

на правах рукописи

Ланг Юлия Александровна

**СИСТЕМА УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
КОНСАЛТИНГОВЫХ КОМПАНИЙ**

специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертация на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2013 г.

Диссертация выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Рогоуленко Татьяна Михайловна
заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО
«Государственный университет управления»

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Комиссарова Ирина Петровна
заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ФГАОУ ВПО «Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»

кандидат экономических наук, доцент
Ветрова Ирина Федоровна
доцент кафедры «Аудит и контроль»
ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет приборостроения и информатики», кафедра «Бухгалтерский учет, финансы и аудит»**

Защита состоится «02 декабря» 2013 года в 12⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 212.049.05 при ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» по адресу: 109542, г. Москва, Рязанский проспект, д. 99, зал заседаний Ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления», с авторефератом - на официальном сайте ГУУ www.guu.ru

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК www.vak.ed.gov.ru

Автореферат разослан «01» ноября 2013 года

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 212.049.05
кандидат экономических наук, доцент



Л.В. Токун

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитие взаимовыгодного сотрудничества компаний различных юрисдикций в современных условиях расширения рыночного пространства предъявляет повышенные требования к качеству финансовой отчетности (её аналитической информационности, достоверности данных, полноте и ясности отчетных показателей и их взаимосогласованности). Вместе с этим возникает потребность дополнения финансовой отчетности другой актуальной информацией, объективно необходимой в условиях глобализации экономики. В ходе исследования развития крупных транснациональных компаний (далее – ТНК), специализирующихся на предоставлении широкого спектра консалтинговых услуг, нами выявлены как позитивные, так и негативные тенденции в организации систем корпоративного управления и их информационного обеспечения (учет, экономический анализ, контроль и формирование финансовой отчетности). Выигрыш от экономического кооперирования субъектов консалтингового бизнеса очевиден – расширение рынка, согласование ценовых параметров, регулирование спроса и предложений, обновление технологий управления и хозяйствования. Однако одновременно усиливается и конкуренция компаний за заказчика консалтинговых услуг, порождающая проблемы межнационального корпоративного взаимодействия. Зачастую проблемы возникают как при согласовании условий заключаемых соглашений, так и выработке конкретных условий финансовых, инвестиционных, торговых и других договоров по оказанию консалтинговых услуг и контролю за их поэтапной реализацией. Для решения проблем требуется огромный массив разнообразной отчетности консолидированных экономических субъектов различных уровней управления консолидированным бизнесом (компании, корпорации, холдинги), многие из которых приступили в настоящее время к формированию ТНК-кластеров. Разноуровневые информационные потоки требуют согласования, унификации и применения современных систем технологического форматирования. Решение данной проблемы невозможно без выстраивания на новой принципиальной основе системы

учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности, включающей блоки экономического анализа отчетных показателей и углубленного причинно-следственного контроля в соответствии с международными принципами и стандартами. Реализация таких принципов и стандартов - это обеспечение достоверности не только консолидированных отчетов всех экономических субъектов, функционирующих под эгидой ТНК-кластера, их своевременное представление, но и полная доказуемость истинности информации, содержащейся в первичных документах, на основании которых она формировалась. Обеспечение истинности первичной информации представляется наиболее сложной задачей.

В настоящее время такая проблема стоит особенно остро для крупных российских компаний, специализирующихся на предоставлении интеллектуальных бизнес-услуг (аудит, консультирование, маркетинг, бенчмаркинг и др.) и только встраивающихся в глобальный процесс кластерообразования. Эти компании вынуждены принимать условия функционирования таких консалтинговых ТНК как Прайсвотерхаускоперс (PricewaterhouseCoopers), Делойт (Deloitte), Эрнст энд Янг (Ernst&Young), КПМГ (KPMG), играющих ключевую роль на российском консалтинговом рынке.

Одним из таких условий является соблюдение правил консолидации финансовой отчетности с соблюдением международных принципов и стандартов управления, учета, контроля и корпоративного финансового анализа. Особые сложности у таких компаний возникают в связи выявлением, фиксированием в учете и контрольным отслеживанием причинно-следственных зависимостей между показателями сегментов бизнеса и компании в целом. Далее решение этой задачи усложняется переводом информации в международный формат. Достижение оптимальной согласованности учетной информации по многоуровневой структуре управления ТНК-кластера необходимо, прежде всего, для акционеров и инвесторов, наиболее требовательных к достоверности расчетных финансовых показателей развития бизнеса низовых структур до их агрегированных совокупностей в консолидированной финансовой отчетности.

Наличие проблем в обеспечении достоверности отчетной информации, её полноты и своевременности предоставления широкому кругу заинтересованных лиц, а не только официальным адресатам в агрегированном формате и настоятельная необходимость поиска мер защиты информации предопределили выбор направления исследования, тему диссертации, структуру и логику изложения материала.

