounting within the context of the state-of-the-art rent theory provides for expansion of the accounting information capacity and presents an instrument for formation of information arrays of a new qualitative level, adequate requirements of the economic theory, modern philosophic concepts of sustainable development and noosphere for the sake of management of well-balanced interaction of socially oriented, economically efficient and environmentally protective aspects of nature management at the level of microeconomics.

РАЗВИТИЕ ОЦЕНКИ ЗЕМЕЛЬ В УКРАИНЕ: УЧЕТНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Татьяна Петровна Остапчук

к.э.н., доцент

кафедра бухгалтерского учета

Житомирский государственный технологический университет

Житомир, Украина

Ключевые слова: земля, земельные ресурсы, земельные участки, оценка, учетное обеспечение операций с землей.

В Украине сегодня ведется научная дискуссия относительно методов денежной оценки земельных ресурсов, которая является основой для определения нормативной цены при налогообложении земель и предоставлении их в аренду, а также при формировании договорной стоимости земельных участков при их отображении в бухгалтерском учете. С обретением Украиной независимости и появлением рыночных отношений начала возрождение в стране и оценочная деятельность. Если говорить о земельных ресурсах, то существуют отдельные нормативно-правовые документы, регулирующие порядок проведения оценки земель. Поэтому с позиции истории, или с позиции проведения земельной реформы в независимой Украине, можно выделить два основных этапа развития оценочной деятельности земельных участков:

- формирование (1992-2003 гг.): Постановление КМУ "О Методике нормативной денежной оценки земель сельскохозяйственного назначения и населенных пунктов", Постановление КМУ "О проведении индексации денежной оценки земель", Постановление КМУ "Об экспертной денежной оценке земельных участков несельскохозяйственного назначения" Постановление КМУ "Об экспертной денежной оценке земельных участков", Закон Украины "О плате за землю";

- развитие (с 2003 г.): Закон Украины "Об оценке земель", Приказ Госкомзема Украины "О порядке нормативной денежной оценки земель сельскохозяйственного назначения и населенных пунктов", Постановление КМУ "Об утверждении Методики нормативной денежной оценки земель несельскохозяйственного назначения", Налоговый кодекс Украины.

Начало оценочной деятельности в независимой Украине связано с принятием Закона Украины "О плате за землю" 3 июля 1992 года, в котором говорилось, что денежная оценка – это капитализированный рентный доход с земельного участка. Второй этап оце-

ночной деятельности в Украине, по нашему мнению, начался с принятием Закона Украины "Об оценке земель" 11 декабря 2003 года. Это был первый законодательный акт Украины, который регулировал и определял правовые основы проведения оценки земель и ее использования в системе бухгалтерского учета. Данный закон определяет основные виды оценки земель в Украине:

- бонитировка почв,
- экономическая оценка,
- экспертная денежная оценка,
- нормативная денежная оценка,
- нормативная денежная оценка.

Таким образом, в Украине существует большое количество нормативно-правовых актов, регулирующих порядок проведения оценки земель. Но разнообразие этих документов свидетельствует о том, что методика определения оценки земель является несовершенной, что также доказывают многочисленные исследования в этой отрасли украинских ученых-экономистов. Такая ситуация указывает на проведение дальнейших исследований по этой проблеме, что определяет необходимость разработки системы оценки земельных ресурсов для нужд бухгалтерского учета, базирующейся на теоретическом обосновании и уточнении их информационно-учетного обеспечения.

ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЕТА

Елена Александровна Шелухина

к.э.н., доцент

Северо-Кавказский федеральный университет

Ставрополь, Россия

Ключевые слова: экологический учет, аудит, устойчивое развитие, окружающая среда, экологические отчеты

Долгое время экологический учет не воспринимался в качестве инструмента управления природоохранной деятельностью, и, несмотря на быстрый рост расходов и обязательств организаций, связанных с природоохранной деятельностью, они не отражались в финансовых отчетах. Для решения данной проблемы необходимо изучение исторических аспектов становления данного вида учета как науки.

Представляет особый интерес становление и развитие учетной функции экологических показателей. Уже в основах науки о бухгалтерском учете, заложенных Лукой Пачоли, можно найти подход к исследованию взаимодействия природы и человека. Предложенный им способ двойной записи находит выражение у видного французского бухгалтера П. Гарнье в виде: кредит - причина, дебет – следствие, что возможно принять за основу ведения экологического учета.

Также Л. Пачоли предлагает по необходимости открывать отдельные счета, одним из которых предлагается «счет — выгоды и ущерба».

Однако, только с 60-х гг. XX в. во многих странах начали предприниматься попытки определения хотя бы масштабов поддающихся учету потерь, вызванных ухудшением качества окружающей среды вследствие ее усиливающегося загрязнения. Эти потери охватывают в основном экономическую составляющую ущерба.

В 1973 г. впервые опубликованы руководящие принципы в отношении методов исчисления объема расходов, связанных с природоохранными мерами химических предприятий Германии, на основе рекомендаций отдела экономики предприятий Германской ассоциации химической промышленности.

Первая попытка создания расширенной системы экологического учета - «Система воздействия - отклик» была принята в Канаде (1976 г.).

Затем во Франции была разработана Система учета природного наследия, концептуальные особенности которой включают три группы счетов.

Интересными предложениями являются «Основы развития экологической статистики (ОРЭС) ООН» и работы Европейской экономической комиссии в области статистики окружающей среды (ООН, 1984, 1988, 1991; Европейская экономическая комиссия ООН, 1988).

В 1986 г. во Франции была разработана и опубликована первая серия счетов-саттелитов окружающей среды.

В 90-х гг. прошлого тысячелетия Мировой банк тесно сотрудничал с ООН с целью пересмотра национальных счетов. Был предложен учет экологического фактора путем интеграции с существующими системами национальных счетов и дополнения соответствующей статистикой по окружающей среде и природными ресурсами - через введение нового набора счетов.

В России первые шаги в области экологического учета были предприняты в 1990 г. На семинаре по экологическому учету и аудиту, проходившему 22-23 октября 1990 г., был озвучен пример российской нефтяной компании, проводящей внутренний аудит с целью оценки рисков и стоимостной очистки. Первый экологический отчет в России был опубликован за 1995 года Газпром.

В 1991 г. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) разработало первое руководство (рекомендации) для бухгалтеров по отражению в финансовых отчетах воздействия хозяйственной деятельности предприятия на окружающую среду.

Исследования 1998 г. показали, что теоретические и практические вопросы реализации системы эколого-экономического учета затрагивают бухгалтерский учет, налогообложение и т.д. в их связанной с экологической проблематикой части.

Решающим поворотным пунктом стало проведение в 1992 году Конференции Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию (Встречи на высшем уровне «Планета Земля» в Рио-де-Жанейро), на которой была принята Повестка дня на XXI век по обеспечению устойчивого развития, где впервые была выдвинута концепция экологического учета как инструмента проведения последовательной политики в этой области.

ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ

Пелагея Яковлевна Папковская

д.э.н., профессор

Белорусский государственный экономический университет

Минск, Беларусь

Людмила Владимировна Масько

старший преподаватель

Полоцкий государственный университет

Новополоцк, Беларусь

Ключевые слова: экологические активы, экологические обязательства, учетно – аналитическая информация.

В современных условиях хозяйствования возрастает потребность пользователей информации в соответствующих экологоориентированных данных, формируемых в системе счетов бухгалтерского учета. Экологические активы и обязательства, являясь его новыми объектами, актуальны в экологизации микро- и макроэкономических показателей, формировании необходимых отчетных данных об экологических аспектах хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. Однако в Республике Беларусь отсутствуют разработанные методики бухгалтерского учета экологических активов и обязательств. Данные объекты отражаются обособлено в системе бухгалтерского учета субъектов хозяйствования только по решению собственников и, поэтому систематизация информации в учете отсутствует.

Исследование проблемных аспектов учета экологических активов и обязательств выявило, что многие отечественные и зарубежные ученые в своих трудах подчеркивают «растворение» экологических данных в показателях активов и обязательств организаций. Вместе с тем, данная информация необходима пользователям, а ее отсутствие негативно сказывается как на взаимосвязи между природопользованием и результатами экономической деятельности, так и на формировании экономических показателей микро - и макро - уровней. Результаты исследования обосновывают вывод о том, что в настоящее время назрела необходимость реформирования бухгалтерского учета и форм отчетности с целью получения экологоориентированных данных. Информация об экологических активах и обязательствах субъектов хозяйствования необходима и полезна

пользователям для принятия решений, связанных с охраной окружающей среды и рациональным природопользованием.

Республика Беларусь относится к странам, потребляющим ресурсов больше, чем может предоставить нам природа. Поэтому, в нашей стране необходимо активно использовать опыт зарубежных стран в сфере разработки и реализации стратегий создания зеленой экономики и в этой связи развитию учета экологических активов и обязательств организаций.

Следует отметить, что субъекты хозяйствования Республики Беларусь в рамках основной деятельности могут осуществлять и природопользование, и природоохранную деятельность (текущая природоохранная деятельность, природоохранные мероприятия), но вместе с тем при отсутствии требований нормативно - правовых актов у субъектов нет заинтересованности в выделении новых объектов учета, связанных с экологической составляющей их деятельности. В результате, сформированная информация в существующем формате аналитического учета организаций не позволяет получить необходимые и достоверные учетные данные об активах и обязательствах сферы природопользования и природоохранной деятельности, а в свою очередь – экологических активах и обязательствах. Для этого необходимо самостоятельно провести ряд выборок из регистров бухгалтерского учета и дополнительных расчетов, что связано с трудностями в их получении и не гарантирует достоверности получаемой информации. Следует, что при существующих подходах к организации аналитического учета у субъектов хозяйствования получение своевременной, необходимой, полной и достоверной учетной информации об экологических активах и обязательствах крайне затруднено. Отсутствие таких данных отрицательно характеризует их социальную ответственность, не способствует экологизации производства и его показателей, снижает практическую значимость учетной информации, затрудняет принятие своевременных управленческих решений. В этой связи необходимо отметить, что особое внимание социальной ориентации бухгалтерского учета в своих трудах уделяют Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, отмечая тем самым «.... расширение границ традиционного бухгалтерского учета»¹.

Таким образом, отсутствие в настоящее время методик бухгалтерского учета экологических активов и обязательств, их обособленного отражения в системе бухгалтерского учета, является методологической проблемой, решение которой позволит системно

¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, В.Я.Соколов. М.: Магистр, 2009. С. 269.

формировать такую информацию на счетах бухгалтерского учета, получать достоверные отчетные показатели, необходимые для принятия своевременных управленческих решений по природоохранной деятельности и рациональному природопользованию, повысить экологизацию микро- и макроэкономических показателей Республики Беларусь. Экологоориентированные показатели отчетности организации будут способствовать принятию обоснованных управленческих решений с пользой для окружающей среды.

ENVIRONMENTAL ASSETS AND LIABILITIES IN THE ACCOUNTING SYSTEM: STATE AND PROBLEMS

Pelageya Ya. Papkovskay

*Doctor of Economics, Professor
Belarusian State Economic University*

Minsk, Belarus

Lyudmila V. Masko

*Senior Lecturer
Polotsk State University*

Novopolotsk, Belarus

Keywords: environmental assets, environmental liabilities, account-analytical information.

It is growing needs of users of information in the relevant environmental oriented figures formed in the system of accounts in the contemporary economy. Environmental assets and liabilities, being its new objects, relevant in the greening of micro-and macroeconomic indicators, setting up the necessary accounting figures on the environmental and economic aspects of business activity. However there are no developed methods of accounting of environmental assets and liabilities in the Republic of Belarus. These objects reflected in the accounting system entities only by decision of the owners separately and, therefore, lack of systematic information in the accounts.

Investigation of the problematic aspects of the integration of environmental assets and liabilities revealed that many Belarusian and foreign scientists emphasize the "dissolution" of environmental figures in terms of assets and liabilities of the organizations in their writings. However, this information is essential to users, and its absence has a negative impact both on the relationship between environmental and economic performance and economic parameters on the formation of micro - and macro - levels. The results of the study justify the conclusion that the time has come to reform the accounting and reporting forms to obtain eco-oriented figures. Information on environmental assets and liabilities of entities is necessary and useful to users for making decisions related to environmental protection and natural resource management.

The Republic of Belarus is a country that consumes more resources than nature can provide us. Therefore, it is necessary to actively use the experience of other countries in the development and implementation of strategies for a green economy in our country and in this con-

text, promote the integration of environmental assets and liabilities of the organizations.

It should be noted that the entities of the Republic of Belarus in the core business can implement and environmental management, and conservation activities (current environmental management, environment), but at the same time in the absence of regulatory requirements - legal acts of the subjects have no interest in putting in new facilities accounting related to the environmental component of their activities. As a result, the formed information in the existing format of analytical accounting organization does not provide a relevant and reliable accounting figures on assets and liabilities of natural resources and environmental management, and in turn - the environmental assets and liabilities. To do this, independently carry out a number of samples from the ledgers and additional calculations, due to the difficulty in obtaining them, and does not guarantee the accuracy of information obtained. It follows that the existing approach to the organization of the analytical accounting by entities timely, necessary, complete and reliable accounting figures on the environmental assets and liabilities is extremely difficult. The absence of such figures negatively characterizes their social responsibility, does not promote cleaner production and its performance, reduces the utility of accounting information makes it difficult to take timely management decisions. In this regard it should be noted that special attention to the social orientation of accounting pay Y. Sokolov and V. Sokolov in their writings, noting thus "... expanding the boundaries of traditional accounting"¹.

Thus, the lack of accounting procedures of environmental assets and liabilities, and their reflection in a separate accounting system is a methodological problem, the solution of which will systematically generate such information in the accounts, to get reliable reporting figures they need to make timely management decisions on environmental and management, to improve the greening of the micro-and macroeconomic indicators of the Republic of Belarus today. Eco-oriented performance reporting organizations will promote informed decision-making for the benefit of the environment.

¹ Y.V. Sokolov, Sokolov, V.Y The history of accounting: a tutorial. - 3rd ed., Rev. and add. / Y.V. Sokolov, Sokolov, V.Y. MA: past master , 2009. P. 269.

К ВОПРОСУ О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ ВЫДЕЛЕНИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ

Анатолий Иванович Белоусов

*д.э.н., профессор
заведующий кафедрой Бухгалтерского учета
Северо-Кавказский федеральный университет*

Ставрополь, Россия

Ключевые слова: экологические затраты, базы распределения, косвенные расходы, счета.

Оптимизация учета экологических затрат предполагает их предварительное деление на производственные экологические затраты обусловленные функционированием очистных сооружений и объектов и опосредованные (управленческих). Первая группа затрат либо сразу может быть отнесена на основное производство, если они обусловлены особенностями основного технологического цикла либо на 23 счете. Вспомогательные производства, где главным образом, отражаются издержки связанные с деятельностью очистных сооружений, оборотных систем водоснабжения и т.д. Именно затраты собранные в разрезе соответствующих эколого-ориентированных субъектов в первую очередь подлежат распределению. С этих позиций представляет интерес распределение затрат связанных с платой за загрязнение окружающей среды. Если на предприятии налажен непосредственный учет и контроль за каждым источником загрязнения, то его можно представить в виде места возникновения затрат непосредственно находящегося в конкретном структурном подразделении и именно на это подразделение и распределяются затраты. Если же качество первичного учета не позволяет точно определить объем выбросов вредных веществ, то в этом случае можно воспользоваться нормативно-справочными данными или сведениями, содержащимися в экологическом паспорте предприятия. Процедура отнесения производственных экологических затрат связанных с очисткой вредных веществ может на наш взгляд иметь два варианта. По первому варианту очистные сооружения выступают в виде своеобразного продолжения производственно-технологического процесса, что автоматически приводит к расширению перечня мест возникновения затрат и позволяет отнести затраты по очистке к данному производственному подразделению. По второму варианту очистные сооружения могут обслуживать два или даже несколько различных структурных подразделения.

По первому варианту все затраты связанные с их функционированием относятся на счет 20 «Основное производство» или через использование счета 23 «Вспомогательное производство». По второму варианту распределение производственных экологических затрат по очистке во многом зависит от качества первичного экологического наблюдения источников загрязнения, а также от их отражения в аналитическом учете. При полноценном первичном экологическом контроле затраты производственного характера связанные с очисткой целесообразно распределять пропорционально объему очистки совокупности вредных веществ поступающих на данные объекты. Если же такой исходной информации нет, то ее можно определить расчетным методом. Для этого достаточно из объема образования j вредного вещества (в соответствии с экологическим паспортом) вычесть объем выброса, величина которого кратна размеру платы за загрязнение компонентов окружающей.

Распределение непроизводительных экологических затрат связанных с функционированием очистных сооружений можно считать классическим примером распределения управленческих расходов. В теоретическом плане здесь также существует на наш взгляд два варианта включения последних в себестоимость получаемого продукции. Наиболее приемлемой с теоретической точки зрения базой распределения непроизводительных экологических затрат по очистке является использование объема образования вредных веществ при производстве конкретной продукции работ или услуг. Практическая реализации данной схемы требует наличие хорошо отлаженного оперативного экологического учета отражающего особенности технологического процесса. Использование в качестве базы распределения объема образования вредных веществ а не объема очистки обусловлено тем, что расходы связанные с управлением природоохранной деятельности носят многоаспектный характер и включают в себя затраты на содержание службы экологического контроля обучение и переподготовку персонала, создание санитарных зон, стоимостное измерения величины потерь от остановок по природозащитным причинам основного производства, повышения конкурентоспособности и имиджа предприятия и т.д., а не жестко привязаны только к менеджменту по обеспечению нейтрализации токсичных отходов.

TO THE QUESTION OF IMPROVEMENT OF ALLOCATION AND DISTRIBUTION OF ECOLOGICAL EXPENSES

Anatoly I. Belousov

*Doctor of Economic Science, professor
Head of the Department Accounting
North Caucasian Federal University,
Stavropol, Russia*

Keywords: ecological expenses, bases of distribution, indirect expenses, accounts

Optimization of the accounting of ecological expenses assumes their preliminary division into production ecological expenses caused by functioning of treatment facilities and objects and mediated (administrative). The first group of expenses or can be carried at once on the main production if they are caused by features of the basis production cycle or on the 23rd account. Auxiliary productions where mainly, expenses connected with activity of treatment facilities, reverse systems of water supply, etc. are reflected. Expenses collected in a section of the appropriate ekologo-focused subjects first of all are subject to distribution. From these positions distribution of expenses connected with a payment for environmental pollution is of interest. If at the enterprise the direct account and control of each source of pollution is adjusted, it can be presented in the form of a place of emergence of expenses directly being in concrete structural division and on this division and expenses are distributed. If quality of the primary account doesn't allow to determine precisely the volume of emissions of harmful substances, in this case it is possible to use standard and help supplied or the information containing in the ecological passport of the enterprise. Procedure of reference of production ecological expenses of the harmful substances connected with cleaning can have two options in our opinion. By the first option treatment facilities act in the form of a peculiar continuation of production and technological process that automatically leads to extension of the list of places of emergence of expenses and allows to carry expenses on cleanings to this production division. By the second option treatment facilities can serve two or even a some various structural divisions.

By the first option all expenses connected with their functioning are charged 20 "The main production" or through account 23 use "Auxiliary production". By the second option distribution of production ecological expenses on cleaning in many respects depends on quality of primary ecological supervision of pollution sources , and also on their reflection in the analytical account. At full primary environmental control of produc-

tion expense character connected with cleaning it is expedient to distribute in proportion to the volume of cleaning of set of harmful substances arriving on these objects. If such initial information isn't present, it can be determined by a settlement method. For this purpose it is enough (according to the ecological passport) to subtract the emission volume which size is multiple to the size of a payment for pollution of components of the surrounding from the volume of formation of j of harmful substance.

Distribution of unproductive ecological expenses of the treatment facilities connected with functioning can be considered classical as an example of management expenses distribution . In the theoretical plan here too there are in our opinion two options of inclusion of the last in prime cost received production. The base of distribution of unproductive ecological expenses most acceptable from the theoretical point of view on cleaning is use of formation volume of harmful substances by production of concrete production of works or services. Practical implementation of this scheme is demanded by existence of well debugged operational ecological accounting of technological process reflecting feature. Uses as base of distribution of volume of harmful substances formation instead of volume of cleaning it is caused by that expenses connected with management of nature protection activity have multidimensional character and include expenses on the maintenance of service of environmental control training and personnel retraining, creation of sanitary zones, cost measurements of losses size from stops for the nature protective reasons of the main production, increase of competitiveness and image of the enterprise, etc., instead of are rigidly attached only to management on ensuring neutralization of toxic waste.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АНАЛИЗА В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТУРОПЕРАТОРОВ И ТУРАГЕНТСТВ

Раса Йозовна Субачене

д-р, доцент

Каститис Йонович Сенкус

д-р, лектор

*Вильнюсский университет, экономический факультет
Вильнюс, Литва*

Ключевые слова: туроператоры и турагентства, учет, анализ.

Постоянно изменяющаяся бизнес-среда, охватывающая экономические колебания, бесконечный поток информации, изменения правовых актов, регламентирующих как финансовый, так и налоговый учет, и другие аспекты, обуславливает актуальность и проблематичность адаптации к таким изменениям. Перед бухгалтерами, в основные функции которых входит сбор информации о предприятии и ее представление в соответствующем формате, также встает проблема оценки и применения изменений положений правовых актов, одним из способов решения которой является надлежащая систематизация информации. Надлежащая систематизация информации предоставляет возможности не только для раскрытия финансового состояния предприятия, но и является реальным основанием для его соответствующего анализа.

Ведение учета на предприятиях, предоставляющих услуги туроператоров и турагентств, в первую очередь производится аналогично другим предприятиям, предоставляющим услуги, – с соблюдением национальных стандартов бизнес-учета или международных стандартов учета, законов Литовской Республики о бухгалтерском учете, финансовой отчетности предприятий, консолидированной финансовой отчетности предприятий и других правовых актов. Однако учет в деятельности туроператоров и турагентств обладает своими особенностями. Существенное различие характерно для учета доходов и затрат. Это происходит по причине применения для налогообложения предприятий, осуществляющих туристическую деятельность, специальной схемы налога на добавленную стоимость, установленной Законом Литовской Республики о налоге на добавленную стоимость (НДС). На специфику деятельности туроператоров и турагентств влияние оказывает специальная схема обложения НДС и потребность в формировании информации о внутреннем, выездном и въездном

туризме, по причине чего соответствующая система формирования учетной информации создала бы благоприятные условия для надлежащей оценки и использования учетной информации.

Изменяющиеся рыночные условия напрямую оказывают влияние на состояние как туроператоров и турагентств, так и предприятий, осуществляющих другую деятельность, анализ которого и предвидение перспектив деятельности создают соответствующие условия для принятия надлежащих решений при планировании дальнейших тенденций деятельности предприятия. С целью выживания на конкурентном рынке и обеспечения непрерывности своей деятельности предприятия должны постоянно анализировать результаты своей деятельности, применять как можно более совершенные методики анализа деятельности. Правильная оценка существующего состояния помогает значительно более объективно наметить способы и возможности развития деятельности, что является одним из обязательных условий для выживания и развития каждого предприятия. Необходимость в анализе деятельности предприятий и ее значение обусловлено развитием свободной рыночной экономики, постоянно растущей конкуренцией, применением новых форм хозяйствования и методов управления и другими факторами.

В отношении анализа деятельности и финансового состояния туроператоров и турагентств применению подлежат обычные способы финансового анализа, охватывающие оценку изменения показателей в аспекте времени, определение и анализ их структуры, применение относительных показателей при анализе уровня платежеспособности, прибыльности или эффективности деятельности предприятия, однако также могут быть предложены дополнительные показатели, отражающие специфику деятельности туроператоров и турагентств, как, к примеру, оборачиваемость подлежащих получению сумм; часть прибыли, приходящаяся на одного работника; коэффициент покрытия затрат на одного работника.

PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF TRAVEL ORGANIZERS AND TRAVEL AGENCIES

Rasa Subačienė, Juozo

Dr., Associated Professor

Kastytis Senkus, Jono

Dr., Lecturer

*Vilnius University, Faculty of Economics
Vilnius, Lithuania*

Key words: travel organizers and travel agencies, accounting, analysis.

Constantly changing business environment, including fluctuations in economy, endless flow of information, changes of legal acts on both financial and tax accounting as well as other aspects causes topicality and problematics of adapting to the changes. Accountants, as the main collectors of information on the company and presenters in a specified format, also face a problem of assessment of changes in legal acts provisions; one of the solution points to the problem is proper systemizing of the information. Proper systemizing of the information provides an opportunity to reveal not only the financial status of the company, but also the real basis for its proper analysis.

Accounting in Travel Organisers and Travel Agencies, as well as in other service provision companies, is carried out in accordance with national business accounting standards or international accounting standards, the Republic of Lithuania laws on financial accounting, companies financial accounting, companies consolidated financial accounting and other legal acts. However, the accounting of Travel Organisers and Travel Agencies has its own peculiarities. The major difference is mostly present in accounting revenue and expenses. This is because the companies which work in tourism organizing are taxed under a specific value added tax scheme, which is denoted in the Republic of Lithuania Law on Value Added Tax. Specifics of travel organizers and travel agencies activities is influenced by a specific VAT scheme as well as the need of forming of information on local, outgoing and incoming tourism, hence an appropriate system of forming accounting information would provide favorable conditions for proper assessment and usage of the accounting information.

Changing business conditions have a direct impact on both travel organizers and travel agencies as well as companies of a different activity in those cases when analysis and forecasting of business perspec-

tives provide appropriate conditions for proper decision making while planning further trend of company activities. Companies which aim to preserve their competitiveness in the market and to maintain the continuity of their activities have to analyze their activity results on constant basis and to apply appropriate business analysis methods. Fair assessment of the current status benefits a much more objective forecast of company development ways and possibilities, which is one of the essential conditions of a company survival and its development. The necessity of companies activity analysis and its significance is determined by free market economy development, constantly increasing competition, new ways of economy management forms and management methods application and other factors.

Standard ways of financial analysis, which include assessment of ratios changes in terms of time, settlement of their structure and analysis, usage of conditional ratios while analyzing a company's solvency level, profitableness or efficiency of activities, are to be applied to travel organizers and travel agencies in activity and financial status analysis, however, other additional ratios, which reflect activity peculiarities of travel organizers and travel agencies, such as accounts receivable turnover ratio, profit per employee and employee costs coverage ratio, are also proposed.

СЕКЦИЯ 12. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ГОСУДАРСТВО И СОЦИАЛЬНАЯ СРЕДА

SESSION 12. ACCOUNTING, THE STATE AND SOCIAL ENVIRONMENT

РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ ЧЕЛОВЕЧЕСКИМ КАПИТАЛОМ

Анна Багенска, PhD

*Факультет менеджмента Белостокского технологического уни-
верситета*

Белосток, Польша

Ключевые слова: человеческий капитал, учет, инвестиции в человеческий капитал.

Человеческий капитал – это часть нематериальных активов компании, называемых интеллектуальным капиталом. Именно этот капитал позволяет увеличить стоимость компании как имущественного комплекса в сравнении со стоимостью ее имущественных компонентов, перечисленных в статьях бухгалтерского баланса. Активы в форме человеческого капитала не отделимы от ценности сотрудников компании.

Целью данного доклада является акцентирование внимания на растущие информационные потребности, необходимые для эффективного управления человеческим капиталом компании в эпоху экономики, основанной на знаниях, Другой целью является демонстрация задач, поставленных в рамках бухгалтерского учета по отражению человеческого капитала.

В 1973 г. Комитет Американской бухгалтерской ассоциации определил человеческий капитал в бухгалтерском учете как "процесс идентификации и оценки данных, касающихся человеческого капитала и передачу этой информации для заинтересованных сторон". Таким образом, целью учета человеческого капитала является "измерение экономической ценности персонала для организации" в целях предоставления информации для принятия управленческих и финансовых решений. Среди моделей измерения человеческого капитала в бухгалтерском учете, применяются методы, основанные на анализе затрат и прибылей.

Метод измерения человеческого капитала в срезе бухгалтерского учета, основанный на измерении доходов, предполагает, что человеческому капиталу может быть присвоена определенная оценка, потому что он имеет способность генерировать будущие выгоды

для компании, которые можно рассчитать как разницу между величиной доходов и стоимостью расходов на инвестиции в человеческий капитал.

В последние годы отмечается рост интереса к роли человеческого фактора в финансовой отчетности. Сейчас продолжают поиски новых методов количественной оценки человеческого капитала. Такая оценка должна способствовать сбору информации, необходимой для управления этим капиталом и для оценки прибыльности инвестиций в человеческий капитал. Если не известно, как измерить человеческий капитал то управление им может быть затруднено, например, при информировании заинтересованных лиц о прогнозных результатах, для определения сфер деятельности, нуждающихся в усовершенствовании, анализе и устранении, для определения распределения вознаграждения, принятия обоснованных решений о распределении ресурсов, и при создании прогнозов и графиков. Требуется дополнительная информация для изучения эффективности развития человеческого капитала, так как стандартных отчетов и обычных ведомостей учета затрат труда не достаточно. Необходимо, чтобы компании адаптировали планы счетов, отчетности, документацию, и всей системы бухгалтерского учета предприятия в условиях рынка, имеющего тенденцию к экономике, основанной на знаниях.

Должны быть проведены исследования эффективности инвестиций в человеческий капитал, критерии и методы оценки позволяющие оценить степень достижения организацией этих критериев. В дальнейшем должны быть идентифицированы источники проверки. Если невозможно получить необходимую информацию, используя текущие приборы учета и бухгалтерские отчеты то должны быть предприняты шаги по их развитию.

THE ROLE OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF HUMAN CAPITAL

Anna Bagienska, Ph.D

*Bialystok University of Technology
Faculty of Management*

Belostok, Poland

Key words: human capital, accounting, investment in human capital.

Human capital is part of the intangible assets of a company called intellectual capital. It is this capital that makes the value of the company greater than the value of its property components, as listed in a conventional accounting balance. Human-based assets are combined with the value of employees.

The purpose of this work is to underline the growing informational needs that are necessary for effective management of the human capital of an organization in the age of a knowledge-based economy and to show the challenges posed in the scope of human capital accounting.

In 1973, the American Accounting Association's Committee defined human capital accounting as a "process of identification and measurement of data concerning human capital and the transfer of this information to interested parties". Thus, the purpose of human capital accounting is the "measurement of the economical value of humans for an organization" in order to provide information for the purposes of management and financial decision-making. Among the models of measurement in human capital accounting, methods based on cost analysis and revenue-based methods have been proposed.

Methods of human capital measurement in the scope of accounting based on revenue analysis operate under the premises that human capital can be assigned a specific value because it has the ability of generating future benefits for the company, calculated as the difference between the value of profits and the costs of investment in human capital.

In recent years, rising interest is noted in accounting for the role of the human factor in financial reporting. It is proposed in the literature to apply an additional report concerning of human capital. New methods of quantifying human capital are still being sought. Such a measurement should lead to the collection of information necessary for the management of this capital and for evaluation of the profitability of investment in human capital. If it is not known how to measure human capital, it is more difficult to manage it, that is, e.g. to inform people of specific expectations concerning results, to specify areas that are in need of improve-

ment, analysis, and elimination, to identify results deserving of a reward, to undertake substantiated decisions concerning the allocation of resources, and to make accurate forecasts and schedules. Additional information is required to study the effectiveness of human capital development. Standard reports and conventional accounting of costs of work are not enough. It is indispensable to adapt the company account plan, reporting, documentation, and the entire accounting system of the enterprise to market conditions that are tending towards a knowledge-based economy.

To study the effectiveness of investment in human capital, evaluation criteria and methods of measurement, that will make it possible to evaluate the degree in which the requirements of an organization defined by these criteria have been achieved, must be determined. Next, sources of verification must be determined. If it is not possible to obtain the appropriate information using current accounting devices and reports steps must be taken to develop them.

СТРУКТУРА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Надежда Андреевна Борейко

*магистр экономических наук, старший преподаватель
УО «Полоцкий государственный университет»*

Республика Беларусь

Ключевые слова: интеллектуальная собственность, объекты интеллектуальной собственности.

Важным процессом в становлении и развитии инновационной экономики является организация бухгалтерского учета объектов интеллектуальной собственности. Для организации достоверного и рационального учета названных объектов необходимо установление их состава с целью осуществления контроля над эффективностью использования данных объектов учета. Вместе с тем, анализ нормативно-правовых актов и специальной экономической литературы показывает отсутствие единого подхода к установлению и разработке состава интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета.

В основополагающем нормативно-правовом акте: Гражданском Кодексе Республики Беларусь, объекты интеллектуальной собственности подразделяются на три группы: 1) результаты интеллектуальной деятельности; 2) средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг; 3) другие результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг. Причем следует отметить, что к первой и второй группе относятся конкретные объекты интеллектуальной собственности, а все неназванные объекты, как следует из прочтения ГК РБ, относятся к третьей группе «...в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными законодательными актами».

В специальной экономической литературе большинство авторов классифицируют интеллектуальную собственность по правовому аспекту, выделяя три ее части:

промышленная собственность, которая охраняется патентным законодательством (изобретения, полезные модели изделий, промышленные образцы);

объекты интеллектуальной собственности, охраняемые законодательством об авторском праве (произведения науки и

искусства, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем и т.д.);

средства индивидуализации юридического лица, продукции, работ, услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров).

Разделение объектов интеллектуальной собственности на три группы, опираясь лишь на правовой режим, является на наш взгляд ограниченным и как отмечает российский ученый Г.В. Бромберг «...это первое, самое примитивное деление». Данное мнение подтверждается тем, что многие объекты, относящиеся к промышленной собственности, защищаются и авторским правом. Так, например, на программы для ЭВМ распространяется авторское право в то же время данный объект можно отнести и к объектам промышленной собственности, т.к. для коммерциализации компьютерной программы необходимо получение специального охранного документа. А отличительной особенностью объектов промышленной собственности является то, что правовая охрана этих объектов возможна только в случае их регистрации и получении патента или свидетельства. В тоже время средства индивидуализации, выделяемые в отдельную группу можно отнести как к объектам промышленной собственности, так и к объектам авторского права. К объектам промышленной собственности данную группу объектов интеллектуальной собственности можно отнести, поскольку средства индивидуализации подлежат регистрации, факт которой означает последующую защиту прав владельца. К объектам авторского права средства индивидуализации можно отнести, поскольку согласно Закона РБ «Об авторском праве и смежных правах» № 262-З от 17.05.11 «Авторское право распространяется как на обнародованные, так и на необнародованные произведения, существующие в какой-либо объективной форме». А средства индивидуализации такие, например, как товарный знак, знак обслуживания чаще всего представлены в виде изображения, у которых в свою очередь есть свой автор.

Также из группы объектов промышленной собственности можно выделить отдельную группу объектов интеллектуальной собственности – ноу-хау. Как объект интеллектуальной собственности ноу-хау не имеет четких ограничений и не требует государственной регистрации. В ряде случаев ноу-хау технологического и технического характера может относиться к запатентованному объекту интеллектуальной собственности, такому как изобретение, товарный знак или промышленному образцу. Однако право на ноу-хау может передаваться вместе с названными объектами в едином комплексе прав или содержаться в отдельном

описании и распоряжение ими производится в форме отдельного соглашения.

В отдельную группу объектов интеллектуальной собственности, вытекающую из группы объектов авторского права, на наш взгляд необходимо выделить такую группу объектов как топология интегральных микросхем. Поскольку данные объекты не являются патентоспособным изобретением, так же их нельзя отнести к промышленным образцам им в то же время данные объекты попадают под защиту авторским правом.

Таким образом, изучив представленную в специальной литературе структуру объектов интеллектуальной собственности, выявив недостатки данной структуры, нами предлагается систематизированная структура объектов интеллектуальной собственности, в которой учтен и более полно отражен состав объектов интеллектуальной собственности с учетом сложившейся практики и требований законодательства.

Предлагаемая структура позволит создать основу для построения бухгалтерского учета объектов интеллектуальной собственности, что в свою очередь даст объективную информацию для анализа эффективности использования интеллектуальной собственности предприятиями и обеспечит достоверной информацией отчетностью всех категорий пользователей.

INTELLECTUAL PROPERTY STRUCTURE AS OBJECT OF ACCOUNTING

Nadezhda A. Boreiko

Master of Economic Science, Assistant Professor

Polotsk State University, Republic of Belarus

Keywords: Intellectual Property, IP asset.

The crucial issue of the formation and development of innovation economics is the organization of IP assets accounting. To arrange reliable and efficient accounting of the assets mentioned above one is supposed to ascertain the structure of the legal intangibles in order to control the efficiency of their use. Analyzing legislative acts and regulations, therewith, reveals lack of unity of scientific approaches to the ascertainment and formulation of the IP structure as an object of accounting.

In the fundamental statutory enactment, Civil Code of the Republic of Belarus, IP assets are categorized into three groups: 1) results of intellectual activity; 2) means of individualization of civil circulation participants equated to them or means of individualization of a product or the work fulfilled or services; 3) other results of intellectual activity and means of individualization of civil circulation participants equated to them or means of individualization of a product or the work fulfilled or services. It should be mentioned that the first and second groups comprise certain IP objects, while all the undisclosed ones refer to the third group according to the Civil Code: “In the instances and in accordance with the procedure established by this Code and other legislation ...”.

Special economic literature authors classify intellectual property assets referring to maxims of law and subdivide them into three parts:

- 1) industrial property protected by patent legislation (inventions, utility models of goods, industrial models);
- 2) IP assets protected by copyright legislation (scientific discoveries, works of art, computer software, database, topographies of integrated circuits etc.);
- 3) means of individualization of a citizen or a legal person equated to them or means of individualization of a product or the work fulfilled or services (firm name, trademark, service mark, appellation of origin and others).

As far as the author’s approach is concerned, such a classification of IP assets based only on the legal status is insufficient and as the Russian scientist G.B. Bromberg points out, “... it is the first primitive subdivision”. The given opinion is proved by the fact that numerous legal intangibles of industrial property are protected by copyright legislation as

well. For instance, under intellectual property law, computer software owners are granted certain exclusive rights by copyright legislation and are required to get a patent so as to commercialize the product. The peculiarity of industrial property assets provides their defense in case of being registered and patented or certificated. At the same time, means of individualization, which are regarded as a separate group, can be attributed to both industrial and intellectual property. The means of individualization can be regarded as industrial property since they are subject to registration with the following defense. The means of individualization can be regarded as intellectual property as due to Law of the Republic of Belarus No. 262-3 of May 17, 2011 on Copyright and Related Rights “Copyright covers the works of science, literature and arts existent in any objective form...”, while such means of individualization as a trademark or service mark are usually represented by an image which is performed by a certain author.

A group of competitive intangibles such as knowledge activities (know-how) can be singled out of IP assets. As a component of IP assets know-how has no definition and requires no registration, though in some cases technological or engineering know-how can belong to patented assets of intellectual property, such as inventions, trademarks or industrial models. However, know-how rights can be granted co-existing with or separate from other IP rights when the disposal of the know-how is provided by a special treaty.

We also suppose that topographies of integrated circuits can be regarded as a separate group as well. They belong neither to patented inventions nor industrial models, whereas they are protected by the copyright legislation.

Therefore, making a close study of the IP assets classification given by the special literary sources and pointing out its disadvantages, we put forward the systematized structure of IP assets which takes into account and displays the composition of the legal intangibles based on hands-on experience and legislation requirements:

The given structure enables to lay the foundations of IP assets accounting, which, subsequently, leads to fair examination and analysis of the efficiency of the IP assets use at industrial enterprises and provides users of all categories with reliable information and error-free accounting.

ОТНОШЕНИЕ К БУХГАЛТЕРИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ: КАК СРЕДНИЕ И МАЛЕНЬКИЕ КОМПАНИИ ИГРАЮТ В ЭТУ ИГРУ

Симонэ Доменико Сканелли

ассистент профессора

Лаура Корацца, PhD

кандидат наук

Маурицио Чизи

доцент

*Школа менеджмента и экономики, Туринский университет
Турин, Италия*

Ключевые слова: устойчивое развитие, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, малый и средний бизнес.

Учет устойчивого развития означает подготовку и представление документа, который сообщает о деятельности и взаимосвязях компании с информацией об окружающей среде, сотрудниках, местных сообществах, клиентах и других заинтересованных сторонах и, если возможно, последствиях их взаимодействия и деятельности.

В настоящее время существуют различные подходы к раскрытию устойчивости в бухгалтерском учете. На их выбор влияют способы и сферы деятельности больших, средних и малых предприятий.

Однако, несмотря на избранный компаниями подход, последующее их поведение весьма разнообразно, некоторые формальны и беспринципны, в тоже время как другие стремятся к реальным усовершенствованиям в учетной практике, информационной открытости и согласию с заинтересованными сторонами.

Ученые считают, что малые и средние компании – это те компании, которые не добьются успеха в учете устойчивости без раскрытия нефинансовой информации. Таким образом, цель настоящего доклада состоит в обеспечении более глубокого представления о малых и средних предприятиях, вовлеченных в сферу учета устойчивости, акцентируя внимание на различном поведении по раскрытию информации и основных ее компонентов, которые могут оказать влияние на нее.

Эмпирические данные основаны на всех итальянских компаниях, которые в 2011 г. приняли систему управления как окружающей среды (т.е. 14001 или EMAS) и так и социальную (SA8000) с соответствующими сертификатами. Исследование проводилось с использованием качественных и количественных методов, направлен-

ных на исследование различных аспектов, влияющих на практику компаний в области учета устойчивости (т.е. финансовых показателей, контекстных переменных, опыта, контроллинговых групп и т.д.). Работ по данной проблеме не существует.

Результаты, которые мы получили, подтверждают, что малые и средние предприятия в недостаточной степени раскрывают информацию об устойчивости, в то же время мы показываем, что малые и средние компании, вовлеченные в группы компаний имеют доступ и применяют лучшие методы подготовки отчетности, такие же, как и компании, внедрившие систему управления устойчивостью более четырех лет назад. Так же, мы разработали классификацию их поведения с присущими им чертами, которые могут повлиять на раскрытие информации. Применение данной классификации возможно и в других странах, а также оно принесет значительный вклад в научно-исследовательскую сферу изучения устойчивости.

BEHAVIORS ON SUSTAINABILITY ACCOUNTING. HOW SMES PLAY THE GAME

Simone Domenico Scagnelli

Assistant professor

Laura Corazza, Ph. D.

Department of Management

Maurizio Cisi

Associate Professor

School of Management and Economics

University of Torino, Italy

Keywords: sustainability accounting, financial reporting, SME.

Sustainability accounting means the preparation and presentation of a document which reports the interactions and activities of a company with reference to the environment, employees, local community, customers and other stakeholders and, if possible, the consequences of these interactions and activities. Sustainability accounting is nowadays approached in different ways, paths and fields by either large and small and medium companies. However, despite the type of approach, the subsequent behaviors are quite dissimilar, some of them are just ceremonial and opportunistic, while some others lead to real enhancements in accountability practices, transparency of related disclosure and stakeholders' engagement. Scholars agree that small and medium size companies are those who fail to leverage their efforts in the sustainability accounting field without succeeding in enhancing their non financial disclosure. Therefore, the aim of this paper is to provide more insights about SMEs involved in sustainability accounting by focusing on the different disclosure behaviors and the underlying variables which may have influence on it. The empirical evidence is based on all Italian companies that in 2011 have been adopting both an environmental (i.e. ISO14001 or EMAS) and a social (SA8000) management system with related certifications. The research has been carried out by using qualitative and quantitative methods designed to address the role of different variables on the companies' practice of sustainability accounting (i.e. financial performance, context variables, experience, Group controlling, etc.). There are no studies current focusing on such issues. Our findings confirm that SMEs lack in providing CSR related disclosure, however we demonstrate that SMEs involved in a Group of companies are involved in better reporting practices as well as SMEs which have been adopting the sus-

tainability management systems since more than 4 years. As such, we developed a classification of their behavior according to the relevant features that may influence their disclosure. This classification can be applied to other countries and lead to further significant contribution in the sustainability accounting research field.

БУХГАТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ОБЩЕСТВЕННЫЙ СТРОЙ В ЦЕНТРАЛИЗОВАННОЙ И ПЛАНОВОЙ ЭКОНОМИКЕ

Нё Туэн Лёэ

PhD, доцент

Гренобльская школа бизнеса

Гренобль, Франция

Ключевые слова: бухгалтерский учет, прибыль, налоговая политика, коммунизм, Вьетнам.

Крах коммунистической экономики в 1990-е привели к исчезновению советского бухгалтерского учета, который был сочтен неподходящим для рыночной экономики. Мы называем учет, принятый большинством стран с централизованной и плановой экономикой, "Советским бухгалтерским учетом", так как он был создан теоретиками бывшего СССР и распространен среди бывших коммунистических стран.

Мы предполагаем, что «советский бухгалтерский учет» играл ключевую роль в распространении централизованной и плановой экономической системы на основе национального плана. Учет использовался как стратегический инструмент контроля над национальной экономикой. Поэтому мы можем говорить об эффективном "бухгалтерском порядке". Учет был признан первоклассным инструментом насаждения социализма в бывшем СССР и в различных коммунистических экономиках. Советский учет был действенным рычагом государства и своего рода площадкой переговоров между государственными предприятиями (ГП) и центральной администрацией. Как говорил Ленин: «Учет и контроль — вот главное, что требуется для (...) правильного функционирования первой фазы коммунистического общества». Другими словами, бухгалтерский учет это не просто техника учета необходимая для отражения экономической деятельности, но структурирующий фактор, априори, насаждения коммунизма, способ обеспечения "точного регулирования" для создания в обществе порядка. С этой точки зрения, бухгалтер предстает в роли часовщика социальных механизмов.

Этот доклад призван показать, что "советский учет" вкупе с бывшими коммунистическими политическими лидерами внедрял централизованную и плановую экономику. Выбор Вьетнама в качестве эмпирического объекта исследования в этой работе обусловлен несколькими факторами. Во-первых, Вьетнам является страной у которой были очень тесные отношения с бывшим СССР. Во-вторых, первые законодатели и сотрудники Министерства финансов

прошли обучение в бывшем СССР. Так же влияние советского бухгалтерского учета во Вьетнаме было уникально, за исключением Китая. В-третьих, в 1960-е годы во Вьетнаме закончился период разрушительных войн и в нем просто не было реальной экономики. Централизованная и плановая экономика была установлена одновременно с введением советского бухгалтерского учета.

Для нашего эмпирического исследования мы опираемся на бухгалтерские архивы и документацию компаний, налоговое законодательство, а также на финансовые отчеты государственных предприятий. Из-за долгого периода войн, архивные фонды Вьетнама не могут быть сочтены достаточными. По этой причине мы решили расширить документальную основу исследования за счет интервью (тридцать один действующий и отставной профессионалы: законодатели, бухгалтеры, директора, аудиторы, преподаватели в области бухгалтерского учета). Мы просили их рассказать нам, что они переживали как профессионалы. Берто (1997) квалифицировал этот способ сбора информации как "Récits de pratiques" ("прикладная история"). Эти интервью представляют собой значимый информационный ресурс, по сути это устные архивы, дополняющие письменные архивы. Все эти материалы затем анализируются с исторической, аналитической и критической точек зрения для того, чтобы достичь исторического синтеза, который помогает нам "[...] понять, как все произошло[...]" . Этот метод придумал Вейн (1971) и назвал "Взгляд в прошлое". Мы предполагаем, что использование советского бухгалтерского учета во Вьетнамском сельском обществе того времени, способствовало созданию экономической системы, основанной на национальном плане, а так же способствовало поиску средств на погашение затрат на вычислительные операции, разработку плана, организацию рынков и распределительных сетей. Мы считаем, что советский учет играл ключевую роль в становлении устойчивой централизованной, плановой экономики. Предположение что советский бухгалтерский учет лежит в основе провала централизованной плановой экономической системы остается недоказанным и нуждается в дополнительных исследованиях.

THE ACCOUNTING AS SOCIAL ORDER IN CENTRALIZED AND PLANNED ECONOMIES

Nhu Tuyên LÊ

*Ph.D, Associate Professor
Grenoble Business School*

Grenoble, France

Key words: Accounting, profit, taxes policies, communism, Vietnam

The collapse of the communist economies in the 1990 led to the disappearance of the soviet accounting considered as inappropriate for the new path towards the market economy. We qualify the accounting adopted by most of the former centralized and planned economies “soviet accounting” because this one was created by the former USSR’ accounting theoreticians and then diffused among the former communist countries.

We assume that the “soviet accounting” did play a key role in disseminating the centralized and planned economic system structured around a national plan. The account prevailed as the strategic control tool over the national economy. Therefore we can talk about an effective “accounting order”. The accounting was considered then as the masterpiece in socialism edification in the former USSR or in the different communist economies. The soviet accounting was the action leverage of the State and the forum where negotiation between the State owned and run enterprises (SOEs) and the central administration occurred. As Lenin stated “Accounting and control – this is the main thing required for “arranging” the smooth working, the correct functioning of the first place of communist society”. In others terms, accounting is not an adjuvant book-keeping technique imposed by the nature of the economic activities, but a structuring factor, a priori, for the communism edification, a way to assure the “accurate regulation” to set up the society order. In this perspective, the Accountant hold the role of the watchmaker of the social automates.

This paper aims to show that the “soviet accounting” provides with former communist political leaders means to implement the centralized and planned economy. The choice of Vikt-nam as empirical field has multi-faced interests. First, Vikt-nam is one of the country that had very strong relations with the former USSR. Second, the first accounting legislators and Ministry of Finance members were trained in the former USSR. Then the influence of the Soviet Accounting in Vikt-nam was quite exclusive, besides China. Third, Vikt-nam in the 1960s was out of a very long period of destructive war and there was not real economy in the

country. The implementation of centralized and planned economy was carried out in parallel with the introduction of the soviet accounting.

For our empirical research we base on archives and documentations in accounting, company, tax regulations, and SOEs's financial reports. Because of long period of war, archives in Vietnam are not sufficient. This is the reason why we decided to reinforce the documentary resources with interviews (thirty-one active and retired professionals: legislators, accountants, directors, auditors, professors in accounting). We requested them to tell us what they experienced as professionals. Bertaux (1997) qualified this method of life story collection “ *récits de pratiques* (“practices story”). These interviews constitute a resource of oral archives that are complementary to the written archives.

All these materials are then analyzed with a historical, analytical and critical approach in order to deliver a historical synthesis that helps us “[...] understanding, how things occurred [...]”. This method is coined by Veyne (1971) retrodiction.

Our retrodiction work shows that the implementation of the soviet accounting in the Vietnamese rural society at the time contributed to build up an economic system based on the national plan, to introduce the funds allocating processes, the production costs computation, the elaboration of plan and the organization of the markets and the distribution network.

We think that soviet accounting did play a key role in the emergence and the sustainability of the centralized and planned economy. Is the soviet accounting at the root of the failure of the centralized and planned economy system remains a questioning that needs to be investigated.

РЕФОРМА И БУДУЩЕЕ РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КИТАЕ

Линь Сунь

к.э.н., доцент

*заведующая кафедрой общественной экономики
Фуданский университет*

Шанхай, Китай

Ключевые слова: государственный бухгалтерский учет, метод начисления, МСФО ОС.

Современные мировые экономические процессы, такие как глобализация, формирование информационной экономики, разработка и принятие МСФО общественного сектора, а также внутренние реформы, которые осуществляются в системе государственного управления Китая, требуют от страны проведения реформ системы государственного бухгалтерского учета. По мнению китайских ученых, современное состояние бюджетного учета по своей сути просто раскрывает функционирование и использование средств из бюджета на основе кассового метода, отсутствует единая система государственной финансовой отчетности, и, как следствие, неспособность данной системы представлять полный спектр финансовой информации для принятия управленческих решений на различных уровнях государственного регулирования¹. Ли ДиаФа считает, что в Китае действительно не была создана настоящая система государственного бухгалтерского учета², что явилось непосредственной причиной недостаточного надзора и контроля над движением общественных средств, привело к снижению доверия к правительству и повлияло на эффективность его работы.

Основные недостатки существующей системы государственного бухгалтерского учета состоят в следующем:

¹ Чжао ДияЙон. Тенденция реформы бюджетных доходов и расходов государственного управления // Вестник Центрального университета финансов, 2000, № 2. Ван Ли-цзе, Чжан Юй Чжоу. Координация системы государственного финансового учета в Китае с бюджетным учетом // Вестник пекинского университета, 2007, №9. Чжан Ци, Уан СэнЛин, Ли ЛинНа. Исследование вопросов о реформе государственного учета в Китае // Исследования в области бухгалтерского учета, 2010, №8.

² Ли ДиаФа. О совершенствовании государственного бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Исследования в области бухгалтерского учета, 2001, №06.

- отсутствие единой системы государственного бухгалтерского учета. Современная система государственного учета состоит из трех подсистем: учета общего бюджета, учета административных единиц и учета учреждений государственного сектора. Каждая из подсистем является способом отражения движения бюджетных средств.

- узкое восприятие цели учета. В настоящее время целью бюджетного учета является контроль исполнения бюджета. Эта цель игнорирует отражение в учете и отчетности информации о других современных управленческих функциях государственного бухгалтерского учета.