Степень разработанности проблемы. Методологии развития учетной парадигмы, принципов и методов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности посвящено большое число работ российских и зарубежных специалистов. В период экономических реформ последнего десятилетия XX века проведены интересные исследования по реформированию бухгалтерского учета, постановке финансового и управленческого учета в условиях рыночной экономики, концепциям составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее гармонизации с требованиями МСФО. Этим вопросам посвящены работы А.С. Бакаева, В.Т. Гетьмана, З.В. Кирьяновой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Паля, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина, А.Д. Шеремета.

Широкий круг работ Р.А. Алборова, О.В. Голосова, Е.М. Гутцайта, А.В. Крикунова, Н.Т. Лабынцева, В.М. Подольского, В.В. Скоборы, Л.З. Шнейдмана посвящен проблемам оценки достоверности и аудита финансовой отчетности.

Вопросы совершенствования анализа и методов интерпретации бухгалтерской (финансовой) отчетности освещены в работах С.Б. Барнгольц, Н.В. Бондарчук, И.Ф. Ветровой, Л.В. Донцовой, О.В. Ефимовой, А.П. Зудилина, В.В. Ковалева, И.П. Комиссаровой, М.В. Мельник, Н.А. Никифоровой. Большой вклад в исследование проблемы информационных запросов пользователей, состава и анализа отчетности внесли такие русские ученые как Н.С. Аринушкин, Н.А. Блатов, Н.Р. Вейцман, Н.А. Кипарисов, А.К. Рощаховский, А.П. Рудановский.

Вместе с тем, проблемы составления и интерпретации корпоративной отчетности в современных условиях глобализации консалтингового рынка

раскрыты недостаточно полно, большая часть исследований сосредоточена на описании зарубежного опыта XX в. Среди зарубежных трудов особое внимание привлекают фундаментальные работы П. Герстнера, Ф. Обербринкманна, К. Ван Хорна, Р. Каплана, Д. Нортон, Л.А. Бернштейна, Й. Бетге, Джона Льва Винсента, Дж. Риса, Г. Мюллера, Х. Гернона, Р. Дж. Эклза, Р.Х. Герца, Э. Мэрл Кигана, Дейвида М.Х. Филлипса, С. Дипиаса и других исследователей.

Бесспорная методологическая ценность научных трудов указанных выше авторов и их практических рекомендаций по повышению информационной бухгалтерского учета для целей формирования финансовой отчетности не снимают актуальности продолжения научного исследования проблем оценки финансового положения транснациональных консалтинговых компаний на основе развития элементов учетной политики и повышения информационной показателей корпоративной финансовой отчетности консолидированных экономических субъектов применительно к условиям инкорпорированного бизнеса.

Предметом исследования определены российские и международные правила ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности о финансовом положении и финансовых результатах деятельности крупных корпоративных структур.

Объектом исследования выбраны консалтинговые компании, формирующие на международном уровне ГНК-кластеры с российской и иностранной юрисдикцией.

Цель диссертационного исследования состоит в выявлении глобализационных тенденций развития консалтингового рынка, установлении их влияния на формирование принципов и положений информационного обеспечения консолидированной финансовой отчетности крупных корпоративных структур, обосновании необходимости развития методических положений по идентификации, систематизации и измерения стоимости в учете такой базовой статьи баланса консалтинговых компаний как нематериальные активы и разработке соответствующих методик.

Для реализации данной цели в диссертации были сформулированы для решения следующие задачи:

- выявить предпосылки современного кластерообразования на международном консалтинговом рынке, раскрыть содержание транснационального консалтингового бизнеса кластерного типа (ТНК-кластеры) и определить влияние таких глобализационных тенденций на информационно-аналитическую миссию бухгалтерского учета;
- установить влияние актуальных научных трактовок содержания категории «финансовые результаты» на содержание применяемых принципов и правил учета и определить их причинно-следственную связь с методами формирования корпоративной финансовой отчетности в условиях инкорпорированного бизнеса;
- определить позитивные и негативные стороны консолидации систем учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности по МСФО 1 и РСБУ и предложить научно обоснованный вариант адаптации российских правил формирования финансовой отчетности к МСФО, определяемый автором как «система учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности консалтинговых компаний», разработать принципы её функционирования, обосновать содержание и взаимосвязи её элементов;
- охарактеризовать с позиций авторского видения содержание компонентов финансовых результатов, их взаимосвязи и определить влияние на их динамику приемлемых для консалтингового бизнеса моделей измерения в учете денежной величины стоимости нематериальных активов, отражаемой в финансовой отчетности с учетом результатов их переоценки;
- предложить и обосновать вариант методики нормализации бухгалтерской отчетности в процессе оценки финансовых перспектив развития ТНК-холдингов консалтинговой сферы деятельности;
- разработать алгоритм отражения в учете и отчетности обесценения активов для консалтинговых компаний холдингового типа.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует п. 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета, п. 1.5. Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных, п. 1.6. Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам, п. 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности, п. 1.9. Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран, п. 2.15. Анализ и прогнозирование финансового состояния организации.

Методология исследования определяется теорией стоимости и денег, концепциями формализации категории «прибыль», теоретическими основами организации и развития ТКН-кластеров, методико-правовыми положениями бухгалтерского учета и финансовой отчетности, правилами анализа и контроля за формированием добавленной стоимости.

Информационная база исследования сформирована на основе материалов Росстата, финансовой отчетности крупных консалтинговых компаний, монографического материала, публикаций открытой печати по разрабатываемой проблематике. Методико-правовой основой диссертации послужили также материалы, содержащиеся в Федеральных законах, Указах Президента РФ, Постановлениях Правительства РФ, приказах и инструкциях министерств и ведомств, документах методического и справочного характера по учету и отчетности в России, а также Принципы и методические рекомендации МСФО, публикации отечественных и зарубежных экономистов, посвященные проблемам методологии учета, составления и интерпретации публичной отчетности ТНК консалтингового бизнеса.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке на новой принципиальной основе системы учетно-информационного

обеспечения консолидированной финансовой отчетности компаний, вовлеченных в глобальный консалтинговый рынок, реализующей комплекс требований к составлению, контролю и анализу, представлению пользователям в соответствии с международными принципами и стандартами. Принципы функционирования данной системы (развития, системности, адаптивности, релевантности, экономии, семантической, синергизма) и её методическое обеспечение (рекомендации по расширению включаемых в учет и отчетность не только финансовых, но и не финансовых показателей за счет расширения состава нематериальных активов; алгоритм отражения в учете и отчетности обесценения активов для консалтинговых компаний холдингового типа; моделей измерения в учете денежной величины стоимости нематериальных активов, отражаемой в финансовой отчетности с учетом результатов их переоценки).

Основные положения новизны, выносимые на защиту состоят в следующем:

1. Выявлено влияние глобализационных экономических тенденций на информационную миссию бухгалтерского учета и отчетности, в числе которых существенную роль играют такие факторы как: резкий рост информационности и технологизации систем управления, что требует постоянного обновления учетных правил при консервативности институтов регулирования системы бухгалтерского учета; монополизации консалтингового рынка, когда основные игроки негласно определяют условия по наполнению информацией отчетности сверх установленного законодательством объема в целях вытеснения конкурентов с рынка. Публикуемая ими отчетность становится более привлекательной для пользователей, имеющих намерение инвестировать средства в консалтинговых бизнес.

2. Проведено сопоставительное исследование научных трактовок содержания категории «финансовые результаты» с позиций их актуальности для раскрытия на практике компонентов финансовых результатов деятельности

транснациональных консалтинговых компаний; в качестве наиболее приемлемой определена концепция категориальной сущности понятия «финансы», на основании которой раскрыта причинно-следственная связь между применяемыми принципами и правилами учета с методами формирования корпоративной финансовой отчетности в условиях инкорпорированного бизнеса с целью их развития.

3. Разработана на новой принципиальной основе система учетно-информационного обеспечения консолидированной финансовой отчетности компаний, вовлеченных в глобальный консалтинговый рынок. Данная система реализует комплекс требований к составлению, контролю, анализу и представлению пользователям отчетности в соответствии с международными принципами и стандартами. Принципы функционирования данной системы: развития, системности, адаптивности, релевантности, экономии, семантической синергии и комплекс методического обеспечения (рекомендации по расширению включаемых в учет и отчетность не только финансовых, но и нефинансовых показателей за счет расширения состава нематериальных активов; алгоритм отражения в учете и отчетности обесценения активов для консалтинговых компаний холдингового типа; обновление методики нормализации бухгалтерской отчетности в процессе оценки финансовых перспектив развития компании; вариант измерения в учете денежной величины стоимости нематериальных активов, отражаемой в финансовой отчетности с учетом результатов их переоценки) позволяют формировать актуальную информацию для управления стоимостью бизнеса на глобальном рынке консалтинговых услуг.