- кассовый метод. Данный метод не позволяет признать и отразить в учете «скрытый долг». Этот подход способствует преувеличению располагаемых правительством реальных финансовых ресурсов, которые направляются на покрытие государственных долгов и приводят к возникновению скрытого финансового риска государства.

- несовершенство финансовой отчетности. Представление информации в отчетах является иррациональным. Например, доходы и расходы в административных единицах должны раскрываться и в отчетности о доходах и расходах, и в балансе. Данная методика не соответствует международной практике и не приносит пользу для понимания общественностью реального финансового положения правительства.

Необходимость реформы государственного учета в Китае связана не только с внешними причинами, такими как, вступлением страны в ВТО, ростом внешнеторгового оборота, активным участием в международном финансировании, а прежде всего, обусловлена внутренними причинами. Можно выделить четыре основные внутренние причины необходимости реформ. Во-первых, в условиях социалистической рыночной экономики реформа государственного бухгалтерского учета необходима для определения фидуциарной ответственности правительства и повышения финансовой прозрачности. Во-вторых, данная реформа является необходимой в целях повышения уровня макроэкономического регулирования. В-третьих, реформа необходима для здорового развития государственного финансирования и предотвращения финансовых рисков. В-четвертых, реформа должна способствовать углублению преобразований в системе государственного финансового управления.

Результат реформ должен привести к улучшению имиджа правительства и получению поддержки как внутри страны, так и на международном уровне.

По теории общественного выбора и теории государственного управления обществом, гражданин имеет право знать о финансовом положении государства, его активах, обязательствах и другую информацию, получаемую из системы государственного учета.

Реформированная система государственного учета должна включить в себе следующие основные элементы:

- создание многофункциональной системы государственного учета, включающей бюджетный учет и финансовый учет;
- определение пределов государственного учета и финансовой отчетности, обеспечивающих различные уровни управления учетной информацией для принятия своевременных и эффективных управленческих решений;
- применение метода начисления;
- создание формы отчета двойного раскрытия;
- создание режима единого регулирования государственного учета.

Таким образом, в основе реформы государственного учета Китая должны быть учтены положения ряда экономических теорий. Прежде всего, согласно принципал-агент теории, необходимо создать систему государственного бухгалтерского учета, отражающую фидуциарную ответственность правительства.

Согласно теории асимметричной информации, необходимо повысить качество учетной информации с целью повышения информационной прозрачности финансового состояния государства.

В соответствии с теорией нового общественного управления, необходимо создать законодательную базу, способствующую коренным образом реформировать государственную систему учета.

ПРОБЛЕМЫ ПРИЗНАНИЯ, КЛАССИФИКАЦИИ И ОЦЕНКИ АКТИВОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Дина Алексеевна Львова

к.э.н. наук, доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: финансовая отчетность, активы, имущество, классификация, общественный сектор.

Современные подходы к раскрытию информации об активах имеют много общего во всех секторах экономики. Унифицированы критерии признания активов, признаки их классификации и методы оценки. Между тем, политика последних десятилетий по унификации отчетности об активах коммерческой и государственной бухгалтерии вызывала и продолжает вызывать дискуссии. Оспаривается информативность и, как следствие, полезность и востребованность отчетности об активах государственного сектора, сформированной в рамках политики унификации отчетных данных.

Цель исследования состоит в том, чтобы установить соответствие современной модели государственного учета активов информационным запросам пользователей бюджетной отчетности и сформулировать направления ее совершенствования. В работе проводится сравнительный и ретроспективный анализ подходов к признанию, классификации и оценке активов в частном и общественном секторе экономики. Экономическая теория рассматривается как связующий фактор в исследовании двух учетных систем в поисках основы для их гармонизации. Мотивом для проведения исследования стали преобразования в российском государственном учете последних 7 лет.

В результате исследования установлено, что буквальное восприятие современным бюджетным учетом концепции учета коммерческой компании не отвечает интересам пользователей финансовой информации субъектов государственного сектора. Различия в целях деятельности субъектов коммерческого и государственного сектора оспаривают единообразие в методах учетного отражения их активов.

ON RECOGNITION, CLASSIFICATION AND MEASUREMENT OF STATE ASSETS

Dina A. Lvova

*Ph.D, Associate Professor
Department of Statistics, Accounting and Audit
St.-Petersburg State University
St.-Petersburg, Russia*

Keywords: financial statements, state assets, property, classification, public sector.

Current approaches to the disclosure of information about assets have much in common in all sectors of the economy. Criteria for the recognition of assets, the signs of their classification and evaluation methods are standardized. Meanwhile, the politics of unifying assets reporting of commercial and public sectors caused and continue to cause debate. Information value and, as a result, the usefulness and relevance the state assets reporting, formed according the policy of harmonization is arguing.

The purpose of the study is to associate the modern model of state assets accounting with the needs of users of information, produced by it and to find directions for its improvement. This paper presents a comparative and retrospective analysis of approaches to the recognition, classification and valuation of assets in the private and public sector. Economic theory is considered as a binding factor in the study of the two accounting systems in the search for a basis for harmonization. The motive for the study was the transformation of the Russian state accounting through the last 7 years.

The study found that the literal perception the concept of a commercial accounting by the public sector accounting is not in the interest of the users of financial information of public sector entities. Differences in the activity of the commercial and public sectors dispute uniformity in methods of their assets accounting.

СИМПОЗИУМ I: НЕЗАВИСИМЫЙ АУДИТ: УРОКИ ПРОШЛОГО

SYMPOSIUM I: INDEPENDENT AUDIT: LESSONS FROM THE PAST

ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТА НЕЛИСТИНГОВЫХ КОМПАНИЙ В ТУРЦИИ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ

Октай Гювемли

*доктор наук, профессор
университет Мармара*

Мехмет Озбиресикл

*доктор наук, профессор
университет Мустафы Кемалея*

Турция

Ключевые слова: аудит, коммерческие кодексы, международные стандарты бухгалтерского учета.

Цель этого исследования в том, чтобы изучить, как меняются и расширяются аудиторские методы в Турции, чтобы оценить, в какой степени внешний аудит нелистинговых компаний соответствует последним глобальным требованиям. С этой целью нами изучены статьи коммерческих кодексов, регулирующие аудит. Причина, по которой мы исследуем положения об аудите в коммерческих кодексах, заключается в том, что в прошлом термин «аудит» встречался только там.

В Турции с 1850 и до прошлого года сменили друг друга четыре коммерческих кодекса. Первый коммерческий кодекс был принят в 1850 г. Второй, «Турецкий коммерческий кодекс» (Turkish Commercial Code – ТСС), созданный под влиянием немецкого торгового кодекса, вступил в силу в 1926 г. ТСС был изменен в 1957 г. Термин «аудит» был включен в ТСС 1926 и 1957 гг. в раздел «Администрация акционерных обществ». Под аудитом в этих кодексах подразумевался внутренний аудит, осуществляемый внутренними аудиторами акционерных обществ. Понятие «внешний аудит» появилось в новом ТСС, принятом в 2011 г.

Новый ТСС вводит обязательное применение международных стандартов бухгалтерского учета и независимого аудита во всех акционерных обществах и компаниях с ограниченной ответственностью, независимо от их размера по состоянию на 2013 г. Регулирующие аудит статьи нового ТСС не остались незамеченными предпринимателями Турции. Владельцы малых и микро компаний с

ограниченной ответственностью отреагировали на новые требования обязательного аудита. Они обеспокоены тем, что изменения в законодательстве приведут к росту административных расходов.

Из-за давления со стороны делового мира Турции, был принят новый закон за номером 6335 от 26 июня 2012, чтобы смягчить некоторые приложения Торгового кодекса. В новом законе говорится, что независимые аудиторы (или аудиторские фирмы) имеют право проводить аудит финансовой отчетности всех компаний, кроме тех, которые освобождены от обязательного аудита Советом министров из-за их величины. То, что Совет Министров должен определить размер не включенных в список подлежащих независимому аудиту нелистинговых компаний, означает, что все компании пока не подлежат независимому аудиту. Однако правительством пока не определены пороги величины незарегистрированных на бирже компаний, которые должны быть предметом независимой проверки. Таким образом, мы, как ученые, должны предложить обоснованные пороги величины компаний, подлежащих независимой аудиторской проверке.

Для того чтобы объяснить историческое развитие концепции аудита в современном аспекте, мы начали с исследования положений об аудите четырех коммерческих кодексов. Затем мы определяем основы аудита нелистинговых компаний Турции. Мы также выясняем, нелистинговые компании каких размеров являются предметом независимого аудита в некоторых странах, которые весьма отличаются от Турции, таких как Япония, которая имеет гораздо более упорядоченное и рассудительное общество с более развитой экономикой, чем в Турции, Албания и Хорватия, которые имеют менее развитую экономику, в целях разработки предложений об обоснованных порогах размеров компаний, подлежащих независимой аудиторской проверке. Мы также рассмотрим восьмую директиву европейского союза (2006/43/ЕС) для стран-членов ЕС.

Учитывая опыт указанных стран, текущее число потенциальных аудиторов и средний размер компаний с ограниченной ответственностью в Турции, Совет Министров Турции может определить порог величины подлежащих аудиту компаний как среднее между соответствующими значениями, принятыми в Албании и Японии. Например, в Албании подлежат аудиту все общества с ограниченной ответственностью, чья общая стоимость имущества составляет 40 миллионов албанский лек (ALL) или больше, в Японии компании с капиталом в ¥ 500 миллионов или более или с общей суммой обязательств в ¥ 20 миллионов и более.

Новый ТСС предлагает очень важную возможность и основание для институционализации, повышения конкурентоспособности,

создания общественного доверия и транспарентности. Тем не менее, если указанные пороги будут более высокими, нежели в Японии, это означает, что очень немногие субъекты будут подлежать аудиту и новый ТСС, подготовленный в согласии с современным и реформистским подходом не может рассматриваться как преобразование, определяющее ход коммерческой жизни в Турции.

YESTERDAY, TODAY AND TOMORROW OF INDEPENDENT AUDIT OF NON-LISTED COMPANIES IN TURKEY: A COMPARATIVE PERSPECTIVE

Oktay Güvemli

*Ph.D, Professor
Marmara Univesity*

Mehmet Özbirecikli

*Ph.D, Professor
Mustafa Kemal University*

Turkey

Keywords: audit, Commercial Codes, International Accounting Standards.

This study aims to investigate the changing and expanding audit approach in Turkey in order to evaluate to what extent external audit of non-listed companies are in comply with recent global requirements. To do this, the Commercial Codes are investigated in respect to audit-related articles. The reason why we investigate the Commercial Codes from audit point of view is that the term audit was included only in the Commercial Codes in the history.

In Turkey, four Commercial Codes were in effect from 1850 until last year. The first Commercial Code was enacted in 1850. The second Turkish Commercial Code (TCC) being taken from German Commercial Code became effective in 1926. The second TCC was amended in 1957. The term audit was included in the TCCs of 1926 and 1957 under the title of “Administration of Joint Stock Companies”. The term audit mentioned in these TCCs referred to internal audit being performed by internal auditors of joint stock companies. The term external audit took place in the new TCC passed in 2011.

The new TCC brings mandatory application of international accounting standards and independent audit in all joint stock and limited liability companies regardless of their size as of 2013. The audit-related articles of the new TCC have gotten reaction from actors of business world of Turkey. Especially owners of small and micro sized limited liability companies have reacted to new audit requirements. They are anxious that they will face high administration cost stemming from new applications

Because of pressure coming from business world of Turkey, a new Law numbered 6335 was passed in 26 June 2012 in order to soften some applications. The new Law says that independent auditors (or audit

firms) are allowed to audit financial statements of all companies other than those being exempted by the Council of Ministers because of the size of them. That the Council of Ministers shall specify the size of non-listed companies subject to independent audit, mean all companies shall not be subject to independent audit. However the Government has not defined yet thresholds to specify size of non-listed companies, which shall be subject to independent audit. So we, as scholars, need to suggest logical thresholds specifying size of companies subject to independent audit.

In order to explain historical development of audit concept in modern sense, we first investigate four Commercial Codes in audit aspect, respectively. Then we make an evaluation on audit framework for non-listed companies in Turkey. We also investigate what size of non-listed companies is subject to independent audit in some countries, which are quite different from Turkey such as Japan, which has much more orderly and prudent society and much more developed economy than Turkey, Albania, and Croatia, which are quite less developed economies than Turkey, in order to develop suggestion about logical thresholds specifying size of companies subject to independent audit by considering conditions and differences of Turkey. We also consider 8th Directive of European Union (2006/43/EC) for EU members.

Considering the applications in the said countries, and the current number of prospective auditors and average size of limited liability companies in Turkey, the Council of Ministers of Turkey can define thresholds to specify size of companies in between thresholds in Albania and Japan. For instance; in Albania all limited liability companies, whose total assets are 40 million Albanian Lek (ALL) or more, in Japan capital stock of ¥500 million or more or total liabilities of ¥20 million or more.

The new TCC offers a very important opportunity and foundation for institutionalization, increasing competitive power, establishing public confidence and transparency. However, if the said thresholds are defined higher than thresholds in Japan, it means very few entities will be subject to audit and the new TCC prepared with a modern and reformist approach can not be considered as a change that will direct the course of commercial life in Turkey.

НЕЗАВИСИМОСТЬ И КОМПЕТЕНТНОСТЬ, НЕИЗМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА: ПРИМЕР ФРАНЦИИ (1867-1966)

Кристин Фурнес Датá

*доктор наук, профессор
кафедра финансов, контроля и аудита
Французская бизнес-школа*

Тур, Франция

Ключевые области

Официальный аудит является одной из движущих сил нашей экономики. Эта система управления может рассматриваться как способ структурирования экономики и общества, поскольку она обеспечивает достоверность, прозрачность, релевантность финансовой информации. В классической статье De Angelo (1981)¹ определяет качества аудита как “оцененную рынком вероятность того, что аудитор не только найдет брешь в финансовой системе клиента но и сообщит о ней”. Как отмечает Richard (2006)², “очевидно первое условие зависит от технических возможностей аудитора, в то время как второе говорит о его независимости”.

Проблемы в управлении обусловлены повторением дилеммы (Никитин, 2006)³: “Каждое решение дилеммы является проблематичным, потому что оно имеет свой контекст и поэтому является неустойчивым”. Это замечание о циклических проблемах было ранее сделано Lee (1979)⁴ в контексте финансовых отчетов “нынешние проблемы так же могут быть проблемами прошлого”. Что подтверждается заключением Brief (1975)⁵ “самые базовые проблемы, рассматриваемые бухгалтерами сегодня, являются теми же проблемами, которые вызывали недоумения на протяжении всего века”. Так как компетентность и независимость лежат в основе аудита, то мы обратимся к тому времени, когда официальный аудит только зарождался. Цель данной работы заключается в том, чтобы подчеркнуть актуальность исторического исследования, демонстрирующего факт, отмеченный Chandler and Edwards (1996)⁶: “Комплексные со-

¹ De Angelo L.E., (1981), «Auditor size and audit quality», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, p. 183-199.

² Richard C., (2006), «Why an auditor can't be competent and independent: a French case study», *European Accounting Review*, vol. 15, n°2, p. 153-179.

³ Nikitin M., (2006), «Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner ?», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n°12, p. 87-100.

⁴ Lee T.A., (1979), «The evolution and revolution of financial accounting: a review article», *Accounting and Business Research*, autumn, vol. 38, p. 292-299.

⁵ Brief R.P., (1975), «The accountants' responsibility in historical perspective», *The Accounting Review*, vol L n°2, p. 285-97.

⁶ Chandler R. and Edwards J.R., (1996), «Recurring issues in auditing: back to the future?», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, iss. 2, p. 4-29.

циально-экономические взаимосвязи неспособны на быструю и постоянную перестройку”.

Оригинальность исследования и метода.

Первая цель данной работы заключается в определении компетентности и независимости, а так же выявлении различий между реальной и номинальной независимостью. Согласно Citron и Taffler (1992)⁷ независимость и техническая компетентность должны рассматриваться как неразделимые характеристики аудита.

Далее, для того, что бы показать что эти проблемы аудита является циклическими, мы рассмотрим примеры из французской истории аудита. Акт о Компаниях 1867 г. считается законом - основоположником аудита во Франции. Ст.32 Акта о Компаниях гласит: “ежегодное собрание акционеров назначает одного или более аудиторов, независимо от того, являются ли они партнерами или нет, для представления на собрании в следующем за отчетным году доклада о положении компании, результатах ее деятельности и счетах предоставленных управляющими директорами”. Однако, несмотря на реформирование закона в 1935 году контроль счетов оставался иллюзорным и напрасным. Акт 1966 года создал современную правовую базу аудита и сделал профессию аудитора реальной. Период становления (1867-1966) предоставляет интересную возможность продемонстрировать, что аудит является сложным социальным процессом, и что решения его проблем не могут быть раз и навсегда определенными. Эта работа изучает период зарождения аудита и унаследованные им проблемы на основе архивов двух крупнейших промышленных компаний Франции XX века Pont-à-Mousson и Saint Gobain, исследования профессиональной и экономической литературы, а так же стенограмм парламентских дебатов.

Результаты

Эта работа демонстрирует, что недостаток независимости и компетентности является неизменной проблемой аудита и что невозможно найти раз и навсегда определенное решение этой проблемы в связи с тем, что аудит является социальным процессом в определенном контексте.

Она показывает, что роль законодательства заключается в обеспечении внешней независимости и технической компетенции. Фактическую независимость практически невозможно регулировать, так как она является социальным конструктом.

В работе так же подчеркивается, что дебаты о независимости и компетенции позволили улучшить стандарты аудита.

⁷ Citron D.B. and Taffler R.J., (1992), «The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis», *Accounting and Business Research*, vol. 22, n°88, p. 337-345.

INDEPENDENCE AND COMPETENCE, RECURRING ISSUES IN AUDITING: THE FRENCH CASE (1867-1966)

Christine Fournès Dattin

Doctor, Professor

*Department Finance-Control-Audit
France Business School (ESCEM – Tours)*

Tours, France

Keys areas of aims

Legal auditing is nowadays one of the main wheels of our economic life. This system of management can be considered as a way of structuring the economy and the society, since it guarantees the regularity and the sincerity of accounts and ensures shareholders reliability, relevance and fairness of financial information they have access to. In a classical article, De Angelo (1981)¹ defines audit quality as “*the market-assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in the client’s accounting system and report the breach*”. As Richard (2006)² notices, “*obviously, the first condition depends on the auditor’s technological capabilities whereas the second depends on the auditor’s independence*”.

Issues in management are due to recurring dilemma (Nikitin, 2006)³. “*Each solving of dilemma is problematic because it’s embedded in a specific context and is therefore unstable.*” This remark of recurring issues has been previously done by Lee (1979)⁴, set in the context of financial reporting: “*the problems of today can be seen also to have been the problems of yesterday*”. It rejoins Brief (1975)⁵’s conviction: “*the most of the basic problems considered by accountants now are also those which have perplexed the profession for nearly a century*”. As independence and competence seem to be at the heart of the audit process, how have they been discussed at the beginnings of legal auditing? The aim of this paper is to underline, like Chandler and Edwards (1996)⁶, the rele-

¹ De Angelo L.E., (1981), «Auditor size and audit quality», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, p. 183-199.

² Richard C., (2006), «Why an auditor can't be competent and independent: a French case study», *European Accounting Review*, vol. 15, n° 2, p. 153-179.

³ Nikitin M., (2006), «Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner?», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n° 12, p. 87-100.

⁴ Lee T.A., (1979), «The evolution and revolution of financial accounting: a review article», *Accounting and Business Research*, autumn, vol. 38, p. 292-299.

⁵ Brief R.P., (1975), «The accountants' responsibility in historical perspective», *The Accounting Review*, vol L n°2, p. 285-97.

⁶ Chandler R. and Edwards J.R., (1996), «Recurring issues in auditing: back to the future?», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, iss. 2, p. 4-29.

vance of historical investigation by demonstrating the fact that “*complex socio-economic relationships are not capable of easy and permanent resolution*”.

Research originality and method

At first this paper will define these two notions of independence and competence, pointing out the difference between the independence in fact and the independence in appearance. According to Citron and Taffler (1992)⁷, auditor independence and technical competence are seen as inseparable dimensions of the audit process.

Then, to illustrate how these two topics are recurring issues in auditing, the French case will be studied and it is the real originality of this paper. The 1867 Company Act is the founding law of legal auditing in France. Its article 32 stipulates that “*the annual meeting of shareholders appoints one or several auditors, whether they are associates or not, to submit a report to the meeting of the following year on the situation of the company, the results and the accounts presented by managing directors*”. Nevertheless, despite a reform of the Company Act in 1935, the control of accounts remains vain and illusory. We have to wait for the 1966 Act to set up the framework of the current legal auditing and of a real profession of auditors. This period of emergence (1867-1966) is an interesting field to demonstrate that audit is a complex and social process and that resolutions can't be permanent. The paper studies the emergence of auditing and the inherent issues to this process through firms' archives (Pont-à-Mousson and Saint Gobain, two major industrial firms in France in the 20th century), through readings in the professional and economic press and through parliamentary debates.

Findings

The paper demonstrates that independence and competence are recurring issues in auditing and that permanent resolutions can't be found because audit is a social process embedded in a specific context.

It shows that the role of regulators is to deal with the independence in appearance and with the technical competence. The independence of fact is uneasy to regulate because it is a social construct (Richard, 2006).

It also highlights that debates about the issues of independence and competence have improved the standards of audit.

⁷ Citron D.B. and Taffler R.J., (1992), «The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis», *Accounting and Business Research*, vol. 22, n°88, p. 337-345.

СИМПОЗИУМ II: СТАНДАРТИЗАЦИЯ И ГЛОБАЛИЗАЦИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

SYMPOSIUM II: STANDARDIZATION AND GLOBALIZATION OF ACCOUNTING AND REPORTING

ИЗОЛЯЦИОНИЗМ ИЛИ ЛИДЕРСТВО В РЕГУЛИРОВАНИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА? ИСТОРИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СИЛ, СТОЯВШИХ ЗА ВНЕДРЕНИЕМ СТАНДАРТОВ УЧЕТА В ЮЖНОЙ АФРИКЕ

Гриджи Верхоев

*Профессор
университет Йоханнесбурга*

Южная Африка

Ключевые слова: бухгалтерский учет, стандартизация, Южная Африка, ГААП, профессия бухгалтера.

Как происходило регулирование бухгалтерского учета до введения стандартов? Почему бухгалтеры поддержали идею перехода на регулирование с помощью стандартов в Южной Африке? Начиная с 1970-х годов, велась работа над разработкой южноафриканского GAAP – общепринятой практикой ведения бухгалтерского учета. Стандарты бухгалтерского учета в Южной Африке развивались не в изоляции от международных стандартов учета, потому что в стране работали как аудиторы и бухгалтеры из разных частей Британского Содружества, так и специалисты из разных уголков всего мира. Взаимные соглашения с профессиональными ассоциациями, которые заключались, начиная с 1950-х гг., оставили «международный след» в бухгалтерском учете Южной Африки. Международные санкции вводили ограничения, но связи между международным и южноафриканским бизнесом никогда не прерывались. Для международных инвесторов всегда был важен доступ к надежной финансовой информации южноафриканских фирм. «Положительное решение» инвесторов зависело от наличия доступной финансовой информации, которая основывалась на международных стандартах, и поэтому являлась сопоставимой. Интеграция бухгалтерского учета на мировом уровне началась с образования Совета по международным стандартам бухгалтерского учета в 1972 году. Южноафриканские бухгалтеры с самого начала принимали участие в процессе установления стандартов. Данное сотрудничество происходило на фоне устоявшихся норм. Каким образом интернационализация бухгалтерского учета повлияла на развитии южноафриканского GAAP?

В этой работе рассматриваются процессы регулирования бухгалтерского учета до введения стандартов, и сравниваются с аналогичными процессами, происходящими в других странах Британского Содружества. Как произошло установление стандартов в Южной Африке в период изоляции? Какие силы стояли за ними: международные или национальные? Как сравнить процесс установления стандартов в Южной Африке и в остальных странах Британского Содружества? Развитие Южноафриканских GAAP было вызвано изоляцией или это наследство английских традиций в бухгалтерском учете? Это наводит на мысль, что постоянное пристальное внимание к качеству образования и практического обучения, позволило разработать южноафриканские GAAP сопоставимыми с МСФО, и поэтому Южная Африка была одной из первых стран, которая применила стандарты МСФО еще в 2005 году. Такое развитие событий оказало сильное влияние на международное положение Южной Африки в области бухгалтерского учета, а также в разработке стандартов регулирующих ее.

ISOLATED OR ACCOUNTING LEADER? A HISTORICAL ANALYSIS OF THE FORCES BEHIND STANDARD SETTING IN SOUTH AFRICA

Grietjie Verhoef

Professor

University of Johannesburg

South Africa

Keywords: accountancy, standard-setting, South Africa, GAAP, accounting profession.

What are the driving forces behind standard-setting in accountancy? Why did the accountancy profession in South Africa embark on a standard-setting process? The accounting profession in South Africa developed South African GAAP – General Accepted Accounting Practice – since the early 1970s. Accounting standards for the local market context were not developed in isolation from international accounting standards, since accountants and auditors from different parts of the British Commonwealth as well as other parts of the world, engaged in public practice in South Africa. Reciprocity agreements with professional accounting associations since the 1950s resulted in a very international footprint of the accounting profession in South Africa. International sanctions limited, but never entirely shut off international business links of South African and international business. Access to reliable financial information on South African businesses was vital for international investors. This depended on the availability of ‘decision useful’ financial information, which was premised on high accounting standards and internationally accessible and comparable accounting information. The integration of accounting knowledge internationally was beginning to take shape through the initiatives to establish the International Accounting Standards Board in 1972. South African accountant participated in the international standard-setting process since the beginning. This collaboration occurred on the back of a well-established local standard-setting process. How has the internationalisation of accounting knowledge impacted on the development of South African GAAP? How has the South African accounting profession interacted with the internationalisation of accounting knowledge and what impact did these developments have on the development of South African GAAP? This paper explores the forces behind the development of the standard-setting process in South Africa, in comparison to similar developments in other parts of the British Commonwealth. Has standard-setting occurred in isolation in South Africa? Were the forces behind those developments local or international? How did these initiatives compare with the emergence of a standard-setting process in the

rest of the Commonwealth? Were the developments of South African GAAP in isolation or was it part of the legacy of the long British tradition in the accounting profession in South Africa? It is suggested that a persistent emphasis on high standards of accounting education and practical training, led to the formulation of SA GAAP of a sufficiently compliant standard, which enabled South Africa to be the first country to implement IFRS in 2005. This development had a profound impact on the international position of the South African accountancy profession and accounting standards.

ГЛОБАЛИЗАЦИЯ ИСЛАМСКОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Дандаго Кабиру Иса

*PhD, ACA, ACTI, MNIM, MNES, MIMC, приглашенный профессор
Школа бухгалтерии, Колледж бизнеса
Университет Северной Малайзии*

Дарул Аман, Малайзия

Ключевые слова: глобализация, исламская система бухгалтерского учета, стандарты финансовой отчетности

Исламская система бухгалтерского учета развивается в рамках глобальной экономической системы так стремительно, что это сопоставимо с карьерным ростом кандидата на пост вице-президента исламской финансовой системы. Исламский учет является системой, которая уделяет внимание выявлению, измерению и представлению финансовой информации для различных пользователей в соответствии с учением Ислама. Также как и любая система бухгалтерского учета, исламская система испытывает влияние стандартизации, особенно для обеспечения единых стандартов при составлении финансовой отчетности исламских финансовых институтов (исламские банки, исламские страховые компании, исламские финансовые организации и т.д.). В данном докладе рассматривается процесс глобализации исламского бухгалтерского учета, как развивающейся отрасли/аспекта бухгалтерского учета, который заслуживает большого внимания от историков бухгалтерского учета, бухгалтеров-исследователей (теоретиков) и бухгалтеров-практиков. История развития и деятельности Организации бухгалтерского учета и аудита исламских финансовых учреждений (Accounting and Auditing organization for Islamic financial institutions, AAOIFI), рассмотрены для того, чтобы показать, насколько широко применим исламский бухгалтерский учет и как сама организация AAOIFI и исламский бухгалтерский учет были интегрированы в мировое экономическое пространство. В работе приведен перечень проблем, которые необходимо преодолеть исламской системе учета для достижения уровня, позволяющего конкурировать с традиционной системой учета: заручиться поддержкой контролирующих органов для соблюдения стандартов соответствующими организациями в разных странах мира, разработанных AAOIFI, а также поддержкой экспертов, которые обладают передовыми знаниями в области исламского учета и аудита для оказания соответствующих услуг своим клиентам. За стремительным развитием исламских банков и других финансовых институтов как в исламских странах, так и в других, наблюдают ученые со всего мира, выявляя перспективные аспекты исламского учета, способствующие его дальнейшей глобализации.

GLOBALIZATION OF ISLAMIC ACCOUNTING SYSTEM: CHALLENGES AND PROSPECTS

Kabiru Isa Dandago

Doctor, Professor, FCA, FNIM, MNES, ACTI, Visiting Professor of Accounting

School of Accountancy, College of Business, Universiti Utara Malaysia

Darul Aman, Malaysia

Keywords: globalization, the Islamic system of accounting, financial reporting standards.

Islamic Accounting system is fast growing as a running-mate to Islamic financial system, which is speedily growing and developing within the global economic system. Islamic accounting is a system that emphasizes on identification, measurement and reporting of financial information to various users in line with the teaching of Islam. Just as the conventional accounting system is subject to standardization, Islamic Accounting system is also undergoing standardization, especially for ensuring uniformity in the financial reporting practices of Islamic financial institutions (Islamic banks, Islamic insurance, Islamic finance houses, etc). This paper reviews the globalization process of Islamic accounting as a growing branch/aspect of accounting that deserves a lot of attention from accounting historians, accounting researchers and accounting practitioners. The history and activities of the Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI) are reviewed to show how far it has taken Islamic accounting to and how far the Organization and Islamic accounting could go in the global economic system. Some of the challenges to be overcome for Islamic accounting system to compete favorably with the conventional accounting system are: getting the supports of regulatory agencies for the standards issued by AAOIFI to be complied with by relevant reporting entities in various countries of the world, and having in place experts that are knowledgeable in the basic sources of Islamic accounting and auditing for them to practice Islamic accounting and auditing as they render appropriate professional accountancy services to their clients. The proliferation of Islamic banks and other Islamic financial institutions in Muslim and non-Muslim dominated countries of the world, and the keen interest Muslim and non-Muslim scholars and practitioners show to the developments in Islamic accounting are some of the prospects for its globalization.

ФОРМИРОВАНИЕ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЛИТВЕ

Вацловас Иосифович Лакис

*габилитированный доктор, профессор
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Вильнюсский университет*

Вильнюс, Литва

Ключевые слова: акционерное общество, учет, финансовая отчетность.

Ныне существующая система бухгалтерского учета формировалась поэтапно. Первый этап начался в 1992 году после принятия Учредительным Сеймом Литовской Республики закона: "Об основах бухгалтерского учета". Он характеризуется непостоянством порядка ведения бухгалтерского учета. Имели место частые уточнения и изменения существующего порядка. А в некоторых случаях выдвигались не совсем реальные требования. Например, в упомянутом законе указана необходимость ведения учета и составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов учета и директив Евросоюза и сформулированы три основных принципа бухгалтерского учета: непрерывность деятельности, начисление, сопоставимость данных, что фактически означало требование немедленного перехода к порядку ведения бухгалтерского учета, существующего в странах рыночной экономики. Кроме того, отсутствовали какие-либо разъяснения, кто и как это должен сделать.

Новые формы бухгалтерской отчетности начали внедрять в 1994 году. Появились два типа бухгалтерской отчетности: полная и сокращенная. Разница между ними заключалась в степени детализации данных.

Комплект финансовой отчетности состоял из следующих отчетов: баланса, отчета по прибылям (убыткам), отчета по распределению прибылей (убытков), отчета по движению денежных средств, пояснительной записки.

Следующий этап начался в 2001 году, когда Сейм Литовской Республики принял три закона: закон о бухгалтерском учете, закон о финансовой отчетности предприятий и закон о консолидированной финансовой отчетности предприятий.

В законе о бухгалтерском учете изложены общие вопросы организации бухгалтерского учета. В нем указано, что предприятия акции, которых котируются на бирже ценных бумаг, должны руково-

дствоваться международными стандартами учета, остальные предприятия с ограниченной ответственностью могут вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов учета или стандартов учета бизнеса, которые разрабатывает и утверждает Институт учета.

В законе о финансовой отчетности изложены основные принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, требования, предъявляемые к финансовой отчетности, структура финансовой отчетности.

В законе о консолидации финансовой отчетности группы предприятий указаны условия и порядок консолидации и аудита финансовых отчетов.

Между стандартами учета бизнеса и международными стандартами учета, а также международными стандартами финансовой отчетности имеются расхождения, которые касаются порядка учета отдельных хозяйственных операций и консолидации финансовых отчетов. Что же касается структуры финансовой отчетности, то в соответствии со стандартами учета бизнеса финансовая отчетность может быть полная и сокращенная.

Полную финансовую отчетность составляют все предприятия с ограниченной ответственностью, за исключением небольших предприятий. Она состоит из баланса, отчета по прибылям (убыткам), отчета по изменению собственного капитала, отчета по движению денежных средств, пояснительной записки.

Остальные предприятия составляют сокращенную финансовую отчетность. Она состоит из упрощенного баланса, отчета по прибылям (убыткам), пояснительной записки.

До сих пор финансовую отчетность подписывает только руководитель предприятия. В середине 2012 года были внесены дополнения и изменения в законе о финансовой отчетности предприятий. Начиная с января 2013 года финансовые отчеты обязаны подписывать руководитель предприятия и главный бухгалтер или лицо, которому предоставлено право, заниматься ведением бухгалтерского учета. Более того, до января 2016 года все лица, исполняющие обязанности главного бухгалтера обязаны сдать квалификационные экзамены по бухгалтерскому учету, финансовой отчетности и налогам.

THE FORMATION OF CONTEMPORARY ACCOUNTING SYSTEM IN LITHUANIA

Vaclovas Juozo Lakis

Professor, Hab. Doctor

Head of Accounting and Auditing Department

Faculty of Economics

Vilnius University

Vilnius, Lithuania

Keywords: joint-stock company, accounting, financial statements.

The contemporary accounting system underwent several stages. The first stage began in 1992 when the law on “Fundamentals of Accounting” was passed by the Seimas of the Republic of Lithuania. It could be characterized like an activity which did not follow the main steps of accounting process and later some changes and amendments were made. Moreover, in some cases most unrealistic requirements were carried out: e.g. in the above mentioned law it was stated that the accounting and financial statements have to comply with the international standards and directives of the EU and three main principles of the accounting have to be followed: going concern activity, accumulation, comparison of data, which, in fact, would lead to the principles of accounting system existing in free market economy. However, explanations whose responsibility it was and how it should be processed were not defined.

New forms of financial statements were introduced in 1994. Two types of financial statements were produced: complete (full) and incomplete (shortened). The difference between two types was based on detailed presentation of data.

All financial statements consisted of: balance sheet, profit/loss statement, distribution of profit / loss, cash flow analysis and explanatory note.

The next stage started in 2001, when the Seimas of the Republic of Lithuania passed three laws: law on accounting, law on financial statements of a company and a law on a consolidated financial statement.

The law on accounting covers general issues of accounting in enterprises. It states, that the company’s shares which are quoted on the Stock Exchange Market must follow the international standards of the accounting principles, the rest of the companies which are of limited liability have the right to perform accounting and produce financial statements which comply with the requirements of international business accounting standards which are processed and approved by the Accounting Institute.

The law on financial statements states what the main principles of accounting and produce of financial statements are the requirements, which are to be followed in order to present a correct financial statement and the structure of it.

The law on consolidated financial statements defines the terms, the order and the auditing results of financial statements. Therefore, speaking about business accounting, international accounting standards, and international standards of financial statements some differences occur, which are related to the correct order of different economic operations and financial statements. Speaking about the structure of financial statements, because of the standards of business accounting, the financial statements could be complete or incomplete.

Complete financial statements are produced by every limited liability company except small companies. Financial statements consist of balance sheet, profit/ loss statement, account on changes in shareholder's equity, cash flow analysis and explanatory note. The other companies produce an incomplete form of financial statements. It consists of incomplete balance sheet, profit / loss statement, explanatory note.

Today, the financial statements are signed by the general manager of a company. In the mid of 2012 some additions and changes in the law on financial statements were introduced. From January 2013 financial statements must be endorsed by the general manager and chief financier of the company, or by a person, who is authorized to work with the accounting system. Moreover, up to January 2016, all people who are the chief financiers of the company must pass qualification exams in accounting, financial statements and taxes.

СТЕНДОВЫЕ ДОКЛАДЫ

POSTER PRESENTATIONS

ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В УКРАИНЕ: СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ОРИЕНТИРЫ

Ирина Михайловна Парасий-Вергуненко

докт. эконом. наук, профессор

*Киевский национальный экономический университет имени Вади-
ма Гетьмана*

Киев, Украина

Ключевые слова: стратегический учет; стратегический анализ; ресурсный потенциал; бизнес-процессы; конкурентная позиция.

Трансформация бухгалтерского учета как информационной системы управления на микро- и макроэкономических уровнях обусловлена изменением экономической среды, интеграцией в мировую систему, интернационализацией и глобализацией экономических процессов, изменившимися целями и задачами, диктуемыми рыночными отношениями.

Расширение круга потребителей учетно-аналитической информации поставило новые требования к информативности бухгалтерского учета и в тоже время углубило те противоречия, которые свойственны любым наукам в переходной экономике. Внедрение национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в Украине, основанных на международных стандартах учета формально приблизило отечественную систему к западным формам и принципам отчетности. Это, безусловно, дало свои положительные результаты, позволяющие гармонизировать учет и облегчить понимание украинской отчетности зарубежными инвесторами и партнерами по бизнесу. Но в тоже время выполнение требований свелось к формальным попыткам приспособить старую систему хозяйствования к новым формам представления информации.

Дальнейшее усовершенствование принципов, норм и правил учетно-аналитической системы должно идти по пути обеспечения управленческого персонала информацией не только ретроспективного статического характера, но и перспективного, динамического, позволяющего принимать стратегические решения. Подобные метаморфозы учетной системы, предполагающие

ориентацию на стратегическое управление, требует интеграции информации и взаимопроникновение разных отраслей знаний, что существенно обогащает каждую из них. Это значит, что учет из чисто констатационного превращается в инструмент перспективного предвидения и прогнозирования событий на основе сложившихся тенденций экономического развития. В зарубежной практике такой учет приобрел название «стратегический учет».

Учитывая современные тенденции к формированию учетно-аналитической системы, в тоже время считаем неправомерным игнорировать отечественный подход к понятийному аппарату. Привнесенные в украинскую и российскую лексику иностранные категории по лингвистическому содержанию не точно отражают логику экономических явлений и процессов, сложившееся понимание традиционных учетно-аналитических процедур. Имеется в виду, что смысловое наполнение понятия «стратегический учет» больше соответствует понятию «стратегический анализ».

Не вдаваясь в теоретические аспекты стратегического анализа (это является самостоятельным глобальным направлением исследования), выделим основные этапы его проведения:

анализ фактического состояния организации, определение его конкурентной позиции и динамики развития;

анализ разрыва между стратегическими целями и фактическим состоянием предприятия;

экспертиза ресурсного потенциала организации и определение его достаточности для достижения стратегических целей;

прогнозирование будущих событий в макро- и микросреде с учетом как положительного, так и отрицательного их влияния на деятельность компании;

обоснование целесообразности и экономической эффективности намеченных мероприятий;

обоснование наиболее оптимальных способов достижения стратегических целей;

оптимизация существующих бизнес-процессов с позиции риска и прибыльности;

факторный анализ отклонений фактических данных от запланированных целевых показателей.

Выделение этих этапов стратегического анализа позволяет унифицировать основные процедуры, разработать адекватные механизмы их реализации, определить способы решения основных задач, стоящих перед стратегическим управлением.

Подытоживая вышеизложенное, следует отметить, что роль традиционного управленческого учета и анализа остается по-прежнему важной. В тоже время трансформация экономических

наук является закономерным эволюционным процессом, следствием которого стало появление стратегического управленческого учета и его неотъемлемой составляющей стратегического анализа. Поэтому концепция стратегического управленческого учета и стратегического анализа требует серьезного внимания как со стороны ученых, так и практиков.

TRENDS AND PROSPECTS OF THE ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS DEVELOPMENT IN UKRAINE: THE STRATEGIC GUIDELINES

Iryna Parsiy-Vergunenko

Doctor, Professor

Kyiv national economic university named after Vadym Hetman

Kyiv, Ukraine

Keywords: strategic accounting, strategic analysis, resource potential, business processes, competitive position.

The transformation of the accounting as a management information system at the micro and macro levels is determined by the changes in the economic environment, the integration into the global system, internationalization and globalization of the economic processes, the changing goals and objectives dictated by the market relations.

The expansion of the accounting and analytical information customer range has created the new requirements for accounting informativity and at the same time deepened the contradictions that are inherent to any science in a transition economy. The introduction of the national accounting regulations (standards) in Ukraine, which are based on the international accounting standards formally moved the domestic system closer to the Western accounting forms and principles. This, of course, gave the positive results, allowing to harmonize accounting and to facilitate understanding of Ukrainian reporting by the foreign investors and business partners. But at the same time meeting the requirements has been reduced to a formal attempt to adapt the old system to the new management reporting forms.

The further improvement of the accounting and analysis system principles, norms and rules should move towards giving the managers the information not only of the retrospective static nature, but also forward-looking, dynamic, allowing to make strategic decisions. Such accounting systems metamorphoses, which focus on the strategic management requires the informational integration, and the interpenetration of different branches of knowledge, which greatly enriches each of them. This means that the inclusion of purely statemonial into a tool for the long-term forecasting and prediction of events based on the current trends of the economic development. In international practice, such accounting acquired the name "strategic accounting".

Given the current trends in the accounting and analysis system formation at the same time finds it inappropriate to ignore the domestic approach to the conceptual framework. Introduced into Ukrainian and

Russian foreign vocabulary categories do not accurately reflect the logic of economic phenomena and processes, which are understood as traditional accounting and analytical procedures. So the semantic content of the "strategic accounting" concept is more appropriate to the concept of "strategic analysis".

Without going into the theoretical aspects of strategic analysis (this is a global independent research direction), the main phases of its process are:

- analysis of the actual state of the organization, determining its competitive position and evolution;
- analysis of the gap between the strategic objectives and the actual state of the enterprise;
- examination of the potential resource of the organization and determination its adequacy to achieve strategic objectives;
- prediction of the future events in the macro-and micro-environment, taking into account both positive and negative impact on their company;
- justification of the feasibility and the cost-effectiveness of planned activities;
- justification of the best ways to achieve the strategic objectives;
- optimization of the business processes from the perspective of risk and profitability;
- factor variance analysis of the actual data from the planned targets.

The release of these strategic analysis stages helps to standardize the basic procedures, to develop the appropriate mechanisms for their implementation, to determine the major challenges facing the strategic management.

Summarizing it should be noted that the role of the traditional management accounting and analysis is still important. At the same time the transformation of economic science is a natural evolutionary process, resulting in the emergence of strategic management accounting and an integral component of the strategic analysis. Thus, the concept of the strategic management accounting and strategic analysis needs a serious attention from both researchers and practitioners.

ПАРАДИГМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ

Татьяна Олеговна Терентьева

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: бухгалтерская парадигма, простая натуральная бухгалтерия, камеральная бухгалтерия, простая монетарная бухгалтерия, двойная статическая бухгалтерия, двойная динамическая бухгалтерия.

Совокупность наиболее распространенных и разделяемых большинством бухгалтеров взглядов, принимаемых в качестве образца решения проблемы, для теории бухгалтерского учета образует бухгалтерскую парадигму. История бухгалтерского учета выступает как сосуществование и смена его парадигм.

Понятие парадигмы ввел в бухгалтерский учет М.К.Уэллс (1976). Опираясь на труды Т.Куна (1922-1996), он рассматривал развитие учета как революционный процесс. Отличительным признаком классификации учетных парадигм у Уэллса выступает не объект бухгалтерского учета, а субъект, т.е. бухгалтер. Подход Уэллса носит субъективный характер и не связывает психологию бухгалтера с методологией учета.

В отечественной литературе Я.В.Соколов (1938-2010) разделял бухгалтерские парадигмы как по объектам, так и по методам учета. Он выделял три парадигмы: 1) униграфическая; 2) камеральная; 3) диграфическая. С точки зрения методологии учета камеральная парадигма представляет бюджетный учет. Униграфическая и диграфическая парадигмы – это коммерческий или патримональный учет. Камеральная бухгалтерия имеет своим предметом учет доходов и расходов, патримональная – учет имущества и результатов его использования. Пока деньги учитывались как один из видов имущества, разделение камеральной и патримональной бухгалтерий было невозможно. Став учетным измерителем, деньги разграничили камеральную и патримональную бухгалтерии, сформировав две парадигмы – камеральную и униграфическую (простую патримональную). Когда в состав последней были введены счета собственных средств, родилась диграфическая парадигма (двойная патримональная бухгалтерия).

Анализируя три приведенные парадигмы, можно, по крайней мере, две из них дифференцировать. Так, униграфическая парадигма может быть представлена натуральной и монетарной бухгалтерией, а диграфическая – статической и динамической парадигмами. Таким образом, можно выделить пять учетных парадигм:

1. Простая натуральная бухгалтерия – контроль за сохранностью ценностей – Инвентарный учет, натуральный измеритель.

2. Камеральная бухгалтерия – контроль за сметой доходов и расходов - кассовый метод, смета, доходы (денежные поступления), расходы (денежные выплаты).

3. Простая монетарная бухгалтерия – исчисление налогов – простая запись, кассовый метод.

4. Двойная статическая бухгалтерия – оценка имущества и ликвидности – двойная запись, оценка по рыночной стоимости.

5. Двойная динамическая бухгалтерия – оценка эффективности деятельности – двойная запись, оценка по себестоимости.

Введение понятия бухгалтерской парадигмы позволяет рассматривать развитие бухгалтерской науки как смену и сосуществование учетных парадигм. Это дает возможность различать, идентифицировать и совершенствовать общепринятые в бухгалтерском учете принципы, поскольку выбор бухгалтерской парадигмы связан с выбором задачи бухгалтерского учета, от которой зависит используемая учетная методология.

Сравнивая между собой основные характеристики пяти парадигм бухгалтерского учета, можно сделать два принципиальных вывода. Во-первых, на каждом этапе развития бухгалтерский учет в рамках той или иной парадигмы представляет одно и то же – хозяйственную жизнь своего объекта, но это всегда происходит по-разному и не всегда получается наилучшим образом. И во-вторых, выделение парадигм в бухгалтерском учете показывает, что о единой бухгалтерской методологии нет и речи. В наши дни правила камеральной, двойной статической или двойной динамической бухгалтерии часто сливаются у неспециалистов в единое понятие «бухгалтерский учет». Тогда как, если бы их различали, то неизбежно пришли бы к выводу, сформулированному еще в XVII в. Жаком Савари (1622-1690), что только множественность балансов позволяет примирить непримиримые противоречия во взглядах на факторы богатства и методы экономического и финансового анализа.

ACCOUNTING PARADIGMS: METHODOLOGY DEVELOPMENT

Tatiana O. Terenteva

*Ph.D., Associate Professor
Department of Statistics, Accounting and Audit
Saint-Petersburg State University
St. Petersburg, Russia*

Keywords: accounting paradigm, single-entry natural accounting, office accounting, single-entry monetary accounting, double-entry static accounting, double-entry dynamic accounting

Accounting paradigm, in bookkeeping theory, is a group of widespread and mostly shared accounting opinions, used as standard for problem solving. Accounting history acts as coexisting and changes of its paradigms.

The notion of paradigm was firstly introduced into accounting by Mr. M.C. Wells (1976). Basing on Mr. T. Kuhn`s (1922-1996) works, he considered accounting development to be a revolution process. The distinguisher of the accounting paradigm classification, elaborated by Mr. Wells, is not a bookkeeping object but a subject – accountant. Mr. Wells` approach is subjective and does not connect psychology of an account with bookkeeping methodology.

Speaking about Russian literature, Mr. Sokolov (1938-2010) divided accounting paradigms by objects and by bookkeeping methods. He pointed out three paradigms: 1) unigraphic; 2) office; 3) digraphic. From the point of view of accounting methodology office paradigm is budget accounting. Unigraphic and digraphic paradigms refer to commercial or patrimonial accounting. The object of studying in office bookkeeping is profit and loss calculation, as far as patrimonial is concerned, it is inventory and results of operations connected with it. Until money was considered as one of property forms it was impossible to distinguish office and patrimonial accounting. Having become accounting measurement instrument money marked out office and patrimonial bookkeeping and formed two paradigms- office and unigrafic (single-entry patrimonial). Digraphic paradigm (double-entry patrimonial accounting) appeared as soon as the latter included equity accounts.

Having analyzed three given paradigms we can differentiate at least two of them. Unigrafic paradigm can be presented as natural and monetary accounting, diografic one – as static and dynamic paradigms. As a result, we can point out five accounting paradigms.

Paradigm	Five accounting paradigms	
	The principal target	Methodological characteristics
1. Single-entry natural accounting	Values safety control	Inventory, natural index
2. Office accounting	Profit and loss statement control	Cash method, estimate, profit- income, loss- payments
3. Single-entry monetary accounting	Computations of taxes	Single-entry recording, cash method
4. Double –entry static accounting	Property and liquidity evaluation	Double-entry recording, evaluation according to market-value
5. Double-entry dynamic accounting	Operation efficacy evaluation	Double-entry recording, evaluation according prime cost

The introduction of the notion of accounting paradigm makes it possible to present the development of accounting science as changes and coexisting of bookkeeping paradigms. Thanks to that it is possible to differentiate, identify and perfection commonly used accounting principles as the choice of a paradigm is connected with a choice of accounting target which determines applied accounting methodology.

Having compared the principle characteristics of the 5 bookkeeping paradigms we can draw two main conclusions. Firstly, on every stage of development process accounting, in any paradigm, presents the same-economical life of its object, but every time it works in its proper way and does not guarantee the best result. Secondly, separation of paradigms in accounting makes it evident that there is no common bookkeeping methodology. Nowadays the rules of office, double-entry static or double-entry dynamic accounting represent the notion of accounting for nonqualified specialists. However, if these rules were separated, people would draw a conclusion, formulated by J. Savary in XVII century, that multiplicity of balances make it possible to couple together irreconcilable contradictions of opinions concerning wealth factors and economical and finance analysis methods.

РАЗМЫШЛЕНИЯ Я. В. СОКОЛОВА О ЗНАЧЕНИИ БИХЕВИОРИСТИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Надежда Владимировна Ситникова

ассистент

*Санкт-Петербургский Государственный Торгово-Экономический
Университет (СПбГТЭУ)*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, бихевиористическая теория, психология.

Информационная направленность бухгалтерского учета, потребности пользователей учетной информации вызывают необходимость формирования новых подходов к теории бухгалтерского учета. Одним из ведущих подходов к исследованию теории бухгалтерского учета является бихевиористический. В настоящее время существует множество научных работ зарубежных ученых, посвященных проблемам бихевиористических исследований бухгалтерского учета, среди которых можно выделить работы К. Аргириса, А. Белкаой, Д. Бирберга, К. Девине, М. Шиелдса, и др. К сожалению, в отечественной литературе им не уделено должного внимания. Это объясняется целым рядом факторов: недостатком литературы на русском языке, трудностями перевода зарубежной литературы и, зачастую, предвзятым отношением к влиянию психологии на бухгалтерский учет.

Одним из первых, кто попытался изменить сложившуюся ситуацию, был Я.В. Соколов. Он обозначил бихевиористическую теорию, как одну из актуальных теорий бухгалтерского учета Я.В. Соколов в своей статье «Рыночная экономика и психологические аспекты бухгалтерского учета» 1992 года: «Каждый факт хозяйственной жизни, приводящий к изменению средств и источников, одновременно предопределен решениями строго определенных администраторов и, следовательно, любой такой факт автоматически приводит к изменению прав и обязанностей лиц, занятых в хозяйственном процессе и имеющих отношение к совершаемому факту хозяйственной жизни, ибо за каждым фактом стоят живые люди с их взглядами, интересами, особенностями, с их психологией».

Рассматривая англо-американскую школу бухгалтерского учета, Я.В. Соколов акцентировал внимание на вкладе бихевиоризма в теорию учета. «Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии,

причем в варианте бихевиоризма. Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул — реакции. Документ — это стимул, а реакция бухгалтера должна быть predetermined этим стимулом (документом). Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов — решений».

Далее в одной из своих главных работ, посвященных вопросам истории бухгалтерского учета, он отмечает: «Современные теории бухгалтерского учета носят ярко выраженный персоналистический характер, ибо они сводят объяснение хозяйственных процессов к поведению лиц, в этих процессах занятых». Он выделил четыре персоналистические теории: 1) правовую, 2) психологическую, 3) информационную и 4) лингвистическую.