4. Обосновано авторское видение содержания компонентов финансовых результатов, охарактеризованы особенности отражения в учете транснациональных консалтинговых компаний, раскрыта зависимость их динамики от выбора моделей измерения в учете денежной величины стоимости нематериальных активов, отражаемой в финансовой отчетности с учетом результатов их переоценки;

5. Предложен и обоснован с позиции повышения информационной ценности для целей анализа и контроля вариант обновления методики нормализации бухгалтерской отчетности в процессе оценки финансовых перспектив развития ТНК-кластеров консалтинговой сферы деятельности;

6. Разработан алгоритм отражения в учете и отчетности такого факта хозяйственной жизни консалтинговых компаний холдингового типа как обесценение нематериальных активов, позволяющий получить более точную оценку их финансового положения, что крайне важно пользователям финансовой отчетности для принятия ими решений инвестирования в данный бизнес.

Теоретическое значение результатов исследования заключается в развитии научных положений кластерообразования в современной экономике и в особенно в такой интенсивно развивающейся сфере как консалтинг, в углублении теории инкорпорирования, а также в формулировании системно-процессных принципов, на основе которых сформирована концепция структурирования системы учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности компаний консалтингового бизнеса.

Практическое значение результатов исследования заключается в возможности использования в других сферах экономики авторской концепции формирования системы учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности на основе консолидации правил МСФО 1 и РСБУ. Полезной для практики являются рекомендации по модификации приемов стоимостного измерения в учете нематериальных активов и отражения в отчетности результатов такой оценки для более точной характеристики динамики финансовых результатов. В аналитической практике может применяться разработанный автором вариант методики нормализации бухгалтерской отчетности в процессе оценки финансовых перспектив развития ТНК-холдингов. Использование нового алгоритма интерпретации для целей учета и отчетности компонентов финансовых результатов и методики измерения в учете денежной величины стоимости нематериальных активов позволит повысить информационную цен-

ность финансовой отчетности. Обновленная концепция развития методических приемы отражения в учете и отчетности обесценения активов с учетом правил РСБУ и МСФО будет полезна компаниям различных сфер предпринимательской деятельности.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались автором и обсуждались на международных, всероссийских и межвузовских научно-практических конференциях: Всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (г. Иркутск, 2009 г., БГУЭП); 24-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления» (г. Москва, 2009 г., ГУУ); 26-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления» (г. Москва, 2011 г., ГУУ); Международной научной конференции МКЗ-2013-016 «Развитие теории и практики управления организациями как социальными и экономическими системами: выявление, анализ и разрешение проблем становления» (г. Хельсинки, Финляндия, 2013 г.).

Результаты работы используются в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» при изучении студентами курса: «Учет и анализ банкротств». Часть материалов исследования Ланг Ю.А., вошли в программу и учебно-методические материалы ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» по теме № 1139-11 «Бухгалтерский учет - язык бизнеса и предпринимательства», этап «Возрастание роли бухгалтерского учета, контроля и анализа деятельности организаций в условиях глобализации экономики и развития международного сотрудничества».

Прикладные аспекты диссертационного исследования внедрены в работу бухгалтерии ООО «Гарантия - аудиторская фирма», ООО «Строй-Текс», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.».

Публикации. Основные положения и выводы диссертационного исследования изложены в 10 публикациях общим объемом 13,62 п.л. (в том числе авт. 9,12), из них в изданиях, рекомендованных ВАК – 4 работы объемом 1,52 п.л.

Структура и объем работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы, содержащего 209 наименований, и приложений. Объем работы составляет 178 страниц основного текста, 12 таблиц и 20 рисунков.

Содержание диссертационного исследования следующее:

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ КОМПОНЕНТОВ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1. Глобализационные тенденции развития консалтингового бизнеса и их влияние на информационную миссию бухгалтерского учета и отчетности

1.2. Принципы и способы консолидации корпоративной финансовой отчетности в современных условиях инкорпорированного бизнеса

1.3. Экономическая сущность финансовых категорий и их формализация в учете и отчетности

ГЛАВА 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ЭЛЕМЕНТОВ СИСТЕМЫ УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОНСАЛТИНГОВЫХ КОМПАНИЙ (ТНК)

2.1. Характеристика современного состояния консалтингового бизнеса и проблем учетно-информационного обеспечения отчетности его участников

2.2. Оценка тенденций развития учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности по МСФО 1 и РСБУ

2.3. Концептуальная характеристика содержания и взаимосвязей элементов системы учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности экономических субъектов консалтингового бизнеса

2.4. Проблемы оценка факторов финансовых результатов по справедливой стоимости

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КОНСАЛТИНГОВОГО БИЗНЕСА

3.1. Методика нормализации бухгалтерской отчетности в процессе оценки финансовых перспектив развития ТНК-холдингов

3.2. Разработка алгоритмов отражения в учете и отчетности обесценения активов по правилам РСБУ и МСФО

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Развитие системно-процессных принципов формирования актуальной информации для целей управления стоимостью бизнеса и разработка на их основе системы учетно-информационного обеспечения консолидированной финансовой отчетности применительно к отраслевой специфике функционирования транснациональных компаний на рынке консалтинговых услуг в современных условиях инкорпорирования и кластерообразования в экономике.