Я.В. Соколов дает следующее определение бихевиористической теории бухгалтерского учета. Психологическая, точнее бихевиористическая, теория рассматривает каждое информационное сообщение, представленное в бухгалтерском учете, как стимул, призванный вызвать у пользователя, получателя этой информации, соответствующую реакцию.

Предложенное определение в настоящее время можно назвать классическим, так как во многих работах, посвященных исследованиям бихевиористической теории в бухгалтерском учете, и в России и на Украине, оно является базисом. Его можно встретить в работах Д.Л. Волкова, Т.В. Давидюка, С.Ф. Легенчука, Н.А. Каморджановой, А.И. Нечитайло и др.

Особый интерес вызывает работа Я. В. Соколова в соавторстве с Н.А. Каморджановой и М.В. Лычагиным, посвященная проблемам, методам изучения и обучения бухгалтерского учета. В ней авторы предлагают использовать основную концепцию бихевиоризма «стимул-реакция» при выработке у студентов взаимной связи первичных документов с соответствующими корреспонденциями счетов.

Резюмируя, можно констатировать, что Я.В. Соколов является основоположником бихевиористической теории в отечественном бухгалтерском учете. Именно его работы легли в основу дальнейших исследований в данной области.

THOUGHTS OF J. V. SOKOLOV ABOUT SIGNIFICANCE OF BEHAVIORAL THEORY IN ACCOUNTING

Nadezhda V. Sitnikova

Assistant Professor

Saint-Petersburg State University of Commerce and Economics

St. Petersburg, Russia

Key words: accounting theory, behavioral theory, psychology.

Informative orientation of accounting, needs of the users of accounting information necessitate new approaches to accounting theory. One of the main approaches to the study of accounting theory is behavioral. Currently, there are many scientific studies of foreign scientists, that are devoted to the problems of behavioral accounting research, among which are the studies of C. Argyris, A. Belkaoy, D. Birnberg, K. Devine, M. Shields, etc. Unfortunately, in the Russian literature, they are not given proper attention. This explains many factors: the lack of literature in Russian, lost in translation of foreign literature, and often biased attitude to the influence of psychology on the accounting.

The famous Russian scientist J.V. Sokolov was one of the first who appreciated the impact of psychology on the accounting. Making analyses of some economic life facts in his article "The market economy and the psychological aspects of accounting" in 1992, he said that "any fact will automatically lead to a change in the rights and duties of people employed in the economic process and relating a continuing fact of economic life, for every fact there are real people with their views, interests, especially with their psychology". Subsequently J.V. Sokolov emphasizes that psychology is reflected in the accounting records as a behaviorist theory.

Considering the English-American school of accounting, J.V. Sokolov focused on the contribution of behavioral science to the accounting theory. "The desire to turn into a tool of management accounting accountants led to the use of the English-speaking psychology, and in the version of behaviorism. Accountants are guided by the following scheme: stimulus - response. Document - the stimulus and the response must be an accountant prejudice to the stimulus (document). Due to psychological treatment ensures standardization of accounting work. It turned into a set of pre-defined options - making. "

In one of his major study about the history of accounting, he said: "The modern accounting theory is distinctly personal character, because they reduce the explanation of economic processes to the behavior of

the persons involved in these processes." He identified four personalistic theories: 1) legal, 2) psychological, 3) informational and 4) the linguistic.

J.V. Sokolov gives the following definition behavioral theory of accounting. Psychological, or, rather behavioral theory, considers each data message shown in the accounting records, as an incentive, designed to get the user, the recipient of this information, the appropriate response.

The proposed definition can now be called a classic, as in many behavioral accounting researches, and in Russia and Ukraine, it is a basis. It can be found in the works of D.L. Volkov, T.V. Davidiuk, S.F. Legenchuk, N.A. Kamordzhanova, A.I. Nechitailo etc.

It interests the study of J.V. Sokolov in collaboration with N.A. Kamordzhanova and M.V. Lychagin that is devoted to the problems of learning and teaching of accounting. In it, the authors suggest using the basic concept of behaviorism "stimulus-response" in the development of students' interconnection of accounting documents with the relevant correspondence of accounts.

Summarizing, I can say that J.V. Sokolov is the founder of behavioral theory in the Russian accounting. His researches were the basis for further research in this area.

ОТНОСИТЕЛЬНОСТЬ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ КАК СЛЕДСТВИЕ НЕОДНОЗНАЧНОСТИ ТРАКТОВКИ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ (НА ПРИМЕРЕ ЛИТЕРАТУРНЫХ ПРОИЗВЕДЕНИЙ)

Наиля Дмитриевна Савенкова

*член АССА, соискатель ученой степени
кандидата экономических наук*

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: относительность, факты хозяйственной жизни.

Под относительностью в общем смысле понимается: «значение чего-нибудь, обнаруживающееся только в сопоставлении с другим, условность».

Относительность бухгалтерского учета выражается в нескольких аспектах:

Невозможность учета всех фактов хозяйственной жизни, которые происходят с хозяйствующим субъектом.

Использование профессионального мнения бухгалтера, которое может отражать только выбранную точку зрения относительно учета или не учета того или иного факта хозяйственной жизни, но не учитывать другие варианты.

Данные идеи были изучены в работах Соколова Я. В., который рассматривал относительность бухгалтерских данных на следующих примерах:

Несовершенство принципа двойной записи;

Отличие принципов морального и физического износа основного средства от принципов начисления его амортизации согласно принятым правилам учетной политики;

Относительность величины бухгалтерской прибыли в отчетности вследствие применения тех или иных профессиональных суждений и принятых учетных политик по начислению резервов, списанию запасов, способам начисления амортизации основных средств и т.п.

Изучать относительность данных бухгалтерского учета и отчетности невозможно без обращения к конкретным ситуационным примерам. В качестве модели могут быть использованы как практические, так и учебные примеры. Также могут быть использованы и общеизвестные широкой аудитории произведения писателей и поэтов. Так, например, в произведениях классической русской литера-

туры описываются ситуации, которые могут быть рассмотрены как факты жизни хозяйствующих субъектов, и, следовательно, быть отражены на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Обращение к подобным источникам будет способствовать лучшему пониманию не только проблем относительности данных бухгалтерского учета и отчетности. Вышеупомянутые источники могут быть использованы в качестве учебной модели и при рассмотрении других сложных вопросов бухгалтерского учета, например, концепций исчисления прибыли, соотношения доходов и расходов между отчетными периодами, начислений оценочных резервов и т.п.

В качестве примера рассмотрения относительности данных бухгалтерского учета и отчетности использована одна из сказок Александра Сергеевича Пушкина («Сказка о рыбаке и рыбке»). В данной сказке описываются события из жизни героев, трактовка которых для целей бухгалтерского учета не является однозначной.

На примере рассматриваемого произведения можно выделить следующее бухгалтерские проблемы:

Каким образом учитывать получение от Рыбки объектов (корыто, изба) - в качестве актива или дохода?

Каким образом учитывать получение титулов (дворянский и царский титулы) - как единый комплекс или как отдельный набор не связанных в единый комплекс активов и обязательств?

За счет каких источников были получены вышеуказанные активы/доходы?

Анализ данного произведения свидетельствует о том, что на бухгалтерские записи в значительной степени влияет профессиональное суждение бухгалтера. Факты хозяйственной жизни могут быть трактованы различным образом, в чем и выражается одно из проявлений относительности данных бухгалтерского учета и отчетности.

RELATIVITY OF ACCOUNTING INFORMATION AS A RESULT OF AMBIGUOUS INTERPRETATIONS OF THE FACTS OF ECONOMIC LIFE (BASED ON THE EXAMPLES FROM LITERATURE)

Naila D. Savenkova

*ACCA member, PhD student in economics
St. Petersburg State University*

St. Petersburg, Russia

Keywords: relativity, the facts of economic life

Relativity, in general, means: "the meaning of something, is found only in relation to the other, contingent."

Relativity of accounting can be expressed in several ways:

- Failure to take into account all the facts of economic life, which occur to a business entity.
- The use of professional judgment in accounting or not taking to account a fact of economic life.

These ideas were studied by J. V. Sokolov, who considered the relativity of accounting data in the following examples:

- Imperfection principle of double entry;
- The difference between the principles of moral and physical deterioration of the asset from the principles of calculation of depreciation according to the accepted rules of accounting policies;
- The relative magnitude of the reported accounting profits from the use of any judgment and the accounting for allowances, write-off of inventory, methods of depreciation of fixed assets, etc.

Studying the relativity of accounting data is impossible without reference to specific examples. Different case studies can be used from theory and practice. Well-known examples from literature created by famous writers and poets can also be appropriate. For example, in the works of classical Russian writers there are many situations which can be considered as facts heroes' lives and, therefore, be reflected in accounting and financial reporting. Addressing to such sources can contribute to a better understanding not only the problems of relativity, but the accounting systems and financial statements. The abovementioned sources can be used as a training model in the analysis of other complex accounting issues, such as the concepts of profit calculation, correlation of income and expenses between periods, creation of allowances, etc.

As an example of the relativity of accounting data and reporting it was used one of Alexander Pushkin's fairy tales ("The Tale about the Fisher and the Fish"). In this tale it is described the events from heroes

lives. Interpretation of such events for accounting purposes may be ambiguous.

Based on the abovementioned example the following accounting issues should be addressed:

- How to account objects received by the Fisher from the Fish - as an asset or income?
- How to account for the title (and the royal titles of nobility) - as a complex or as a separate set of unrelated assets and liabilities?
- Which sources of income/assets should be credited?

Analysis of this tale shows that professional judgment of accountant influences significantly to accounting records. Facts of economic life can be interpreted in different ways, and this is in one of the examples of accounting and financial reporting relativity.

ГАРМОНИЗАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПЕРЕХОД НА МСФО: ПРОШЛОЕ И БУДУЩЕЕ

Анна Борисовна Высотская

*к.э.н., ст. преподаватель
кафедра бухгалтерского учета и аудита
Южный федеральный университет*

Ростов-на-Дону, Россия

Ключевые слова: МСФО, матричное моделирование, Россия, гармонизация.

Международные стандарты бухгалтерского учета влияют национальные учет в основном двумя способами: путем включения его частей в законодательные требования и местные стандарты, а также формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО значительным количеством предприятий России, например, кредитными организациями, которые обязаны это делать по требованию Банка России.

Развитие любой науки предполагает создание и совершенствование объектов научного исследования. Бухгалтерский учет не является исключением в этом смысле. Кроме того, учет сам по себе является средством моделирования экономических отношений между институциональными единицами, которые актуализируются в событийном бухгалтерском учете. Поэтому методы моделирования, сосредоточенные на разработке моделей в области исследования в области бухгалтерского учета, можно рассматривать как основные инструменты его теоретического развития и, на этой основе, как совершенствование его практического применения.

Тем не менее, методы моделирования в бухгалтерском учете (от начальной записи до формирования бухгалтерской отчетности) практически повторяют с большой точностью те же действия, которые осуществляются на практике, используя предварительные численные примеры. Для российских бухгалтеров традиционно присущ подход «приоритет формы над содержанием», который не согласуется с назначением МСФО. В нашей стране исторически сложилось, что государство является основным и единственным пользователем финансовой информации, а учетные технологии применялись исключительно для формирования налоговой отчетности. Кроме того, МСФО не вписывается в существующую структуру законодательства России. Наконец, в России существует большое количество спе-

циалистов, которым необходимы знания в области МСФО, а это около трех миллионов бухгалтеров.

Упомянутые выше факты представляются значительными сложностями на пути гармонизации национальных систем учета, в силу сложности их соотнесения с различными методами учета. Отсюда следует, что необходимо двигаться в направлении создания мета-модели бухгалтерского учета, которая явилась бы компактной, понятной во всем мире и инвариантной по отношению к начальным данным бухгалтерского учета, но легко адаптируемой к существующим национальным системам бухгалтерского учета во всем их многообразии. Одним из эффективных инструментов создания такой мета-моделей математического моделирования, является, в частности тот, который использует основные понятия и операций матричной алгебры.

HARMONIZATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING SYSTEMS DURING THE TRANSITION TO IFRS: PAST AND FUTURE

Anna B. Vysotskaya

*PhD, Senior lecturer in accounting
Southern Federal University*

Rostov-on-Don, Russia

Keywords: IFRS, matrix modelling, Russia, Harmonization

International standards influence to local accounting mostly by two ways: by insertion of its parts into legislative requirements and local standards as well as by direct IFRS financial reporting by significant amount of Russian enterprises, e.g. credit organizations, which are required to do so by statute of the Bank of Russia.

As the development of any science implies creation and improvement of the objects researched by a science. Accounting is not an exception in this sense. Moreover, accounting itself is a means of modeling of economic relations between the institutional units which are actualized in accounting events. That's why the method of modeling focused on designing models in the area researched in accounting can be considered as one of the basic tools of its theoretical development and, on this basis, of its practical application perfection.

However, the methods of modeling the technology of accounting (from initial records to formation of accounting reports) practically repeats with great exactness the same steps which are implemented in practice, using provisional numerical examples. For accountants in Russia traditionally inherent the approach of "the priority of form over content", which is not consistent with the spirit of IFRS. Historically, the State was the main and the only user of financial information and the major application of accounting was limited to tax reporting. Besides, IFRS does not fit into the existing structure of the Russian legislation. Finally, in Russia there are many people who need to teach IFRS, it is about three million accountants.

This fact seems to be a stumbling block on the way of harmonizing of national accounting systems as it complicates their conceivability due to the difficulty of their observation and the visible variety of accounting techniques. From this statement it follows that it is necessary to move in the direction of creating accounting meta-models which are compact and universe and which are invariant to the initial accounting data but easily adaptable to the existing national accounting systems in all their diversity. One of the effective tools of creating such meta-models is mathematic modeling, in particular the one which uses the basic notions and operations of matrix algebra.

ДОСТОВЕРНОСТЬ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Карина Александровна Терешенко

аспирант

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Институт экономики

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, достоверность, закон, принципы, нормативное регулирование

Современные условия развития экономики обуславливают активное реформирование на законодательном уровне процессов консолидации с целью обеспечения пользователей консолидированной финансовой отчетности достоверными данными в отношении группы компаний. Однако неоднозначность положений нормативного законодательства, не проработанность критерия достоверности в отношении консолидированной финансовой отчетности, отсутствие единой методики по формированию такой отчетности, а также проверки ее достоверности вызывают на практике достаточно много возможностей для осуществления процессов манипулирования бухгалтерскими данными. Именно поэтому вопросы по эффективному формированию механизма, обеспечивающего достоверность бухгалтерских данных, в настоящее время являются весьма актуальными.

В связи с ориентацией экономической политики России на гармонизацию и стандартизацию учетных процессов в соответствии с МСФО, сравнительно недавно был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Однако данный закон не достаточно проработан и не охватывает всей специфики деятельности, связанной с консолидацией. Данный факт обуславливает потребность в дальнейших уточнениях и более детальном структурировании этого нормативного документа.

Среди основных задач, требующих решения в рамках формирования российскими компаниями достоверной консолидированной отчетности в соответствии с МСФО, можно выделить следующие:

1. Утверждение в российском законодательстве принципов МСФО;
2. Установление строгого контроля за соблюдением данных принципов при формировании отдельными компаниями группы

(материнской, дочерними) индивидуальных финансовых отчетностей в соответствии с требованиями РСБУ;

3. Формирование эффективного механизма проверки достоверности данных консолидированной отчетности.

При этом основные изменения Закона «О консолидированной финансовой отчетности» целесообразно проводить в отношении структуры самого закона, оптимальное состояние которой следует определить исходя из международной практики. Данный закон следует детализировать и расширить, включив в него более подробную регламентацию процесса составления консолидированной финансовой отчетности, что будет способствовать обеспечению принципа достоверности при формировании такой отчетности.

Поскольку одной из наиболее важных информационных потребностей в настоящее время является потребность в достоверной информации, целесообразно рассмотреть эволюцию данного понятия в различных учетных парадигмах. Исходя из анализа развития учетных парадигм, в настоящее время существуют два противоположных подхода к определению принципа достоверности в бухгалтерском учете, а именно:

Нормативно-правовой подход, согласно которому достоверность учетных и отчетных данных определяется с точки зрения ее четкого соответствия нормам и правилам.

Подход, основанный на выражении бухгалтером собственного мнения (так называемого, профессионального суждения) при ведении учета и формировании отчетности.

При этом одна из современных тенденций развития бухгалтерского учета заключается в формировании единой интернациональной модели МСФО. Между тем, для российского бухгалтерского учета характерно регулирование на основе нормативно-правового подхода, согласно которому достоверность учетных и отчетных данных определяется с точки зрения их четкого соответствия нормам и правилам. Данный факт обусловил необходимость разработки эффективной системы учетных принципов, позволяющих обеспечить достоверность бухгалтерских данных. Центральное место в разработанной системе принципов отведено принципу достоверности. Суть же всех остальных принципов сводится к обеспечению выполнения принципа достоверности при формировании консолидированной финансовой отчетности.

Важное значение имеет анализ трактовки понятия достоверности в бухгалтерском учете различными авторами. Если рассматривать достоверность консолидированной финансовой

отчетности, то это понятие имеет более узкое значение, чем достоверность бухгалтерских данных. Одни ученые под достоверной информацией понимают ту, которая напрямую отвечает требованиям нормативно-правовых документов, другие – информацию, отражающую реальное положение событий хозяйствующего субъекта. Таким образом, под достоверностью отчетной информации следует понимать истинное положение дел в организации, отражение которых обуславливается соответствующим нормативным законодательством, с целью принятия на основе данной информации эффективных экономических решений пользователями отчетности.

THE RELIABILITY OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

Karina Tereshenko

Post-graduate student

St. Petersburg State University of Economics

St. Petersburg, Russia

Keywords: consolidated financial statements, reliability, law, principles, normative regulation.

The modern trends of the economy development provide for the dynamic legislative reforms of consolidation processes in order to guarantee the utilizers of the consolidate financial statements receive reliable data with regards to a group of companies.

However, the ambiguity of the provisions of the regulatory legislation, the lack of thorough work through of the reliability criteria in respect of the consolidated financial statements, the absence of common guidelines to produce such statements and validate their reliability result in rather many possibilities to manipulate accounting data. That is why the issue of the effective mechanism formation that would ensure the reliability of the accounting data, are nowadays of great interest.

Recently the Federal Law № 208-FZ "On the Consolidated Financial Statements" was passes, which is due to the focus of the Russian economic policy on the harmonization and standardization of accounting processes in accordance with IFRS. However, the law is not worked through in detail and does not provide for the specificity of consolidation. This determines the need for further clarification and more detailed structuring of the legislation act.

The main challenges to be addressed to make Russian companies produce reliable consolidated statements in accordance with IFRS are presented below:

1. Approval of IFRS principles in Russian legislation;
2. Strict control over the enforcement of these principles by companies (holding company and subsidiaries) when producing individual financial statements in accordance with RAS;
3. Establishment of an effective control mechanism to provide for the reliability of consolidated statements.

The major changes in the law "On the consolidated financial statements" should be targeted towards the structure of the law itself, which in its turn needs to be determined on the basis of international practice. The law needs to become more detailed and expand to include a more precise regulation of the process of producing the consolidated

financial statements. This will contribute to the reliability of such statements.

As demand for reliability is one of the most important informational demands of today, it would be reasonable to consider the evolution the concept in various accounting paradigms. From the point of view of the analysis of accounting paradigms, there exist currently two different approaches to determining the reliability principle in accounting, namely:

1. Regulatory approach according to which the reliability of the accounting and reporting data is defined in terms of its compliance with standards and regulations.

2. The approach based on the opinion of the accountant (the so-called professional judgment) in accounting and reporting.

One of the modern trends in the development of accounting is to create the unified international model IFRS. Meanwhile, the Russian accounting regulation is characterized by the regulatory approach according to which the reliability of the accounting and reporting data is defined in terms of their compliance with standards and regulations. This fact has led to the necessity to develop an effective system of accounting principles, which would provide for the reliability of the accounting data. The principle of reliability has the central place in the developed system. The meaning of all the other principles is to ensure the implementation of the reliability principle in the development of consolidated financial statements.

It is important to analyze how different authors interpret the concept of reliability in accounting. If we consider the reliability of the consolidated financial statements, the term has a narrower meaning than the reliability of the accounting data. Some academics understand reliable information as the one that directly follow the standards and regulations, others – the information that reflects the actual state of the entity. Thus, the reliability of accounting information is to be considered as the actual situation in the entity, which is reflected by the corresponding regulative legislation and is the basis for economically effective decisions made by the utilizers of the accountings.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С НЕМЕЦКИМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ПРИМЕРЕ ВЕТРОВЫХ МЕЛЬНИЦ

Мария Бенгардт

Малтэ Пузеванд, доктор

Ремма Сассен, доктор

Институт бухгалтерского учета и налогообложения

Гамбургский университет

Гамбург, Германия

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, незавершенное производство, запасы, ветровые мельницы

Цель статьи: проанализировать бухгалтерскую отчетность незавершенного производства в Германии и в России. На этой основе могут быть выявлены, с одной стороны различия, а с другой стороны сходства, полученные выводы могут быть использованы для дальнейшего развития стандартов бухгалтерской отчетности обеих стран. В качестве объекта исследования выбран производитель ветряной энергии.

Предпосылки должны основываться как на построении баланса, так и на оценке незавершенного производства в соответствии с немецкими и российскими стандартами бухгалтерского учета. Кроме того, речь будет идти так же о дополнительных характеристиках в приложении к бухгалтерской отчетности, таких, как необходимые отчеты о финансовом положении дел. Российские положения по бухгалтерскому учету разрабатывались на основе МСФО, соответственно неизбежно совпадение с ними.

В качестве объекта исследования для иллюстрации различий и сходств относительно отчетности о незавершенном производстве в Германии и России выбран производитель ветровой энергии. В частности на фоне энергетических изменений в Германии, которые имеют цель отказа от общепринятого получения энергии через уголь, газ и ядерную энергию в сторону возобновляемой энергии, ветровые мельницы приобретают все большее значение. В соответствии с данными Федерального союза ветровой энергии за 2011 г. в Германии существует около 22 000 ветровых мельниц с общей производительностью приблизительно 29 000 МВ (из них в 2011 году установлено приблизительно 2100 МВ). Кроме того, ожидается переход на новые виды энергии, как только будут уменьшены существующие политическое ограничения. В России в среднесрочной пер-

спективе будет также повышаться значение использования ветровых мельниц при производстве электроэнергии, чему в частности способствует цель развития возобновляемой энергии до 4,5 % доли рынка по производству электроэнергии.

По причине роста размера парка ветровых установок, как в Он-шорных, так и в Оф-шерных зонах, а так же во взаимосвязи с возрастанием активности по переходу на новые виды энергии, роль проекта возрастает. Из этого следует повышение значения незавершенного производства для отчетности производителей ветровых мельниц.

Статья предоставляет во внимание изготовление и установку ветровых мельниц, которые имеют явное преимущество и указывает при этом на проблемы оценки и проблемы разграничения затрат в оборотных средствах предприятия, разрабатывает варианты решения и сравнение между российскими и немецкими стандартами финансовой отчетности

На практике отражается незавершенное производство в балансе ведущего производителя ветровой энергии в составе материально-производственных запасов (Например Nordex 2011: 85 милл. Евро к валюте баланса 1029 мил. Евро; REPower 2010/2011 103 милл. Евро к валюте баланса 1346), соответственно это позиция баланса имеет большое значение.

ACCOUNTING OF INVENTORIES IN ACCORDANCE WITH GERMAN HGB AND RUSSIAN PBU IN RESPECT OF WIND POWER PLANTS

Mariia Bengardt

Malte Posewang Dr.

Remmer Sassen Dr.

Hamburg University, Hamburg, German

Keywords: financial statements, work in progress, stocks, wind power plants.

This paper analyses accounting standards regarding inventories, both in German HGB and in Russian PBU. We point out the similarities as well as the differences between these two accounting systems. Thus, we draw conclusions regarding possible improvements and further developments of the relevant accounting standards. The subject of investigation is a manufacturer of wind power plants.

We focus on the balance sheet recognition as well as the valuation of inventories, especially concerning works in progress, which relate to wind power plants under construction. In addition, we include the notes and – if necessary – the management report. The Russian PBU have been developed on the basis of the IAS/IFRS. For instance, there is no management report in the PBU like in the German HGB.

We choose manufacturers of wind power plants as an exemplification to illustrate our results on similarities and differences between German HGB and Russian PBU. Furthermore, we focus on the onshore sector, which means the installation of wind power plants on the mainland.

The turnaround in energy policy in Germany emphasizes the rising importance of wind energy as a source of electricity. This far reaching conversion of the present energy infrastructure strives for an approach, which is much more based on renewable energy sources and sets multiple challenges in the process away from a mainly coal, oil and nuclear power based energy supply. In accordance with the German Wind Energy Association (BWE), in 2011 some 22,000 wind power plants with an installed capacity of around 29,000 megawatts (whereof 2,100 megawatts were installed in 2011) made up around eight percent of Germany's power supply. Furthermore it is likely to have extended repowering activities as soon as the present administrative obstacles are minimized. In Russia as well, the importance of the usage of wind power will rise in the medium term, not only due to the goal of the government of achieving a higher market share of the electricity generation market.

The installation size of wind power projects is expanding due to the rising size of wind parks in conjunction with growing repowering activities. The importance of inventories and especially works in progress will rise further as a result of this development. The balance sheet of leading manufacturers of wind power plants show considerable amounts of inventories (for instance Nordex 2011: € 85 Mio. in regard to a balance sheet total of € 1.029 Mio; REPower 2010/11: € 103 Mio. in regard to a balance sheet total of € 1.346 €), which emphasize the large significance of this item.

Our paper focuses on wind power plants, whose installation continues beyond the balance sheet date and thus affects two periods. It points out the occurring problems regarding valuation and the accrual basis of accounting. Furthermore, we compare PBU and HGB and develop proposal solutions.

ПРОИЗВОДНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ КАК ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

Ирина Ивановна Бочкарева

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: производные финансовые инструменты, концептуальная реконструкция фактов хозяйственной жизни, справедливая стоимость.

Научное наследие Я.В. Соколова в области фундаментальных категорий бухгалтерского учета дает возможность трактовки сложных вопросов учета и оценки производных финансовых инструментов (ПФИ).