На наш взгляд, одним из существенных признаков и преимуществ кластерной формы организации и управления крупным бизнесом является наличие возможности инкорпорирования усилий работников всех служб на реализацию единой цели – прирост добавленной стоимости при обеспечении качественного результата от таких усилий. Кластерообразование требует соответствующих изменений в сфере управления, а это в свою очередь затрагивает его главный информационный носитель – бухгалтерский учет, контроль, анализ и финансовую отчетность.

В настоящее время глобальный консалтинговый бизнес развивается согласно принципам инкорпорирования. Крупные российские консалтинговые компании, входящие в консолидированную группу ассоциированных участников ТНК-кластеров также обязаны соблюдать эти принципы и правила. Другие российские компании, сотрудничающие с консалтинговыми ТНК и имеющие многоуровневую организационную структуру управления бизнесом, могут вести учет и формировать отчетность как по российским, так и международным правилам, соблюдая при этом правила трансформации и нормализации отчетности (измерение стоимости в денежной оценке)¹. Следовательно, кластерообразование не диктует каких-либо особых принципов и методов формирования финансовых показателей отчетности, помимо общих требований к публичной консолидированной отчетности. Визуальное представление охаракте-

¹ Федеральный закон РФ от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»

ризованных в диссертации сущностных процессов кластерообразования в экономике консалтингового бизнеса и методологии управления им, включая системный учет и контроль, дает базовая блок-схема на рис. 1.

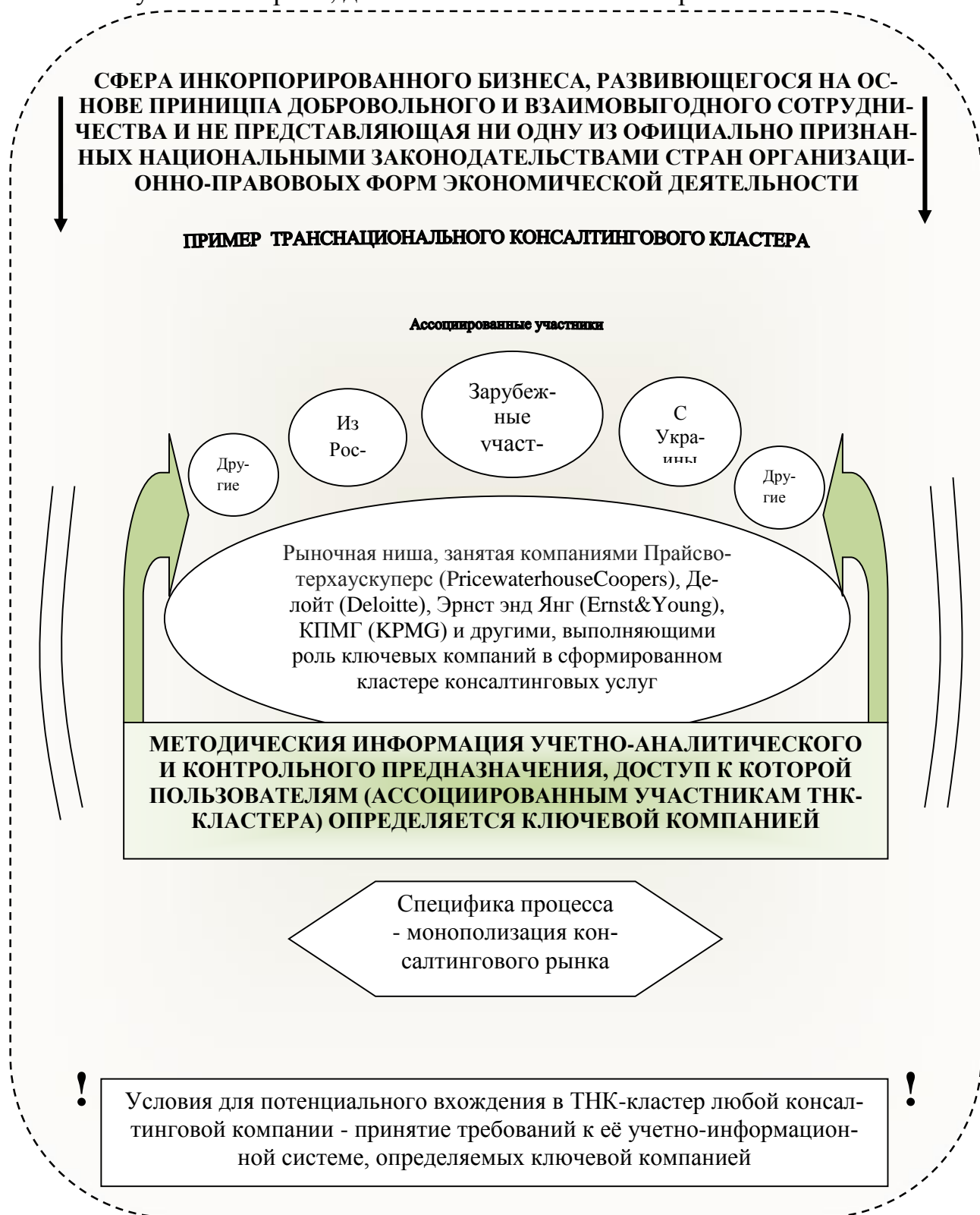


Рис. 1. Современные тенденции на международном рынке консалтинговых услуг (разработано автором)

Динамика финансовых результатов деятельности консалтинговых компаний складывается под влиянием множества внешних и внутренних факторов. Наибольшие колебания стоимости компаний отмечены на рынке программных продуктов и информационных технологий. К таким компаниям относятся и компании сферы интеллектуальных услуг (аудиторско-консалтинговой группы (далее – АКГ). Состояние рынка консалтинговых услуг недостаточно устойчивое, поскольку показатели финансовой отчетности основных игроков также неустойчивое, что иллюстрируют графики на рис. 2 и рис. 3.

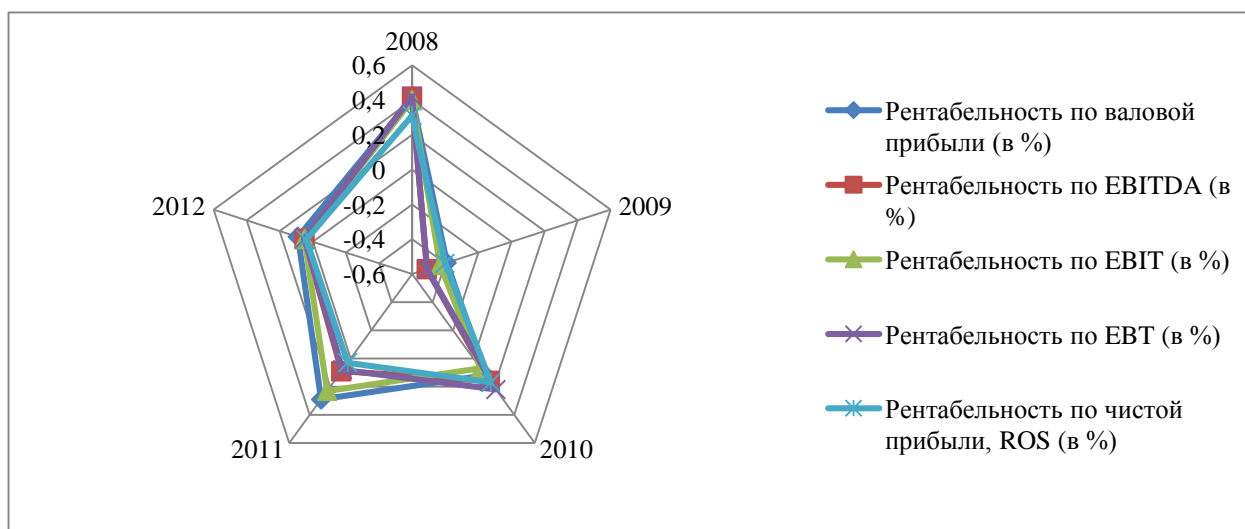


Рис. 2. Динамика показателей рентабельности Эрнст энд Янг Внешаудит за 2008-2012 гг.