Вопросы отражения в учете и отчетности производных финансовых документов являются дискуссионными. В существующей российской практике бухгалтерский учет ПФИ до даты исполнения договора не ведется (за исключением расчетов и платежей, возникающих до даты исполнения договоров), и в финансовой отчетности они не отражаются. Это связано с правилом признания в учете обязательств по договору – с момента начала исполнения условий договора одной из сторон. Вместе с тем с увеличением роли ПФИ на финансовых рынках необходимость их отражения в финансовой отчетности становится актуальной. Поиск методологии учета ПФИ ведется по двум направлениям. Ряд специалистов считают, что в учете должны отражаться расчеты по ПФИ как текущие, так и будущие, начиная с момента заключения договора. Другой подход состоит в реализации идей МСФО, когда в учете отражаются собственно ПФИ по справедливой стоимости (финансовый актив у одной стороны контракта и финансовое обязательство у другой). На момент заключения договора справедливая стоимость ПФИ может быть равна нулю.

Такое различие в методологии учета ПФИ основано на различном понимании предмета бухгалтерского учета – факта хозяйственной жизни (ФХЗ). Данная категория, введенная сначала в научный лексикон, а сейчас и в законодательные и нормативные акты, была определена Я.В. Соколовым еще в 1979 году. В наиболее завершенном виде учение о ФХЗ представлено в его работе «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни»¹. В данной работе отражение ФХЗ в учете рассматривается

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР;ИНФРА· М 2010.-224с.

как концептуальная реконструкция, которая «предусматривает концептуальную, т.е. теоретическую, перестройку, восстановление объекта, в данном случае факта хозяйственной жизни – F, с точки зрения какой-то (или каких-то) теоретической концепции, включающей некий набор принципов, выбор которых вытекает из задач, соотносимых с теми или иными слоями F»².

Анализируя данное определение, ряд авторов приходят к заключению о превалировании ретроспективного метода изучения отраженного факта хозяйственной жизни в учении Я.В. Соколова. Это делает, по их мнению, невозможным отражения факта заключения договора по сделке с ПФИ. Предлагается другой подход – концептуальной конструкции факта хозяйственной жизни. Под концептуальной конструкцией понимается целенаправленный информационный процесс, в котором на основе аналитических расчетов формируется действие и предопределяются события совершения факта хозяйственной жизни. Отсюда, например, на момент заключения форвардного договора в учете отражается одновременно условный актив (дебиторская задолженность) и условное обязательство (кредиторская задолженность), вытекающие из условий договора. Таким образом, факт заключения договора считается условным, а реальным факт становится при исполнении договора.

Вместе с тем учение о ФХЗ позволяет жизненный цикл ПФИ рассматривать как поток ФХЗ, начиная с момента заключения договора до момента исполнения. В экономических слоях факта на момент заключения договора признается ПФИ по справедливой стоимости, далее в учете и отчетности отражаются факты изменения справедливой стоимости, а также факты по фактическим платежам и расчетам и, наконец, факт исполнения или прекращения обязательств и требований по договору. В интересах пользователей информации ПФИ следует отражать и в юридических слоях фактов (обязательно-правовых). Для этого необходимо построить особую систему внебалансовых счетов или счетов особого «внутреннего учета», на которых отражается возникновение и прекращение текущих и будущих требований и обязательств. Такой подход в настоящее время реализуется в учете кредитных организаций.

² Там же, с.42.

DERIVATIVE FINANCIAL INSTRUMENTS AS FACTS OF ECONOMIC LIFE

Irina I. Bochkareva

*Ph.D, Associate Professor
Department of Statistics, Accounting and Audit
Saint Petersburg State University
Saint Petersburg, Russia*

Key words: derivative financial instruments (DFIs), conceptual reconstruction of economic events, fair value.

Ya. V. Sokolov's scientific ideals in the sphere of fundamental accounting concepts give us an opportunity to treat complicated questions on accounting and assessment of DFIs.

Questions of DFIs transactions in accounting and financial statements are under discussion. According to current Russian practice, the DFIs before an agreement's fulfillment don't record and don't perform in financial statements. This is due to the rule of recognition of the obligations under the contract from the time of commencement of the terms of the agreement by at least one side. However, owing to the increasing role of PFI in the financial markets the requirement of its reflection in the financial statements became relevant. Search of PFI accounting methodology is conducting in two directions. Some specialists believe that both current and future PFI should be reflected in the accounting calculations from the moment of entering into a contract. Another approach is to implement ideas IFRS when the actual PFI at fair value (a financial asset of one party to the contract and a financial liability of the other) is recorded in accounting. At the time of signing the contract fair value of the PFI can be equal to zero.

This difference in accounting methodology based on the different PFI being understood subject of accounting - the fact of economic life (FHZ). This category, which was introduced first in the scientific lexicon, and now in the laws and regulations has been identified by Ya. V. Sokolov in 1979. In the most complete form of exercise FHZ represented in his paper "Accounting as the sum of the facts of economic life."

The doctrine about FHZ allows considering the life cycle of PFI as a current of FHZ from the date of signing the contract to the time of execution. In economic fact's stratas at the time signing the contract PFI is recognized at fair value, then in accounting and financial statements the facts of changes in the fair value are recorded and the facts of the actual payment and settlement system and, finally, the fact of the execution or termination of obligations and requirements of the contract. According to

the user's needs PFI should be recorded in the layers of legal facts (obligations) too. For that you must build a special system of off-balance sheet accounts or accounts of a special "internal accounting", which is reflected by the appearance and termination of current and future requirements and obligations. At present this approach is being implemented in the accounting of credit institutions.

ВЫБОР БАЛАНСОДЕРЖАТЕЛЯ ПРЕДМЕТА ЛИЗИНГА: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ

Людмила Станиславовна Тарасова

*аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный экономический универ-
ситет, Институт экономики*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: финансовая аренда (лизинг), балансодержатель предмета лизинга, лизингодатель, лизингополучатель, бухгалтерский учет аренды, баланс.

Выбор балансодержателя предмета лизинга является одним из существенных условий договора финансовой аренды (лизинга), которое определяет порядок бухгалтерского учета и налогообложения лизингового имущества.

В соответствии с п. 1 ст. 31 Федерального Закона 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Приказ Минфина России от 17 февраля 1997 г. N 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» также предусматривает организацию бухгалтерского учета у лизингодателя и лизингополучателя в зависимости от того, у кого на балансе числится лизинговое имущество.

Среди экономистов до настоящего времени не выработано единого подхода по проблеме выбора балансодержателя лизингового имущества. Так, например, Семенихин В.В. считает, что, исходя из критерия практической выгоды, предмет лизинга надо учитывать на балансе лизингодателя, так как при таком варианте учета обе стороны лизинговой сделки снимают с себя ряд рисков и минимизируют затраты на проведение операции. Кроме того, учет на балансе лизингодателя более выгоден для лизингополучателя, так как упрощается бухгалтерский учет полученного в лизинг имущества, а также отсутствуют налоговые обязательства перед бюджетом по налогу на имущество.

Алексеева Г.И. придерживается позиции выбора балансодержателя лизингового имущества в лице лизингополучателя, мотивируя тем, что поскольку финансовая аренда (лизинг) представляет собой своеобразное кредитование, это значит, что должны быть сопоставимы активы организации, приобретающей имущество за плату в обычном порядке, с активами

покупателей подобного имущества посредством финансовой аренды (лизинга).

Ученые Ковалев В.В., Антошина О.А. также считают целесообразным рассматривать лизингополучателя в качестве балансодержателя предмета лизинга, приводя иную аргументацию: именно лизингополучатель получает от эксплуатации предмета лизинга экономические выгоды и несет риски утраты, свойственные собственнику.

Снижение валюты баланса, и, соответственно, снижение и других аналитических коэффициентов, по которым организацию оценивают кредитные или иные учреждения, - основные аргументы лизингодателя против передачи предмета лизинга на баланс лизингополучателя. В свою очередь, эта же аргументация со стороны лизингополучателя делает вариант учета предмета лизинга на его балансе предпочтительным, несмотря даже на громоздкую методику бухгалтерского учета лизинговых операций. Помимо этого, отчетность лизингополучателя является более адаптированной к международному стандарту финансовой отчетности МСФО (IAS) 17 «Аренда», так как он допускает только один вариант учета лизингового имущества – на балансе лизингополучателя.

Реформирование системы российского бухгалтерского учета, сближение принципов отечественного учета и формирования отчетности с принципами МСФО, комплекс проблем, связанных с учетом лизинговых операций, предопределили разработку нового бухгалтерского стандарта по аренде, в котором учтены не только действующие нормы МСФО (IAS) № 17, но и планируемые изменения в них.

Следует отметить, что, единая модель учета аренды, предлагаемая в проекте ПБУ «Учет аренды», применима к большинству договоров аренды (в том числе и лизинга), что фактически приведет к прекращению внебалансового учета предмета аренды и позволит решить проблему достоверного отражения лизинговых операций в финансовой отчетности у обеих сторон договора финансовой аренды (лизинга).

SELECTION OF LEASED ASSET HOLDER: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Lyudmila S. Tarasova

Postgraduate student

*Department of Accounting and Audit
St. Petersburg State University of Economics*

St. Petersburg, Russia

Financial lease (leasing), leased asset holder, lessor, lessee, lease accounting, balance sheet.

Selection of a leased asset holder pertains to essential terms of a financial lease (leasing) contract and impacts an accounting procedure as well as a leased asset taxation scheme.

Pursuant to Clause 1, Article 31 of the Federal Law No. 164-FZ On Financial Lease (Leasing) dd 29.10.1998, leased assets handed over to a lessee under a leasing contract shall be entered on either lessor's or lessee's balance sheet as mutually agreed.

Order of the RF Ministry of Finance No. 15 On Accounting of Transactions under Leasing Contracts dd February 17, 1997 also envisages accounting with either lessor or lessee depending on who of the two has leased assets on its balance sheet.

So far, economists have not developed yet a common approach towards selection of a leased asset holder. For example, V.V. Semenikhin believes that, for practicability reasons, leased assets should be entered on lessor's balance sheet, because in this case, both parties of a leasing transaction avoid a number of risks and reduce transaction costs. Moreover, entry of these assets on lessor's balance sheet is more beneficial for a lessee, as it simplifies accounting of leased assets and entails no budgetary obligations in terms of property tax.

G.I. Alexeyeva argues for selection of a lessee as a leased asset holder, giving the following reasons: since financial lease (leasing) represents itself a particular type of lending, therefore, assets of an organization, which purchased property under a routine procedure, should be comparable with those of buyers who purchased such property under a financial lease (leasing) procedure.

Such scientists as V.V. Kovalev and O.A. Antoshina also find it reasonable to consider a lessee to be a leased asset holder but their argumentation differs. According to them, it is a lessee who obtains economic benefits from using leased assets and bears risks of loss typically borne by the owner.

Depreciation of the balance-sheet currency and corresponding decrease of other analytical factors applied by lending agencies and other such institutions to assess an organization are among lessor's major reasons against entry of a leased asset on lessee's balance sheet.

Simultaneously, the same arguments set forth by a lessee make the entry of leased assets on the latter's balance sheet a preferred option even despite a tedious accounting methodology applicable to leasing transactions. Furthermore, accounting with a lessee seems more aligned with the International Accounting Standard (IAS) 17 on Leases, as the latter foresees a single option for accounting leased assets, i.e. on lessee's balance sheet.

Russia's accounting system reforming and the national accountability practices' rapprochement with principles established by the IAS as well as a set of problems associated with accounting of leasing transactions preconditioned development of a new accounting standard for leases which takes into account both effective IAS 17 regulations and projected alterations therein.

Noteworthy is the fact that a unified model of lease accounting, suggested in the Draft Accounting Regulations on Lease Accounting is applicable to the majority of lease contracts, including leasing contracts, which would allow for terminating the practice of off-balance-sheet accounting of leased assets as well as for solving the problem related to verifiable entry of leasing operations on financial statements of both parties to a financial lease (leasing) contract.

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ

Екатерина Олеговна Лагуновская

к.э.н., ассистент

*кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
в АПК и транспорте*

*Белорусский государственный экономический университет,
Минск, Белоруссия*

Ключевые слова: контроль, проверка, правильность отчетности, элементы экономического управления, контрольная функция учета, управленческие решения.

Развитие хозяйственной деятельности требовало и развития определенных форм контроля за качеством учетной информации. Следствием этого было появление в Англии института контролеров (аудиторов). Появление аудиторов было связано с необходимостью гарантировать правильность отчетности. Первое упоминание об аудиторах относится к 1299 г.¹

Глава венецианской школы Фабио Беста (1845 — 1923) развивал экономическую трактовку учета. Он считал, что бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями: по руководству, управлению и контролю агентов хозяйства. «Хозяйственный контроль, — подчеркивал он, — должен принудить каждого работающего на предприятии быть честным, хотя бы и против желания»².

Слово «контроль» произошло от латинского «contra rotulus», позже французского «contre rfile», означает проверку чего-либо. В дословном переводе с французского языка означает «список, ведущийся в двух экземплярах; пересмотр, проверка чего-либо». Контроль позволяет принимать управленческие решения и выявлять фактическое состояние дел в проверяемой организации.

Контроль по своей сущности является одним из основных рычагов управления развитием общества, эффективной экономической мерой, оказывающей огромное влияние на успешное развитие народного хозяйства³. История развития человеческого общества

¹ Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. С. 38.

² Там же. С. 83.

³ Мацкевичюс, И.С. Ревизия в системе экономического контроля / И.С. Мацкевичюс, В.И. Лакис. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 224 с. С. 5. Приходько,

свидетельствует, что контроль присущ всем общественно-экономическим формациям. Однако, его сущность, формы проведения и социально-экономическая эффективность на разных ступенях общественного развития различны.

Анри Файоль (1841–1925 гг.), создатель теории административного управления, в начале XX в. определил, что «контроль состоит в проверке – все ли протекает согласно принятой программе, согласно данным приказаниям и установленным принципам. Его целью является – отметить ошибки и заблуждения, чтобы можно было их исправить и избежать их повторения»⁴.

В Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в 1977 году закреплена сущность контроля: «Контроль - не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем».

Таким образом, контроль является неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления, в том числе и бухгалтерского учета, выполняя его контрольную функцию.

Изучение различных подходов экономистов по вопросам сущности и содержания контроля, его функций и роли в системе управления экономикой, позволили определить основные направления его совершенствования: оптимизация структуры с целью ликвидации дублирующих функций, усиление технической обеспеченности контрольных процедур, повышение информативности проверяемых документов, сокращение расходов на проведение, повышение профессионализма работников контролирующих органов.

В современных условиях интенсификации производства контроль должен обеспечивать обратную связь с принимаемыми управленческими решениями. В этом случае можно отмечать качественно новую ступень развития, его усиливающуюся роль в постоянном совершенствовании управления экономикой, повышении эффективности деятельности субъектов хозяйствования.

Н.Е. Контроль сохранности социалистической собственности на предприятии / Н.Е. Приходько. – М. : Финансы и статистика, 1987. С. 6.

⁴ Файоль, А. Общее и промышленное управление / А. Файоль. – М. : Центральный институт труда, 1923. С. 82.

HISTORICAL ASPECTS OF FINANCIAL AND ECONOMIC CONTROL AND DIRECTION OF DEVELOPMENT

Ekaterina O. Lagounovskaya

PhD, assistant professor

*Department of Accounting and Audit in Agricultural Complex and
Transport*

Belarusian State Economic University

Minsk, Republic of Belarus

Keywords: control, audit, financial statements correctness, elements of economic management, control function of accounting, management decisions.

Economic activity growth required the development of certain forms of control of accounting information quality. As a result, controllers (auditors) institution appeared in England. It was connected with the necessity to guarantee financial statements correctness. Auditors were first mentioned in 1299¹.

Fabio Besta (1845 — 1923), the head of the Venetian school, was developing the economic interpretation of accounting. He believed that accounting as a means of economic control studies the movement of values, which is connected with certain actions. They include guidance, management and control of enterprise agents. He emphasized that ‘economic control should make every worker of the enterprise be honest even against their wish’².

The word ‘control’ came from the Latin «*contra rotulus*», which later became French «*contre rôle*», which means checking something. Word-for-word translation from French means ‘a list in duplicate, or the revision and check of something’. Control helps make managerial decisions and reveal the actual state of affairs in the inspected organization.

Control is inherently one of the main leverages of society development and an effective economic measure, which greatly influences the successful growth of the national economy³. The development of the human society is the evidence that control is typical of all socio-economic formations. However, its essence, forms of implementation and socio-

¹ Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. С. 38.

² Ibid, p. 83.

³ Мацкевичюс, И.С. Ревизия в системе экономического контроля / И.С. Мацкевичюс, В.И. Лакис. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 224 с. С. 5. Приходько, Н.Е. Контроль сохранности социалистической собственности на предприятии / Н.Е. Приходько. — М. : Финансы и статистика, 1987. С. 6.

economic effectiveness is different on various stages of social development.

Henri Fayol (1841–1925), who created the administrative management theory, defined at the beginning of the 20th century that ‘control is an inspection. It checks whether everything goes according to the approved program, to the commands and to the determined principles. Its aim is to mark the mistakes and delusions in order to correct them and to avoid repeating them’⁴.

The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, approved by the 19th Congress of The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), consolidated the essence of control in 1977. ‘Control is not an end in itself, but it’s an integral part of regulation system. Its aim is to reveal the departure from the approved standards and principles violation, legality, effectiveness and material resources consumption economy at the earliest stage. This will provide an opportunity to assume correcting measures and in some cases to make the guilty answer, to receive a compensation for the damage done or to implement measures of prevention and reduction of such violations in the future’.

Thereby, control is an integral part of each stage of management, including accounting, where it fulfills its control function.

The study of various economists’ approaches to the essence and the contents of control, its functions and its role in administration system of the economy made it possible to define the main directions of its improvement. They include structure optimization in order to liquidate duplicate functions, reinforcement of technical provision of control procedures, checked documents’ informativity growth, implementation of costs decrease, growth of professionalism of control bodies’ workers.

In the modern conditions of production intensification control must provide a feedback with the management decisions made. In this case we can mention a qualitatively new stage of development, its increasing role in constant improvement of economy administration and in raising effectiveness of economic players.

⁴ Файоль, А. Общее и промышленное управление / А. Файоль. – М. : Центральный институт труда, 1923. С. 82.

ХУДОЖЕСТВЕННЫЙ РЫНОК КАК ОБЪЕКТ СТАТИСТИЧЕСКОГО ИЗУЧЕНИЯ: ВОПРОСЫ ГАРМОНИЗАЦИИ

Валерия Андреевна Колычева

ассистент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: арт-рынок, статистика, массовое наблюдение, сводка и группировка, анализ обобщающих показателей

Сегодня уже ни у кого не вызывает сомнения, что недавние антагонисты – сфера экономики и сфера культуры и искусства – тесно взаимосвязаны. Однако их взаимодействие по целому ряду причин до сих пор остается наименее исследованным и недостаточно обобщенным процессом. Важнейшим вопросом, стоящим перед аналитиками нового общественного явления, становится следующий: как оценить основные блага культурной области – произведения искусства?

Возможности однозначного ответа на поставленный, казалось бы сугубо экономический, вопрос противостоит многоплановость гуманитарной тематики проблемы определения цены в искусстве. Это обуславливает необходимость проведения анализа с позиций междисциплинарного подхода в тандеме сразу двух составляющих: количественной – экономической и качественной – эстетической. В этих условиях именно статистический метод, располагающий эффективными приемами анализа как количественных, так и атрибутивных признаков, может стать перспективной основой экономико-эстетического изучения художественного рынка.

Общеизвестно, что классическое статистическое исследование состоит всего из трех этапов: массового наблюдения, сводки и группировки результатов проведенного наблюдения, анализа полученных обобщающих показателей. Очевидно, от возможностей приложения методик каждого из этапов изучения к избранному массовому явлению напрямую зависит достоверность итогов всего исследования в целом.

Сложность применения статистического аппарата по отношению к рынку предметов искусства проявляется уже на первом этапе исследования, выявив характерную специфику изучения художественного рынка – особенности его информационного обеспечения. В полной мере можно утверждать,

что оценка точности имеющейся в распоряжении арт-аналитика статистической информации, является дополнительным этапом проведения массового исследования. Однако выявленная особенность изучения арт-рынка не столько указывает на вынужденные временные издержки поиска исследователем статистически точной информации, сколько на назревшую необходимость применения комплексной методологии в анализе сложных явлений, располагающей приемами как точных, так и описательных наук.

Спецификой второго этапа статистического изучения рынка предметов искусства является крайне значительная вариация важнейшего результативного признака – цены произведения: от нескольких сотен рублей за картины уличных художников до сотен миллионов долларов за работы великих мастеров. Возникает дилемма исследования – правомерно ли положение в основание группировки такого статистического признака как цена памятника искусства? Верным представляется положительный ответ на поставленный вопрос: насколько бы не варьировала статистическая оценка процесса ценообразования на предметы искусства, цена на них каким-то образом «назначается» рынком – на уличном вернисаже или на аукционных торгах. Это делает возможным не только количественный анализ показателей вариации цен на разные произведения, но и создает предпосылки для оценки качественных различий в искусстве.

Известной основой последнего, аналитического, этапа статистического исследования является допущение необходимой доли стохастичности – вынужденного пренебрежения частным ради обретения общего. Возникают вопросы: оправдан ли даже минимальный «отказ» от индивидуального на рынке, где каждый без исключения продукт уникален в своем роде? На что укажет среднее значение цен на предметы искусства? Достижимо ли нахождение единых закономерностей для арт-рынка? На данный момент возможно констатировать, что статистическое изучение рынка произведений искусства не останется «односторонним» процессом: использование аппарата массового исследования, предоставляющего аналитику комплекс количественных и качественных методов оценки, открывает реальную перспективу для основания традиции изучения таких неоднозначных явлений как художественный рынок; в свою очередь, применение статистического инструментария по отношению к сложному объекту исследования – памятнику искусства – создает фундамент для расширения и углубления возможностей анализа обобщающих показателей.

ОЦЕНИВАНИЕ ПАРАМЕТРОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СТАТИСТИЧЕСКИХ МЕТОДОВ

Сергей Иванович Шаныгин

к.э.н., доцент

кафедра статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: статистическое оценивание параметров, неполнота данных, характеристики сегмента рынка, оптимизация параметров распределения

Гармонизация бухгалтерского и статистического учета является в настоящее время в России достаточно актуальной проблемой. Решение ее будет способствовать повышению эффективности управленческого учета и планирования. Одним из аспектов является совершенствование методик статистического оценивания параметров организации и ее внешней среды, оказывающих существенное влияние на целевую деятельность. Особенно это актуально для высокодинамичных организаций с проектным типом управления.

Достаточно часто при выборе наиболее целесообразных управляющих воздействий на бизнес-процессы мультипроектной организации возникает необходимость оценивания характеристик внешней среды по частичной (фрагментарной) информации о ней. Например, при анализе структуры сегмента рынка доступная информация может быть представлена в виде рейтингов (Тор-50, Тор-100, Тор-500 и т. п.). В этом случае возникает необходимость определения примерного общего количества участников и распределения их численности, а также оценки основных статистических характеристик. Указанная задача может быть решена следующим образом.

Если исследуемый сегмент сформирован под воздействием рыночных экономических механизмов, то большинство его характеристик будут распределены по нормальному или близкому к нему закону. Доступная исследователю информация, например в виде Тор-100, будет соответствовать правой или левой части эмпирического закона распределения параметра рынка (чаще всего – правой). С помощью статистических методов можно оценить близость распределения в этой части к нормальному закону. Для этого могут быть использованы визуальный анализ графика распределения и критерий Пирсона («Chi»-квадрат). Далее с

использованием методов оптимизации подбираются среднее значение и среднее квадратическое отклонение, минимизирующие наблюдаемый «Chi»-квадрат. Формализованная постановка задачи может быть представлена следующим образом:

$$\chi_{\text{опт}}^2 = \min \chi^2(\bar{x}, \sigma, n)$$

при ограничениях: $\bar{x}_{\min} \leq \bar{x} \leq \bar{x}_{\max}$; $\sigma_{\min} \leq \sigma \leq \sigma_{\max}$,

где \bar{x} , σ , n – возможные значения среднего значения, среднего квадратического отклонения параметра и количества наблюдений соответственно.

Затем на основе полученных параметров нормального закона строится теоретическое распределение исследуемого параметра для всего рынка. Если критерий Пирсона применялся при малом уровне значимости (α), то данное распределение будет достаточно точно описывать фактическую ситуацию на рынке в этом плане. Однако следует отметить, что для некоторых экономических систем нехарактерно наличие небольшого количества доступных данных. Тогда использование малого уровня значимости нежелательно, а непосредственное применение только формализованных критериев может привести к получению неверных искомым значений параметров распределения из-за неизвестности всех трех параметров нормального закона. В этом случае целесообразно экспертным путем оценить один из указанных параметров, а оставшиеся два подобрать путем сопоставления известного фрагмента графика эмпирического распределения и теоретической кривой. Аналогичным образом могут быть оценены параметры самой организации.

В дальнейшем с использованием методов эконометрического моделирования может быть выполнено исследование существующих причинно-следственных зависимостей, выявлены наиболее сильно влияющие факторы, в том числе в исторической ретроспективе, выполнено прогнозирование параметров рынка на ближайшую перспективу. Качество результатов может быть проверено с помощью t-статистики и F-теста. Полученные таким путем значения характеристик мультипроектной организации и ее внешней среды могут быть использованы при обосновании управленческих решений о стратегии ее развития, а также для повышения эффективности ее текущей деятельности. Кроме того, результаты указанных исследований могут сопоставляться с данными бухгалтерского учета с целью частичной оценки качества последнего

ПАРАДИГМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Любомира Максимовна Киндрацкая

*д.э.н., профессор
заведующая кафедрой учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа,
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»,
Киев, Украина*

Ключевые слова: учет, экономический анализ, информационная система, модернизация учета, система бухгалтерского учета.

Проблемы бухгалтерского учета и экономического анализа в современной экономике занимают важное место в исследованиях ученых-экономистов. Наличие весьма противоречивых подходов к определению их места и роли в информационной системе хозяйствующего субъекта вполне естественно. Во многом это объясняется изменчивостью и неопределенностью институциональной структуры современных учетных систем на фоне всеобщей информатизации и глобализации.

Современные экономические процессы создают вполне реальные информационные проблемы, большинство из которых вытекают из необходимости создания учетно-аналитического базиса для принятия управленческих решений. Поэтому спор между учеными и практиками должен вестись не вокруг «оригинальности» подходов к определению роли бухгалтерского учета в экономических процессах, а касательно его места в информационной базе для принятия решений в условиях неопределенности и рисков ведения бизнеса.

В этой связи нецелесообразно подходить к бухгалтерскому учету с позиции системы, отражающей информацию только о свершившихся фактах хозяйственной деятельности. Логически вести речь о системе информационного обеспечения принятия управленческих решений, в которой одинаково важную роль выполняет информация бухгалтерского учета и экономического анализа. Первым практическим этапом реализации такого подхода стало методологическое разделение учета на финансовый и управленческий.