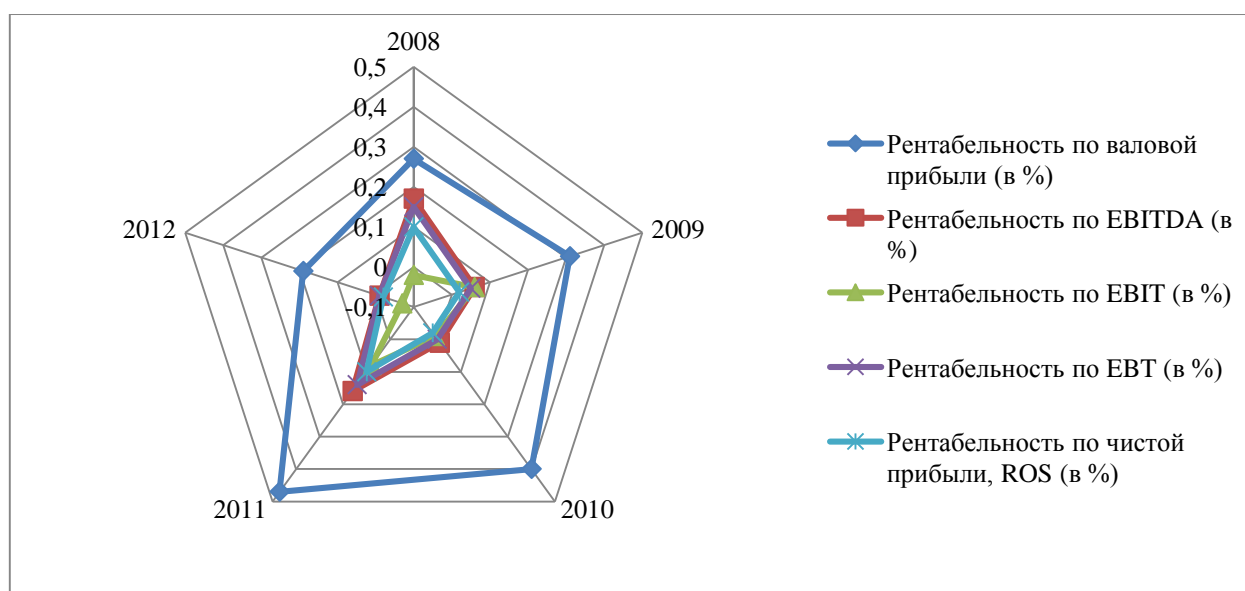


Рис. 3. Динамика показателей рентабельности Делойт и Туш за 2008-2012 гг.

В общей стоимости активов доля НМА таких компаний занимает около 67-86 %. В связи с этим проблем устаревания НМА стоит особо остро, а для

учета это создает проблему методологически правильного отражения стоимости обесценения активов. Многие крупные холдинги формируют финансовую отчетность несколькими способами: сразу по МСФО; параллельно и по МСФО, и по РСБУ; сначала по РСБУ, а затем показатели трансформируются согласно МСФО.

В диссертации обосновано, что всё более структурирующийся процесс организации международного обмена актуальной информации для целей управления консалтинговым бизнесом требует соответствующих изменений в сфере управления и организации бизнес-услуг, что приносит определенные объективные трудности в формализацию и нормализацию показателей публичной финансовой отчетности. Естественно, эти трудности затрагивают и главный информационный носитель – систему бухгалтерского учета и её функциональные элементы: экономический анализ и внутрикорпоративный контроль.² Все компании, находящиеся под патронатом ключевой компании, разделяются на две группы. Одна группа представлена организационно-экономическими и финансовыми отношениями, выстраиваемыми по принципу юридической зависимости функций «материнской» и «дочерних» компаний». Как правило, такие взаимоотношения выстраиваются в структурах холдингового типа. Исследование показывает, что многими экспертами такие компании не классифицируются в качестве кластера. На наш взгляд, в современных условиях расширения диапазона рыночных связей вплоть до глобального уровня, состава участников, интересы которых подчинены магистральной цели развития таких структур – наращивание стоимости бизнеса – на полном основании можно классифицировать в качестве кластера.

Представители другой группы компаний, патронируемых ключевой компанией, не связаны с ней жесткими юридическими основаниями и вытекающими из них обязательствами. Каждая компания этой группы ведет самосто-

² Согласно общепризнанной концепции о трех функциях системы бухгалтерского учета - это информационная, аналитическая и контрольная функции

ятельный бухгалтерский учет, осуществляет контрактную политику и формирует внешнюю и внутреннюю отчетность согласно действующему законодательству. В то же время такие компании негласно ограничены в выборе рыночного сегмента приложения своих функций, разработке экономической и финансовой стратегии развития, поскольку именно количественные и качественные параметры занятой рыночной ниши определяют содержание таких стратегий. Характерными чертами такого инновационно-консалтингового кластера являются: определяющая роль методических стандартов, выпускаемых ключевой компанией для использования другими компаниями аудиторско-консалтинговой группы (далее – АКГ) и рыночные преимущества проведения методологических семинаров (по месту проведения, масштабности рекламы, ценовым параметрам и привлекаемой аудитории). Ярким представителем такого ТНК-кластера являются обследуемые в диссертации компании из состава «большой четверки»: Прайсвоутерхаускоуперс (PricewaterhouseCoopers), Делойт (Deloitte), Эрнст энд Янг (Ernst&Young), КПМГ (KPMG), выполняющие роль ключевых компаний.

Следовательно, с учетом конкретизации понятия «кластер», его можно определить как сеть сконцентрированных на локальном рынке компаний, имеющих различную юрисдикцию, и являющихся, с одной стороны, относительно независимыми создателями разных видов консалтинговых услуг и инновационных технологий передачи их пользователям, а, с другой стороны, ограниченных интересами ключевой компании в конкуренции друг с другом в плане реализации внутренней стратегии наращивания стоимости.