Практика подтверждает целесообразность формирования информационной базы и экономического анализа также по двум векторам: финансового и управленческого анализа.

Объединение учетных и аналитических процедур в едином учетно-аналитическом процессе подтверждает, что бухгалтерский учет – это, прежде всего, анализ.

Несомненно, такой подход вполне научен и диктуется практическими потребностями хозяйствующих субъектов. Нет никаких оснований видеть в этом какую-то поправку к теории бухгалтерского учета. Констатируем здесь лишь необходимость формирования комплекса учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений.

В этой связи, отделение вопросов учета от вопросов анализа в экономической литературе есть не чем иным как словопрением. Вполне естественно, что аналитическая информация иллюстрирует результаты и процесс хозяйственной деятельности, которая, тем не менее, подтверждается информацией, накапливаемой в системе бухгалтерского учета. Вследствие, информация получает четкие характеристики ценнейшего информационного ресурса, без которого ведение бизнеса теряет всякий смысл. Это с одной стороны. С другой стороны бухгалтерский учет не следует рассматривать как изолированную самостоятельную систему. Такой подход отделяет службу бухгалтерии от команды управленцев, превращая ее в автономную группу, которая на свое усмотрение ведет учетную политику, ничуть не выражающую действительные потребности бизнеса.

На современном этапе экономического развития необходимо сбалансировать интересы всех качества и объема информации выступает ее пользователь пользователей бухгалтерско-аналитической информации путем формирования современной эволюционной парадигмы системной идеологии бухгалтерского учета на базе международных стандартов финансовой отчетности.

Речь идет о создании учетно-аналитической системы, в основании которой – планирование стратегии развития предприятия. Это налагает критерий полезности на всю информацию, являющуюся продуктом этой системы, что предполагает внедрение в организацию системы подхода, ориентированного на принятие решений.

Учитывая, что единственным ориентиром, то все реформаторские идеи касательно изменений в системе, должны иметь четкую цель, логику внедрения в практику, происходить в нужное время при наличии соответствующих источников финансирования.

В этой связи представители и хранители «наследства» бухгалтерского учета возможно и правы в том, что изменять надо осторожно, а модернизация оправдана только применительно к потребностям. Чем полнее это будут учитывать современные реформаторы бухгалтерского учета, тем будет лучше, ибо будет меньше путаницы в учетных процедурах и формировании комплекса необходимой информации.

ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS PARADIGM IN THE ECONOMIC ENTITY'S INFORMATION SYSTEM

Lubomyra M. Kindratska

*Doctor of Economic Sciences, Professor,
Head of the Department of Accounting in Credit and Budget Organiza-
tions and Economic Analysis,
"Vadym Hetman Kyiv National Economic University"
Kyiv, Ukraine*

Keywords: accounting, economic analysis, information system, modernization of accounting, accounting system.

Problems of accounting and economic analysis in the contemporary economy take an important place in studies of scientists. The presence of very controversial approaches in determination of their place and role in the entity's information system is quite natural. This is largely due to the variability and uncertainty of the institutional structure of modern accounting systems on the general informatization and globalization background.

Current economic processes cause really serious informational problems, most of which arise from the need to establish accounting and analytical basis for decision making. Therefore, a dispute between scholars and practitioners should not be carried out around the "originality" of approaches to the role of accounting in the economic processes. They are to be related with its place in the informational basis for decision-making under business uncertainty and risks.

In this regard, an approach to the accounting as a system that reflects the information only historical facts of business is impractical. It is more logical to talk about the system of informational support of management decision-making, in which an equally important role is performed by accounting and economic analysis. The first practical step in the implementation of this approach is a methodological separation of financial and management accounting.

Appropriateness to form informational basis and economic analysis in two vectors: financial and management analysis, is also confirmed by practice.

The combination of accounting and analytical procedures in a single process confirms that accounting is primarily analysis.

Doubtless this approach has scientific quality and is dictated by the practical needs of business entities. There is no reason to interpret this statement as an amendment to the accounting theory. Only the necessity

of a complex accounting and analytical support for management decision-making is stressed.

In this regard, the separation of accounting and analysis issues in the economic literature is nothing more than logomachies. Quite naturally, the analytical data demonstrate results and the process of economic activity that is confirmed by information accumulated in the accounting system. As a consequence, information is conferred with clear characteristics of a valuable resource without which the conduct of business becomes meaningless. That is the one side of the problem. On the other side, accounting should not be considered as an isolated independent system. Such an approach separates the accounting function from management team, turning it into an autonomous grouping which on its own discretion develops and conduct an accounting policy that does not express actual business needs.

At the present stage of economic development the interests of all users of accounting and analytical information should be balanced through the formation of the modern evolutionary paradigm of accounting system ideology based on IFRS.

The creation of an analytical and accounting system based on entity's development strategy is meant in this context. This imposes a criterion of usefulness of all information as a product of such a system and involves the introduction of an approach oriented on decision-making.

Taking into account the above mentioned, all reformation ideas for changes in the system should have a clear objective, logic for practical implementation, occur at the right time with the appropriate sources of financing.

Accordingly, representatives and keepers of accounting "heritage" might be right that any changes should be made with caution, and modernization is justified only in relation to needs. The more it is taken into account by modern reformers of accounting, the better it will be. In such a way there is a possibility to lessen confusion in accounting procedures and form a necessary complex of information.

ПЕРИОДИЗАЦИЯ ИСТОРИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Татьяна Олеговна Дюкина

к.э.н, доцент

кафедры статистики, учета и аудита

Санкт-Петербургский государственный университет

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: экономический анализ, история, периодизация, бухгалтерский учет, аудит, комплексный анализ хозяйственной деятельности, финансовый анализ, управленческий анализ.

В настоящее время экономический анализ является быстроразвивающейся отраслью знаний, поэтому актуальность исследования истории возникновения и развития экономического анализа переоценить сложно.

В современной экономической литературе часто встречаются исследования, посвященные истории возникновения и развития экономического анализа, как содержанию и форме человеческого мышления вообще, представляющих собой систематизированную совокупность аналитических процедур, имеющих своей целью получение выводов и рекомендаций экономического характера в отношении некоторого объекта, то есть исследования о возникновении и развитии экономической мысли и экономических учений. Исследования, посвященные истории возникновения и развития экономического анализа, как самостоятельной отрасли знаний, имеющей свой предмет и объекты исследований, целевую направленность, метод и методику исследования, позволяющего не только рассмотреть сущность экономической деятельности различных видов хозяйствующих субъектов (организаций), но и определить влияние самых различных факторов на результаты хозяйствования (предпринимательской деятельности), практически отсутствуют. В этой связи возникает необходимость в отдельном рассмотрении истории возникновения и развития экономического анализа, как самостоятельной отрасли знаний, и уточнении периодизации его истории.

Критерием периодизации истории экономического анализа может служить различие в понимании предмета экономического анализа в разные периоды времени. На основании этого критерия можно выделить следующие периоды в истории экономического анализа.

I Период. XV век - начало XX века. Зарождение экономического анализа. Экономический анализ возник позднее многих экономических наук, его зарождение большинство исследователей обоснованно относят к раннему периоду развития и совершенствования бухгалтерского учета.

В древнем мире при значительной экономической деятельности государств экономического анализа как самостоятельной науки как такового не было. В античном мире и для средних веков в основном характерны общие положения об анализе вообще, разбросанные в теологических, философских, политических и юридических сочинениях.

Начиная от итальянского ученого Луки Пачоли (1445-1515), представившего свой труд "Трактат о счетах и записях", с появлением которого связывают возникновение бухгалтерского учета, экономический анализ понимался как часть бухгалтерского учета. В этот исторический период экономический анализ сводился преимущественно к анализу ликвидности баланса, к оценке статей актива и пассива.

Последующее развитие экономического анализа на этом этапе экономисты связывают также с возникновением аудита как отрасли специальных научных знаний.

II Период. Начало XX века - конец XX века. В этот период экономический анализ трактуется как наука о комплексном исследовании экономики предприятия с привлечением полного арсенала учетно-аналитических данных и практического использования всех методов, способов и приемов экономического анализа. В этот период стали использоваться не только показатели баланса, но и было положено начало комплексному использованию экономической информации. Экономический анализ в промышленности стал приобретать проблемный характер. При этом углубленной аналитической разработке подвергались основные факторы производственного процесса.

В этот исторический период экономический анализ сформировался в качестве самостоятельной научной дисциплины, получил широкое развитие в направлении отраслевой и внутриотраслевой специализации, в углублении анализа деятельности хозрасчетных подразделений предприятий, в поиске резервов снижения производственных и управленческих расходов, в разработке методик анализа сводных отчетов, в монографическом исследовании основных проблем экономического анализа, а также в использовании методологии и методики экономического анализа за пределами нашей страны.

III Период. Конец XX века – начало XXI века. Согласно современной трактовке, экономический анализ - это наука, предметом исследования которой является экономическая деятельность различных видов хозяйствующих субъектов (организаций) и ее конечные результаты (во всех отраслях и во всех проявлениях), а также причинно-следственные взаимосвязи экономических процессов и адекватные методы измерения силы их воздействия.

Для этого периода характерно обособление общетеоретического экономического анализа, изучающего основные методологические и методические вопросы анализа экономических явлений и процессов, и конкретно-экономического анализа, включающего в себя комплексный анализ хозяйственной деятельности, финансовый и управленческий анализ. Экономический анализ применяется как на микроуровне - для изучения экономики отдельных предприятий различных отраслей, так и на мезо- и макроуровнях.

Особенности данного периода: появление множества новых методов и методик экономического анализа, усиление его взаимосвязи с другими науками, корректировка и уточнение информационной базы анализа, согласование аналитической работы с международными стандартами.

PERIODIZATION OF THE HISTORY OF ECONOMIC ANALYSIS

Tatiana O. Dyukina

*Ph.D., Associate Professor
Statistics, Accounting and Auditing Department
St. Petersburg State University*

St. Petersburg, Russia

Keywords: economic analysis, history, periodization, accounting, auditing, complex business analysis, financial analysis, management analysis.

Currently, the economic analysis is the branch of knowledge that is growing rapidly, so the relevance of the study of the history and development of the economic analysis is difficult to overestimate.

In modern economic literature often studies that focus on the history and development of the economic analysis, both the content and form of human thought in general, which is a systematic set of analytical procedures. The purpose of these procedures is to provide conclusions and recommendations in respect of an economic nature of an object. Thus, these studies focus on the emergence and development of economic thought and economic doctrines. Research on the history and development of economic analysis as an independent branch of knowledge has its own subject and object of research, target orientation, research methods and techniques, allowing not only to consider the nature of the economic activities of different types of entities (organizations), but also to determine the influence of the most various factors on the results of management (business), are virtually absent. This raises the need for a separate examination of the history and development of the economic analysis as an independent branch of knowledge, and clarify the periodization of history.

The criterion of periodization of economic analysis can be the difference in the understanding of the subject of economic analysis in different time periods. On the basis of this criterion are the following periods in the history of economic analysis.

I Period. XV century - the beginning of XX century. The origin of the economic analysis. Economic analysis arose later many of Economics, its emergence, most researchers rightly belong to the early period of development and improvement of accounting.

In the ancient world with significant economic activity of economic analysis as an independent science itself was not. In the ancient world, and for secondary pitches are mainly characterized by the general provisions of the analysis in general, which are scattered in the theological, philosophical, political and legal writings.

Starting from the Italian scientist Luca Pacioli (1445-1515), who presented his work "A Treatise on the accounts and records", with the

appearance of which is associated with a accounting, economic analysis was understood as part of the accounting. In this historical period, the economic analysis was limited mainly to the analysis of balance sheet liquidity, to the assessment of assets and liabilities. The subsequent development of economic analysis at this stage, economists also been associated with the emergence of audit as a special branch of science.

II period. The beginning of the XX century - the end of XX century. During this period, the economic analysis is treated as a comprehensive study of the science of business economics, involving full arsenal of accounting and analysis and practical application of methods, techniques and methods of economic analysis. During this period, began to be used not only to balance performance, but also was the beginning of the integrated management of economic information. Economic analysis of the industry began to take problematic character. In this in-depth analytical development were the main factors of production.

In this historical period of economic analysis has emerged as an independent scientific discipline, has been widely developed in the direction of the industry and intra-industry specialization, in-depth analysis of economic calculation departmental, in search of reserves to reduce production and management costs in the development of methods of analysis of the summary reports, monographic study the major problems of economic analysis, and the use of the methodology and techniques of economic analysis outside of the country.

Period III. The end of XX century - the beginning of XXI century. According to the modern interpretation of the economic analysis - the science that studies the subject of which is the economic activity of different types of business entities (organizations) and outcomes (in all sectors and in all forms), and the causal relationship between economic processes and the appropriate methods of measuring the force their impact.

This period is characterized by the separation of the general theoretical economic analysis, to study the basic methodological and methodical problems of analysis of economic phenomena and processes, and specific economic analysis, including a comprehensive analysis of business, financial and managerial analysis. Economic analysis applied at the micro-level - to study the economies of individual enterprises in different sectors and at the meso- and macro levels.

Features of this period: the emergence of many new methods and techniques of economic analysis, strengthening its relationship with the other sciences, adjustment and refinement data base analysis, negotiation analysis with international standards.

АНАЛИЗ В СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Сергей Иванович Крылов

*д.э.н., профессор
кафедра учёта, анализа и экономики труда
Уральский федеральный университет имени первого Президента
России Б.Н. Ельцина,
Екатеринбург, Россия*

Ключевые слова: сбалансированная система показателей, прикладной стратегический анализ

Доклад носит во многом теоретический характер и посвящен рассмотрению разработанной его автором концепции прикладного стратегического анализа как инструмента всестороннего исследования хозяйственной деятельности организации с использованием сбалансированной системы показателей (ССП).

Известно, что к настоящему времени концепция СПП, разработанная известными учеными Робертом Капланом и Дейвидом Нортоном, достигла своей зрелости, хорошо зарекомендовав себя в самых различных организациях. Однако она не является полностью законченной ни теоретически, ни практически.

В частности, до сих пор не разработано эффективного инструмента исследования показателей СПП в целом, подобного финансовому анализу, который, как хорошо известно, является достаточно эффективным инструментом исследования финансовых показателей.

Поскольку сбалансированная система показателей раздвигает горизонт целей каждой компании далеко за рамки финансовых показателей, то вполне логично, что и финансовый анализ должен быть расширен, точнее сказать, трансформирован аналогичным образом в более широкое и комплексное понятие – прикладной стратегический анализ (ПСА).

ПСА может быть охарактеризован в качестве нового, перспективного направления научных исследований и практической деятельности в области корпоративного управления. Цель его разработки – совершенствование информационного обеспечения разработки, обоснования и принятия стратегических управленческих решений.

Концепция ПСА является результатом дальнейшего развития концепции СПП, поскольку СПП определяет совокупность

анализируемых показателей и последовательность проведения анализа.

ПСА предполагает всестороннее, комплексное исследование стратегических аспектов хозяйственной деятельности компании на основе ССП. Он может применяться в хозяйственной деятельности практически любой компании, использующей ССП.

Предмет ПСА – показатели сбалансированной системы и определяющие их факторы.

Объект ПСА – стратегический аспект хозяйственной деятельности компании.

Информационная база ПСА – сбалансированная система показателей как совокупность параметров, всеобъемлюще характеризующих хозяйственную деятельность компании: отдельных составляющих, ключевых проблем, стратегических целей, показателей и их значений, а также стратегических мероприятий.

Цель проведения ПСА – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических управленческих решений.

Важнейшие задачи ПСА:

Сравнительная оценка показателей ССП, которая предполагает сопоставление их фактических и целевых значений, определение отклонений фактических от целевых значений показателей сбалансированной системы и качественную характеристику этих отклонений (несущественное, существенное, значительное, серьезное, очень серьезное).

Диагностика отклонений показателей ССП, в процессе которой выявляются факторы, оказавшие наиболее существенное влияние на отклонение общих, или результативных, показателей ССП, а также определяется величина влияния выявленных факторов на отклонение определяемых ими результативных показателей.

Прогнозирование показателей ССП, которое носит целевой характер и заключается в изначальном установлении или корректировке (при наличии объективных обстоятельств) целевых значений показателей ССП и определении конкретных путей их достижения либо в разработке мероприятий, направленных на устранение возникших отклонений между фактическими и целевыми значениями показателей ССП в будущем.

Все задачи ПСА взаимосвязаны между собой теснейшим образом, поскольку каждая последующая задача вытекает из предыдущей.

Принцип выполнения ПСА – принцип дедукции, предполагающий исследование сначала наиболее общих показателей ССП, а затем – уже более частных.

Основные направления ПСА:

Анализ финансовых показателей (показателей эффективности использования активов и инвестиций, финансового риска, денежных потоков, доходов, расходов и прибыли).

Анализ клиентских показателей (показателей уровня прибыльности клиентов, доли рынка сбыта продукции, объёма, состава и структуры клиентской базы, степени удовлетворённости потребностей клиентов).

Анализ показателей внутренних бизнес-процессов (показателей послепродажного обслуживания; показателей операционного процесса; показателей инновационного процесса).

Анализ показателей обучения и развития персонала (показателей уровня мотивации работников, объёма делегированных им полномочий и степени соответствия их личных целей корпоративным целям, степени расширения возможностей информационных систем, качества переобучения и уровня развития творческих способностей работников).

BALANCED SCORECARD ANALYSIS

Sergey I. Krylov

*Doctor of Economic Sciences, Professor
Department of Accounting, Analysis and Economics of Labor,
Urals Federal University named after the First President of Russia
B.N. Yeltsin*

Yekaterinburg, Russia

Key words: Balanced Scorecard, Applied Strategic Analysis

The speech treats theoretical aspects of the applied strategic analysis developed by the author as an instrument of the balanced scorecard (BSC) comprehensive study of the organization economic activity.

It is worth noted, that the BSC concept developed by the well-known scientists Robert Kaplan and David Norton has reached its maturity, having acquired recognition in various organizations. Meanwhile, it has not been completed neither in terms of theory nor practical application.

For instance, they have not developed any efficient tool to research BSC as a whole similar to financial analysis being an efficient financial data research tool.

Since the Balanced Scorecard widens the horizon of a company's targets far off the financial data framework, the financial analysis is thought to be broadened, or rather transformed, as well into a wider and more complex phenomenon – applied strategic analysis (ASA).

So, we define ASA as a new promising trend for scientific research and practical activity in the field of corporate management. The purpose of its development is to improve information facility to develop, justify and take strategic corporate decisions.

The ASA concept results from the BSC concept extension as BSC determines a compound of analyzed data and a sequence of their analysis.

ASA implies a comprehensive, complex BSC-based research of the strategic aspects of company performance. It can be applied in the performance of any company employing BSC.

The ASA subject is understood as the BSC data and the factors determining them.

The ASA object is assumed as a strategic aspect of the company performance.

The ASA data base is a BSC as a parameters complex, entirely characterizing the company performance in terms of such indicators as individual elements, key issues, and strategic goals, their measurements and strategic actions as well.

The purpose of the ASA analysis is to build the analytical facility to take strategic managerial decisions.

Such are the main ASA objectives:

1. Comparative evaluation of the BSC data, that implies the compliance of the real data and target data values, determination of a divergence of the real data values of their anticipated ones of the BSC and a quality characteristic of the divergence (as nonessential, essential, serious, and very serious).

2. Diagnostics of the BSC data divergence to find out the factors affecting the divergence of overall and total BSC data and to determine how large is the value of the findings affecting the divergence of the total relevant data.

3. Forecast of the BSC data, that is of the purposeful nature, is to set initially or adjust if necessary target values of the BSC data and to determine specific methods of their attainment or to develop actions, eliminating the divergence between real and target data valued of the BSC data emerged in the future.

All the objectives are closely interrelated, as every coming problem entails from the previous one.

The principle of the ASA implementation, a deduction principle, is understood as a research, firstly, of the general BSC indicators, then – specific ones.

The basic ASA applications are as follows:

1. Analysis of financial data (data of the assets and investments application efficiency, financial risks, cash flows, earnings, expenses and profit).

2. Analysis of customers' data (customer profitability, market share, sales figure, size, состав, and structure of customer base, level of customer satisfaction).

3. Analysis of the internal business processes data (after-sales service data; operation processes; innovation processes data).

Analysis of the personnel training and development (level of employees motivation, volume of delegated authority, consistence of personal purposes with corporate ones, degree of information systems abilities extension, quality of training and level of employees creative abilities development).

ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТНОЙ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Татьяна Сергеевна Голубева

к.т.н., профессор

Ирина Васильевна Колос

к.э.н., доцент

Киевский национальный университет технологий и дизайна

Киев, Украина

Ключевые слова: стоимостная модель управления, экономическая добавленная стоимость, рыночная стоимость, сбалансированная система показателей, управленческий инструментарий

В условиях нарастающей глобальной конкуренции эффективность функционирования предприятия во многом зависит от применения инновационных систем, методов и инструментов управления. Концептуальные подходы к управлению предприятием трансформировались от систем управления основными материалами, производственными и финансовыми ресурсами, производственными мощностями (MPS, MRP, MRP II, CRP, FRP) к системам, ориентированным на рынок (CRM, SCM, CSRP, ERP II) и стоимость предприятия (CVA, SVA, EVA, MVA, BSC, TPS, RAVE). Активное применение стоимостной концепции управления можно объяснить глобализацией бизнеса и формированием стратегических альянсов; расширением фондового рынка; возрастанием роли опционов на акции; инвестированием в нематериальные активы, усилением роли пенсионных фондов на рынках капиталов.

Целью проведенного исследования является систематизация имеющихся теоретико-методических положений по формированию стоимостной модели управления предприятием и дальнейшее их развитие.

В современной научно-практической литературе, как правило, индикатором создания и разрушения стоимости предприятия является экономическая добавленная стоимость (EVA), предложенная Стерном и Стюартом. Широкое практическое использование EVA можно объяснить одновременной разработкой концептуальных положений и системы корректировок бухгалтерской прибыли. Однако, многочисленные эмпирические исследования, проведенные зарубежными специалистами, показали противоречивость выводов о взаимосвязи EVA со стоимостью.

Неуклонное увеличение стоимости нематериальных активов в общей стоимости компаний, необходимость увязки стратегических, тактических и оперативных планов предопределило появление концепции «системы сбалансированных показателей, BSC». Нортон и Каплан предложили как ключевые факторы успеха бизнеса: финан-

сы, взаимоотношения с клиентами, внутренние бизнес-процессы, а также обучение и развитие персонала. В последующем Ханом и Хунгенбергом добавлено два аспекта: инвесторы и общество. Использование BSC позволяет трансформировать миссию предприятия в систему целей и взаимосвязанных показателей и анализировать причинно-следственные взаимосвязи между финансовыми и нефинансовыми показателями.

Анализ методологических подходов к управлению предприятием позволил авторам обосновать концептуальную стоимостную модель с использованием иерархической корпоративной и личностной сбалансированных систем показателей по следующим аспектам: инвесторы, в том числе собственники и кредиторы, финансы, клиенты, бизнес-процессы, персонал, общество. Основным целевым показателем в долгосрочном периоде выбрано увеличение рыночной стоимости (MVA) предприятия (при условии обеспечения ликвидности с учетом рисков); в краткосрочном периоде – увеличение экономической добавленной стоимости.

Оценку вклада в стоимость предприятия в иерархической корпоративной сбалансированной системе показателей предложено проводить по бизнес-сегментам и центрам ответственности (центрам прибыли, доходов, расходов, инвестиций). По каждому аспекту сформирован перечень ключевых факторов успеха, цели и результативные показатели; разработаны информационные модели оценки иерархической корпоративной и личностной сбалансированных систем показателей с указанием расчетных формул результативных показателей и источников информации (финансовой, статистической, налоговой, управленческой отчетности; регистров бухгалтерского учета; первичных документов). Это позволяет целенаправленно влиять на увеличение стоимости предприятия. Прогнозные значения показателей получены с использованием управленческой технологии бюджетирования. Для контроля достижения уровня плановых показателей использован метод графического моделирования.

Для повышения заинтересованности персонала во внедрении стоимостной модели управления авторами разработана система стимулирования, в которой размер вознаграждения определяется по двум составляющим: фиксированной части (за отработанное время или выполненные объемы работ) и переменной – (в зависимости от увеличения стоимости предприятия и вклада в ее увеличение бизнес-сегмента и центра ответственности).

В работе использована база данных, собранная авторами в ходе выполнения научно-исследовательской темы «Проблемы развития промышленных предприятий на инновационной основе».

FORMATION OF COST MODEL OF ENTERPRISE MANAGEMENT

Tatyana S. Golubeva

Ph.D., Associate Professor

Irina V. Kolos

Ph.D., Associate Professor

*Department of Economy, Accounting and Auditing
Kyiv National University of Technologies and Design*

Kyiv, Ukraine

Keywords: cost model management, economic value added, market value added, balanced scorecard, management tools.

With increasing global competition, the performance of the company depends on the use of innovative systems, methods and management tools.

Conceptual approaches to business management transformed from control systems of the main materials, production and financial resources, capacities (MPS, MRP, MRP II, CRP, FRP) to the systems focused on the market (CRM, SCM, CSRP, ERP II) and cost of the enterprise (CVA, SVA, EVA, MVA, BSC, TPS, RAVE). Active application of cost management concepts can be explained by the globalization of business and the formation of strategic alliances, the expansion of the stock market, the increasing role of stock options, investment to intangible assets, the increasing role of pension funds in the capital markets.

The aim of the study is the systematization of available theoretical and methodological provisions to establish the cost model of business management and their further development.

In modern scientific and practical literature the economic value added (EVA) offered by Stern and Stewart is, as a rule, the indicator of creation and destruction of cost of the enterprise. Wide practical use of EVA can be explained with simultaneous development of conceptual provisions and systems of corrections of accounting profit. However, the numerous empirical researches conducted by foreign experts, showed discrepancy of conclusions about interrelation of EVA with cost.

The steady increase of intangible assets cost in a total cost of the companies, need of coordination of strategic, tactical and operating plans predetermined emergence of the concept balanced scorecard, BSC. Norton and Kaplan offered as key factors of business success: finance, relationship with clients, internal business processes, and also staff training and development. Later Han and Hungenbergom added two aspects: investors and society. Use of BSC allows to transform enterprise mission

to system of the purposes and the interconnected indicators and to analyze cause-and-effect relationships between a financial and non-financial indicators.

The analysis of methodological approaches to business management allowed authors to prove conceptual cost model with use hierarchical corporate and personal the balanced systems of indicators on the following aspects: investors, including owners and creditors, finance, clients, business processes, personnel, society. In the long-term period the increase in the market value added (MVA) of the enterprise is chosen as the main target indicator (on condition of ensuring liquidity taking into account risks); in the short-term period – the increase in an economic value added.

Assessment of the contribution to the value of the company in a hierarchical corporate balanced scorecard proposed spending by business segments and responsibility centres (centres of profit, income, expenses and investments). The list of key factors of success, the purpose and effective indexes the authors have developed on each aspect. Information models are designed to assess the hierarchical corporate and personal Balanced Scorecard. The formulas for the calculation of identifying the sources of information (financial, statistical, tax, management accounts, registers, source documents) are given for practical use. This allows you to influence the increase in the value of the enterprise. Predicted values were received with use of system of budgets. For control of achievement of level of planned indicators the method of graphic modelling is used.

To promote the interest of the staff in the implementation of cost management model the authors developed a system of incentives, which remuneration is determined by two components: a fixed part (for time worked or the amount of work) and a variable - (depending on the increase of company value and contribute to its increase in business segment and the centre of responsibility).

Database compiled by the authors in the course of scientific research theme "Problems of development of industrial enterprises on the basis of innovation."

РАЗВИТИЕ ИННОВАЦИОННОГО АНАЛИЗА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Наталья Степановна Берсенева

к.э.н., доцент

*кафедра экономического анализа и финансов в АПК
Санкт-Петербургский государственный аграрный университет
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: инвестиции, инновации, инвестиционный анализ, инновационный анализ.

В современных условиях инновации и инновационная деятельность приобретают все большее значение для экономического развития страны и для успешной финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, являясь одним из базовых элементов эффективной стратегии и важным инструментом создания и поддержания конкурентных преимуществ. Влияние указанных тенденций еще более усиливается в условиях развитой рыночной экономики, обострившей потребности использования интенсивных путей развития. Развитие экономики проходит три стадии: рост за счет низких издержек, инвестиций и инноваций. Возможности роста за счет низких издержек исчерпаны были исчерпаны в 2007 г., за последние годы осуществлялся постепенный переход к инвестиционному росту, но вследствие отдельных кризисных явлений и общей нестабильности в процесс был существенно замедлен и осложнен. Именно поэтому, как отмечает Ассоциация менеджеров, Россия до сих пор не попадает даже в двадчатку государств с развитой инновационной экономикой. Наша доля не достигает и 1 процента мирового рынка инноваций.

Существенные затруднения в практическом применении существующих теоретических положений анализа и оценки нововведений вызывает недостаточность методических разработок в области внутрихозяйственного анализа инновационной деятельности и оценки ее общей эффективности для организации. Незрелость системы специальных аналитических показателей и подходов к оценке инноваций, учитывающих их экономическую природу и содержание, в ряде случаев негативно сказывается на обоснованности решений, принимаемых финансовыми менеджерами организаций.

Качественные изменения среды бизнеса, связанные с усилением конкуренции на традиционных рынках, вынуждают многие фирмы к поиску новых путей расширения объемов продаж и повышения прибылей, то есть порождают необходимость непрерывных и принципиальных инноваций. Анализ и контроль призваны выступать средством поиска данных возможностей и инструментом их реализации. Именно поэтому целью данного исследования является определение и оценка направлений развития сельскохозяйственных организаций на основе методики инновационно-инвестиционного анализа.

Группировка субъектов инновационного анализа позволяет разделить данный вид аналитического исследования на внешний и внутренний. Внутренний анализ проводится соответствующими службами предприятия, его результаты используются для планирования, контроля и в целом управления предприятием. Его цель заключается в рациональном использовании ресурсов, повышении эффективности инновационной деятельности и устойчивости функционирования предприятия. Целью внешнего анализа может быть установление возможностей выгодного вложения средств, максимизация прибыли и др. Целью инновационного анализа в целом для организации является определение целесообразности осуществления инновационных внедрений в деятельность хозяйствующего субъекта.

DEVELOPMENT OF THE INNOVATIVE ANALYSIS AT THE PRESENT STAGE

Natal'ya S. Berseneva

Ph.D/, Associate Professor

Department of the Economic Analysis and Finance in Agrarian and Industrial Complex

Saint-Petersburg State Agrarian University

St. Petersburg, Russia

Investments, innovations, investment analysis, innovative analysis.

In modern conditions of an innovation and innovative activity gain the increasing value for economic development of the country and for successful financial and economic activity of the agricultural organizations, being one of Basic Elements of effective strategy and the important instrument of creation and maintenance of competitive advantages. Influence of the specified tendencies even more amplifies in the conditions of the developed market economy, which has aggravated requirements of use of intensive ways of development. Development of economy takes place three stages: growth at the expense of low expenses, investments and innovations. Growth opportunities at the expense of low expenses were exhausted settled in 2007, gradual transition to investment growth was in recent years carried out, but owing to the separate crisis phenomena and the general instability in process was significantly slowed down and complicated. For this reason as the Association of managers notes, Russia still doesn't get even to the twenty of the states with the developed innovative economy. Our share doesn't reach and 1 percent of the world market of innovations [1].

Essential difficulties in practical application of existing theoretical provisions of the analysis and an assessment of innovations are caused by insufficiency of methodical development in the field of the intraeconomic analysis of innovative activity and an assessment of its overall effectiveness for the organization. Backwardness of system of special analytical indicators and approaches to an assessment of the innovations considering their economic nature and the contents, in some cases negatively affects validity of the decisions made by financial managers of the organizations.

High-quality changes of the environment of the business, connected with competition strengthening in the traditional markets, compel many firms to search of new ways of expansion of sales volumes and increases of profits, that is generate need of continuous and basic innova-

tions. The analysis and control are urged to act as means of a search of the data of opportunities and the instrument of their realization. For this reason an objective of this research is definition and an assessment of the directions of development of the agricultural organizations on the basis of a technique of the innovative and investment analysis.

The presented group of subjects of the innovative analysis allows to divide this type of analytical research on external and internal. The internal analysis is carried out by the relevant services of the enterprise, its results are used for planning, control and as a whole business management. Its purpose consists in rational use of resources, increase of efficiency of innovative activity and stability of functioning of the enterprise. Establishment of opportunities of a favorable investment of means, maximizing profit, etc. can be the purpose of the external analysis. The purpose of the innovative analysis as a whole for the organization is determination of expediency of implementation of innovative introductions in activity of the managing subject.

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ИНФОРМАЦИЯ КАК ВЕКТОР ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Ольга Леонидовна Островская

к.э.н., доцент

*Санкт-Петербургский государственный экономический универси-
тет, Институт экономики*

Санкт-Петербург, Россия

Ключевые слова: бухгалтерский учет, вектор бухгалтерской информации, бухгалтерская (финансовая) отчетность, принятия управленческих решений, внутренний контроль, экономическая безопасность.

Бесспорным подтверждением значимости бухгалтерской информации в системе принятия большинства управленческих решений по экономическим вопросам является эмпирический опыт ее использования на всех стадиях управленческого цикла – при планировании и бюджетировании; фактических действиях по достижению планов и соблюдению бюджетов; контроле за их выполнением; формированию ответных действий, как на микроэкономическом, так и на макро уровне.

Широко распространенный, общепринятый подход к оценке бухгалтерской информации как статичной, характеризующей прошлые события, требует существенной корректировки в современных условиях экономического развития. Информацию бухгалтерского учета следует рассматривать как векторную величину, обладающую не только конкретными численными значениями, но и направлением воздействия.

В точных науках, например, в физике векторами являются: сила, скорость и ускорение, вращающий момент, импульс, напряженность полей.

Аналогично бухгалтерская информация в управленческом цикле, оказывая воздействие на принятие большинства управленческих решений по вопросам экономического характера. Бухгалтерскую информацию целесообразно использовать как меру интенсивности воздействия на экономическое пространство. Ее приложение является причиной и мерой изменения скорости и интенсивности экономического развития, возникновения «деформаций» в экономической системе.

Численное значение вектора бухгалтерского учета может быть измерено суммой векторов бухгалтерской информации, формируемой на уровне счетов бухгалтерского учета, статей бухгалтерской отчетности и ее итогов.

Направленность этого вектора, определяется тем воздействием, которое оказывает информация бухгалтерского учета на принятие управленческих решений на разных уровнях управления от межгосударственного до локального уровня хозяйствующего субъекта.

На уровне самостоятельных экономических субъектов в замкнутом цикле управления бухгалтерская информация используется для формирования ряда показателей, включая классические и общеизвестные - такие как финансовый результат деятельности, величина активов, обязательств и капитала. Данные показатели применяются не только для внутренних целей оперативного, тактического и стратегического управления деятельностью, но при внешних оценках этих результатов заинтересованными пользователями. Следует отметить, что в число заинтересованных потребителей бухгалтерской информации входят как законопослушные участники рынка, такие как государственные органы, инвесторы и кредиторы; так и структуры, действующие за рамками закона. Например, при принятии решений о рейдерских захватах.

Являясь универсальными, эти показатели составляют основу формирования всех значимых экономически теорий, начиная с меркантилизма и заканчивая неоклассическими и современными экономическими теориями. Важным является осознание того, что их выводы построены на основе анализа фактических данных, обобщенных в системе бухгалтерской информации.

Передаваемая на макро уровень, информация бухгалтерского учета, в форме синтезированных показателей бухгалтерской отчетности обладает синергическим эффектом. Суммирующий эффект взаимодействия показателей бухгалтерской отчетности, характеризуется тем, что их действие существенно превосходит эффект каждого отдельного компонента в виде их простой суммы.

Применение ошибочной методологии при формировании бухгалтерской информации, любые допущенные неточности, не позволяющие дать объективную оценку экономических явлений; ее искажения, не идентифицированные на момент принятия управленческих решений, приводят к драматическим последствиям для экономических систем любого уровня, их дестабилизации. Это и банкротства организаций, и экономические кризисы национальных экономик.

Это позволяет сделать вывод о том, что результаты отклонений и ошибок в системе бухгалтерской информации следует рассматривать как угрозу экономической безопасности.

Применение векторного подхода к оценке бухгалтерской информации может стать эффективным инструментом повышения качества принимаемых управленческих решений на каждой ступени горизонтальной и вертикальной управленческой иерархии, начиная от уровня отдельных экономических субъектов в рамках национальных экономик и заканчивая международным сообществом.

ACCOUNTING (FINANCIAL) INFORMATION AS VECTOR OF ECONOMIC DEVELOPMENT AND ECONOMIC SECURITY

Olga L. Ostrovskaja

*Ph.D. in Economics, Associate Professora
St. Petersburg State University of Economics*

St. Petersburg, Russia

Keywords: accounting, the vector of the accounting information, accounting (financial) statements, management decision-making, internal control, economic security.

Indisputable confirmation of importance of accounting information in the system of making the majority of managerial decisions on economic issues is the empirical experience of its use at all stages of the management cycle – planning and budgeting; implementation of plans and observance of budgets, control over their implementation; the formation of a response, as at the micro and the macroeconomic level.

The widespread, general accepted approach to an assessment of accounting information as a static, describing a past event, requires significant adjustment in the modern conditions of economic development.

Accounting information should be considered as a vector, having not only specific numeric values, but also the direction of impact.

In the exact Sciences, for example, in physics vectors are: force, speed and acceleration, torque, impulse, the intensity of the fields. Similarly, the accounting information in the management cycle has an impact on the adoption of most management decisions on economic considerations.

Accounting information should be used as a measure of the intensity of the impact on the economic environment.

Its application is the measure of change of speed and intensity of economic development, the emergence of «deformations» in the economic system.

The numerical value of the vector of accounting can be measured by the sum of vectors of accounting information, formed on the level of accounts, items of the accounting statements and of its results.

The direction of this vector is determined by the impact, which provides accounting information for managerial decision-making at various levels of management from the interstate to the local level of the business entity.

At the level of the entity in a closed loop management accounting information is used to generate a number of indicators, including the

classic and well-known, such as financial result of the activity, assets, liabilities and equity.

These indicators are used not only for the internal purposes of the operational, tactical and strategic management of activities, but also for external evaluations of these results the users concerned.

It should be noted that the number of interested users of accounting information are as law-abiding members of the market, such as government agencies, investors and creditors, and the structure, operating outside the law. For example, it is the decision about the forcible take-overs.

Being universal, the economic indicators are important foundation for the formation of economic theories, beginning with the mercantilists and ending with neo-classical and modern economic theories.

Important is the realization that their conclusions are based on analysis of actual data generalized in accounting system.

The accounting information has a synergistic effect transmitted to the macro level in the form of synthesized indicators of financial statements.

The summarizing effect of interaction of indicators of accounting statements is characterized by that their sum significantly surpasses effect of each separate component.

Application of wrong methodology when forming accounting information, *любых* the allowed inaccuracies, not allowing to give an objective assessment of economic events; its distortions which haven't been identified at the time of adoption of administrative decisions, lead to drama consequences for economic systems of any level, their destabilization.

The use of wrong methodology for the formation of accounting information, any inaccuracies that do not allow an objective assessment of economic phenomena, and its distortion not identified at the time of management decision, are leading to dramatic consequences for the economies of any level of destabilization. This is as bankruptcies of the entities, so and economic crisis of national economies.

This is suggests that the results of deviations and errors in the system of accounting information should be viewed as a threat to economic security.

The use of a vector approach to the evaluation of accounting information can be an effective tool to improve the quality of decision-making at every stage of the horizontal and vertical management hierarchy, starting from the level of every economic agent within national economies and ending with the international community.

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК БАЗА ДЛЯ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ РИСК-МЕНЕДЖМЕНТА ОРГАНИЗАЦИИ

Валентина Иосифовна Кордович

к.э.н., доцент

заведующая кафедрой финансов и кредита

Санкт-Петербургский государственный аграрный университет

Санкт-Петербург, Россия

Идентификация рисков в системе риск-менеджмента требует определения интересов хозяйствующего субъекта, для которого создается данная система. В отрыве от интересов субъекта не имеет смысла рассматривать оценивать и анализировать риск. В составе хозяйствующего субъекта представлены интересы различных участников, которые можно разделить на две группы: собственники (Shareholder) и остальные участники производственного процесса, такие, например, как наемные работники, покупатели, поставщики, кредиторы, общественность и др. (Stakeholder). Интересы второй группы участников учитываются в соответствии с законодательством и макроэкономическими процессами. В этой связи построение системы риск-менеджмента осуществляется, как правило, с позиции собственников хозяйствующего субъекта.

Целью собственников организации является производство денежного потока для покрытия настоящих и будущих затрат на потребление с помощью их вкладов. Этот денежный поток можно получить через выплаты дивидендов или через продажу своей доли, например, на бирже. Реинвестиции прибыли в организацию также находятся в интересах собственников, если, благодаря этому, стоимость организации значительно возрастет.

Предпосылкой для выплат и, соответственно, повышения стоимости организации является получение прибыли в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета. Показатели, влияющие на величину прибыли, представлены в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках организации».

За рамками исследования отчета о прибылях и убытках коммерческой организации, относящегося к определенному периоду времени, находятся ресурсы, благодаря эффективному использованию которых, для организации становится возможным получение дохода. Если ресурсы организации учтены, то отражение их можно найти в балансе организации. Обе части баланса, и актив, отображающий состав и структуру имущества организации, и пассив, отражающий источники финансирования, также

представляют огромный интерес для риск-менеджмента, так как дают представление о состоянии ресурсного потенциала хозяйствующего субъекта.

В балансе находят отражение не все активы предприятия, так как статьи баланса не всегда могут объективно отражать активы организации с учетом их рыночной стоимости. Иногда эти части актива можно реально оценить только при их продаже. Сюда относятся, прежде всего, нематериальные активы, которые создаются организацией. Одной из составных частей этой позиции можно назвать оригинальную оценку организации, которая состоит, например, из постоянных клиентов, уровня образования, лояльности и ноу-хау сотрудников, фирменного названия организации и других созданных предприятием авторских прав. Так как эти факторы с каждым днем становятся все более важными для организаций и, несмотря на их отсутствие в балансе, они должны учитываться при построении системы риск-менеджмента.

При построении системы риск-менеджмента также должны учитываться интересы собственников и несобственников организации, в первую очередь к ним относят жизнь и здоровье всех людей, контактирующих с организацией и дополнительные компенсационные выплаты, возникающие по причине несчастного случая. Альтернативные проценты на вложенный капитал необходимо учитывать для определения эффективности его использования. Заслуживают внимания калькуляционные затраты за риск, обычно это затраты в форме запасов на складе, платежей, которые нельзя взыскать, природных катастроф, калькуляционных ошибок, причинения ущерба окружающей среде и подобных затрат, используемые обычно в управленческом учете.

Данные бухгалтерской отчетности являются отправной точкой создания системы риск-менеджмента, позволяя идентифицировать риски через призму интересов хозяйствующего субъекта и создавать базу для дальнейшей количественной оценки рисков.

FINANCIAL STATEMENTS AS A BASIS FOR THE CONSTRUCTION OF RISK MANAGEMENT SYSTEMS WITHIN ORGANIZATIONS

*Valentine J. Kordovich
Ph.D., Associate Professor
Head of the Department of Finance and Credit
St. Petersburg State Agrarian University
St. Petersburg, Russia*

Identification of risks in risk management requires determining the interests of the subject for whom the system is created. Without knowledge of the interests of the subject it does not make sense to consider, to assess and to analyze risks. The subject is representing the different stakeholders, what can be divided into two groups: the owners (shareholders) and the other participants of the business process, such as employees, customers, suppliers, creditors, the public and others. Interests of members of the second group are considered in accordance with the law and macroeconomic processes. In this thesis, the construction of a risk management system is considered from the view of the owners of the organization.

The aim of the owners of the organization is to produce cash flow to contribute to their current and future consumption. This cash flow can be obtained by payment of dividends or selling of shares on a stock exchange for example. Reinvestments of accumulated profits within the organization are also in the interest of owners, if the value of the organization then increases significantly.

Precondition for the increase of the value of the organization is to make profit in accordance with the rules of accounting. Indicators that affect ascertainment of profits are presented in form of "Profit and loss account of the organization".

Beyond the survey of the profit and loss account of a commercial organization, relating to a particular period of time, there are resources, the effective use of which enabling the organization to obtain income. If an organization's resources are commensurable, the figures can be found in the balance of the organization. Both parts of the balance sheet, assets that show the composition and structure of the organization's funds and liabilities, reflecting the sources of funding are also of great interest to risk management, as they give a presentation on the status of the resource potential of the organization.

The balance sheet however does not reflect all assets of the company, as the balance sheet can not always objectively reflect the

organization's funds according to their market value. Sometimes parts of the assets can be really valued only when sold. These include, above all, the intangible assets created by the organization herself. An integral part of this position include the good will of the organization, which is, for example regular customers, education, loyalty and expertise of employees, brand names, organization and other established intellectual property rights. Since these factors are becoming more and more important for organizations every day and despite their lack of balance, they must be considered when building a system of risk management.

As well as interests of owners and non-owners of the organization, in the construction of a risk management system the lives and health of all people in contact with the organization should also be taken into account and in addition, compensation payments arising out of an accident. Opportunity interest on capital should be considered to determine the effectiveness of its use.

Cost accounting provides imputed costs to risk calculation usually in form of inventory costs in stock, natural catastrophes, calculation errors, damage to the environment and related costs.

These financial statements are the starting point for the risk management system, allowing to identify risks in the light of the interests of members of the organization and to create a basis for further quantitative risk assessment.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ «СОСТАВНЫХ ВАЛЮТ» Ю. ИДЖИРИ ДЛЯ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОРПОРАЦИЙ

*Николай Васильевич Хованов
доктор физ.-мат. наук, профессор
кафедра экономической кибернетики
Санкт-Петербургский государственный университет
Санкт-Петербург, Россия*

Ключевые слова: пропорциональная составная валюта Иджири, многовалютные активы транснациональной корпорации, валютные риски, стабильные агрегированные валюты

Юджи Иджири (Yuji Ijiri), известный американский специалист в области теории и практики бухгалтерского учета, опубликовал в 1995 г. статью (Global Financial Reporting Using a Composite Currency // International Journal of Accounting) о проблемах выбора валюты, в единицах которой следует оценивать финансово-экономические показатели «глобальных корпораций» (global corporations), оперирующих во многих странах и широко использующих различные национальные валюты. В этой статье Иджири предложил использовать для оценки многовалютных активов транснациональных корпораций «составную валюту» (composite currency), определяемую «корзиной», содержащей национальные валюты $g(1), \dots, g(n)$ в объемах $q(1), \dots, q(n)$, пропорциональных объемам активов корпорации, номинированных в соответствующих национальных валютах. Такую агрегированную валюту, определенную указанной корзиной $\{q(1), \dots, q(n)\}$ национальных валют, будем далее называть «составной валютой Иджири» или «пропорциональной составной валютой».

В своей статье Иджири приводит иллюстративные численные примеры применения пропорциональной составной валюты для оценки изменения активов корпорации за год. Обобщая эти примеры, можно представить процедуру оценки приращения (убыли) активов в виде следующей схемы. Пусть в начале года структура многовалютных активов корпорации описывается вектором $q=(q(1), \dots, q(n))$, где $q(i)$ – объем i -го актива, измеряемый в единицах национальной валюты $g(i)$. В конце года активы корпорации описываются аналогичным вектором $q'=(q'(1), \dots, q'(n))$. Вектор q' может быть, вообще говоря, и не пропорционален исходному вектору q . Однако Иджири предполагает, что менеджмент корпорации хочет сохранить исходную структуру

многовалютных активов и для этого продает/покупает части объемов $q'(1), \dots, q'(n)$ соответствующих национальных валют таким образом, чтобы получить вектор $q''=(q''(1), \dots, q''(n))$, пропорциональный исходному вектору q . Теперь легко найти положительное число $\text{Ind} = q''(i)/q(i)$, которое можно интерпретировать как индекс (индикатор, показатель), измеряющий меновую ценность (exchange-value) многовалютных активов корпорации в единицах составной валюты Иджири, определяемой корзиной $\{q(1), \dots, q(n)\}$. Такой индекс может использоваться, например, для оценки работы менеджмента, направленной на увеличение ценности общего объема рассматриваемых активов.

Идея пропорциональной составной валюты получила ряд положительных отзывов в последующих публикациях, но не получила практического распространения и дальнейшего теоретического развития. Дело, по-видимому, в том, что, как отметил сам Иджири, пропорциональная составная валюта обладает, по крайней мере, двумя существенными недостатками. Во-первых, с помощью этой валюты нельзя сравнивать показатели разных корпораций – для каждой корпорации приходится строить свою пропорциональную составную валюту, и, во-вторых, валюта, предложенная Иджири, сильно зависит от изменения коэффициентов обмена национальных валют, что неизбежно ведет к появлению существенных валютных рисков.

Для устранения этих недостатков предлагается использовать так называемую стабильную агрегированную валюту (Stable Aggregate Currency – SAC), определяемую корзиной национальных валют и обладающую минимальной изменчивостью меновой ценности на протяжении определенного (обучающего) периода времени (меновая ценность SAC измеряется взвешенным мультипликативным индексом Джевонса). Многочисленные эмпирические исследования показали, что чрезвычайно малую изменчивость покупательной способности SAC обычно сохраняет и вне обучающего периода.

В докладе описывается новый вариант метода построения стабильных агрегированных валют и приводятся иллюстративные примеры, в которых рассматривается годовая динамика (за 2011 г.) ценности различных условных многовалютных активов, измеряемых как в единицах составной валюты Иджири, так и в единицах стабильной агрегированной валюты, построенной по ежедневным значениям коэффициентов обмена соответствующих национальных валют в 2010 г. (обучающий период).

USING OF Y.IJIRI’S “COMPOSITE CURRENCIES” FOR CORPORATIONS FINANCIAL PERFORMANCE EVALUATION

Nikolai V. Hovanov

*D.Sc. (Physics-Mathematics) Professor
Department of Economical Cybernetics
St. Petersburg State University*

St. Petersburg, Russia

Key words: Ijiri’s proportional composite currency, multicurrency assets of transnational corporations, currency risks, stable aggregated currencies.

Yuji Ijiri, a well known American specialist in theory and practice of accounting, has published a paper (Global Financial Reporting Using a Composite Currency // International Journal of Accounting, 1995) on problems of a currency choice for “global corporations” financial performance evaluation in units of the chosen currency, these corporations being involved in operations with many different national currencies. In the paper Ijiri proposed to use for evaluation of transnational corporation’s multicurrency assets a “composite currency”, which is determined by a “basket” $\{q(1), \dots, q(n)\}$ of national currencies $g(1), \dots, g(n)$ taken in volumes $q(1), \dots, q(n)$, these volumes being *proportional* to volumes of the corporation assets nominated in units of corresponding national currencies. Such “basket currency” $\{q(1), \dots, q(n)\}$ will be named further as “Ijiri’s composite currency”, or “proportional composite currency” (*PCC*).

In the Ijiri’s paper, some examples of *PCC* using for evaluation of corporation assets annual changing are represented. From these examples, a generalized procedure of assets increasing (decreasing) evaluation may be inferred. Let multicurrency assets are described in the beginning (the end) of a year by a vector $q=(q(1), \dots, q(n))$ (by a vector $q'=(q'(1), \dots, q'(n))$), where $q(i)$, $q'(i)$ are volumes of i -th asset, which is measured in units of a corresponding national currency $g(i)$. Usually, vector q' is not proportional to initial vector q . But Ijiri did suppose that the corporation’s management wants to keep the initial structure of assets with the help of purchase/sale some parts of assets volumes $q'(1), \dots, q'(n)$ for constructing a new vector $q''=(q''(1), \dots, q''(n))$, which is proportional to initial vector q , i.e., there is a positive number $Ind=q''(i)/q(i)$ independent from i . This number Ind may be treated as an index for measuring of the corporation’s multicurrency assets exchange-value in units of *PCC*.

Ijiri's idea of *PCC* did get some positive comments in different publications, but didn't have practical applications and further theoretical development. A cause of this lays in next two defects of *PCC*-conception, these defects being pointed by Ijiri himself. First of all, any transnational corporation (TNC) needs its own specific *PCC*, which may be useless for accounting of another TNC. Therefore, an accountant may have a lot of incomparable units of account. Secondly, *PCC* depends on variations of national currencies' exchange coefficients, and this dependence entails sizeable currency risks.

For overcoming of these *PCC*'s defects, we propose to use Stable Aggregated Currency (*SAC*). This *SAC* is defined by a basket of national currencies with minimal volatility on a fixed period of time (“learning period”). In our case, *SAC*'s exchange-value is measuring by a weighted multiplicative Jevons index. Many practical calculations demonstrate *SAC*'s exchange-value stability outside the learning period.

In the report, a *SAC* construction method is presented. Some illustrative examples for comparison of multicurrency actives exchange-values dynamics subject to *PCC* or *SAC* units of accounts using are outlined.