Изучение глобализационных тенденцией организации субъектов на рынке консалтинговых услуг, выявление несоответствий практики применения требованиям стандартизированных правил учета и отчетности в ряде консалтинговых компаний, оценка концептуальных предложений ученых в отношении развития стандартов учета и отчетности – все это в целом послужило отправной основой для разработки принципов и системы учетно-информаци-

онного обеспечения финансовой отчетности ТНК кластерной формы организации и управления консалтинговым бизнесом (рис. 1). Принципы и общий контур системы учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности по МСФО и РСБУ представлены на рис. 4 и рис. 5.



Рис. 4. Принципы функционирования интегрированной учетно-информационной системы (разработано автором)

Глобальные информационные потоки порождаются системой и в зависимости от её вида, принципов структурирования, целеполагания, содержательности и других признаков идентификации среди множества других однотипных систем (социально-экономические системы) они (потоки) получают предметную определенность (свойства).



Рис. 5. Алгоритм функциональная УИОфо консалтинговой компании

Главное свойство системы бухгалтерского учета в её информационном предназначении и это свойство не изменяется и в учетной мега-системе. Она, также как любая национальная учетная система на своем входе и выходе имеет два масштабных и крайне разнородных информационных потока. На входе из системы – это информация, предопределенная движением стоимости в денежной форме по приобретению ресурсов для начала или продолжения бизнеса, и отражаемая на соответствующих бухгалтерских счетах («нематериальные активы», «основные средства» и др.). На выходе – это информация о продажах, задолженностях и материальной выгоде (или отсутствии таковой), которая также идентифицируется на счетах бухгалтерского учета соответствующими записями. Целям системного преобразования информации служит предлагаемая в диссертации система учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности консалтинговых компаний, общий контур которой показан на рис. 5.

Исследование практики учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности компаний консалтингового бизнеса показало, что одним из основных недостатков содержания корпоративной отчетности является невысокий уровень раскрытия информации о структуре бизнеса и основных направлениях деятельности компаний, о рынках, на которых они действуют, и о занимаемом ими положении на этих рынках. В корпоративной отчетности редко встречается сопоставление результатов деятельности компании с ее конкурентами, а отдельных случаях отсутствует даже упоминание о существовании и масштабах конкуренции.

Наличие отчетности по МСФО позволяет пересмотреть отдельные элементы финансовой политики (учетной, кредитной и др.), реализовать во внешней и внутренней отчетности единые концепты сбора и представления финансовой информации, установить нормативные значения контролируемых показателей по данным отчетности по МСФО на индивидуальной и консолидированной основе. Кроме того, консолидированные данные по МСФО могут использоваться при определении размера дивидендов материнской компании с

учетом финансовых результатов всей группы по МСФО для определения условий по кредитам, установления кредитных рейтингов материнской компании или специальной финансовой компании группы.

Переход на новый учетно-финансовый профиль формирования консолидированной, естественно, потребует уточнения применяемых стандартов учета и отчетности для целей организации и управления внутренними бизнес-процессами, сегментами и ассоциированными участниками, а также поиска и применения новых инструментов составления бизнес-планов и бюджетов. Всё это требует дальнейшего развития концепций управления учетной, аналитической, контрольной и отчетной информацией, принятых в международных стандартах развития корпоративной учетной стратегии.

Развитие концептуальных положений о содержании понятия «финансовые результаты», его трактовках в системном учете и анализе как сложных для идентификации, разложения и оценки элемента.

Информационная, аналитическая и контрольная функции системы учета и отчетности представляют собой не только органичное единство действий бухгалтеров, контролеров и финансовых аналитиков, но и выражают единство цели этих действий – обеспечить информацией акционеров, собственников и других заинтересованных лиц для принятия ими инвестиционных решений. На целевые интересы инвестора «работают» и правила МСФО. В настоящее время состав заинтересованных лиц в качественной финансовой отчетности существенно расширяется. Это предъявляет дополнительные требования к выбору элементов учетной политике и методико-организационных процессов бухгалтерской практики. Практическая формализация многих финансовых категорий (например, «прибыль») должна стать не только объектом финансового анализа, но и получить соответствующее раскрытие в бухгалтерском учете с позиций факторов ее формирования и распределения.

Корпоративная отчетность, позволяющая получать системные сведения о финансовых результатах деятельности корпорации, структуре и динамике корпоративного капитала, стоимости (ценности) корпоративных образований

и ее перспективах на рынке, должна основываться на концепциях капитала и его поддержания (сохранения)». Базовые элементы такой концепции проиллюстрированы на рис. 6.

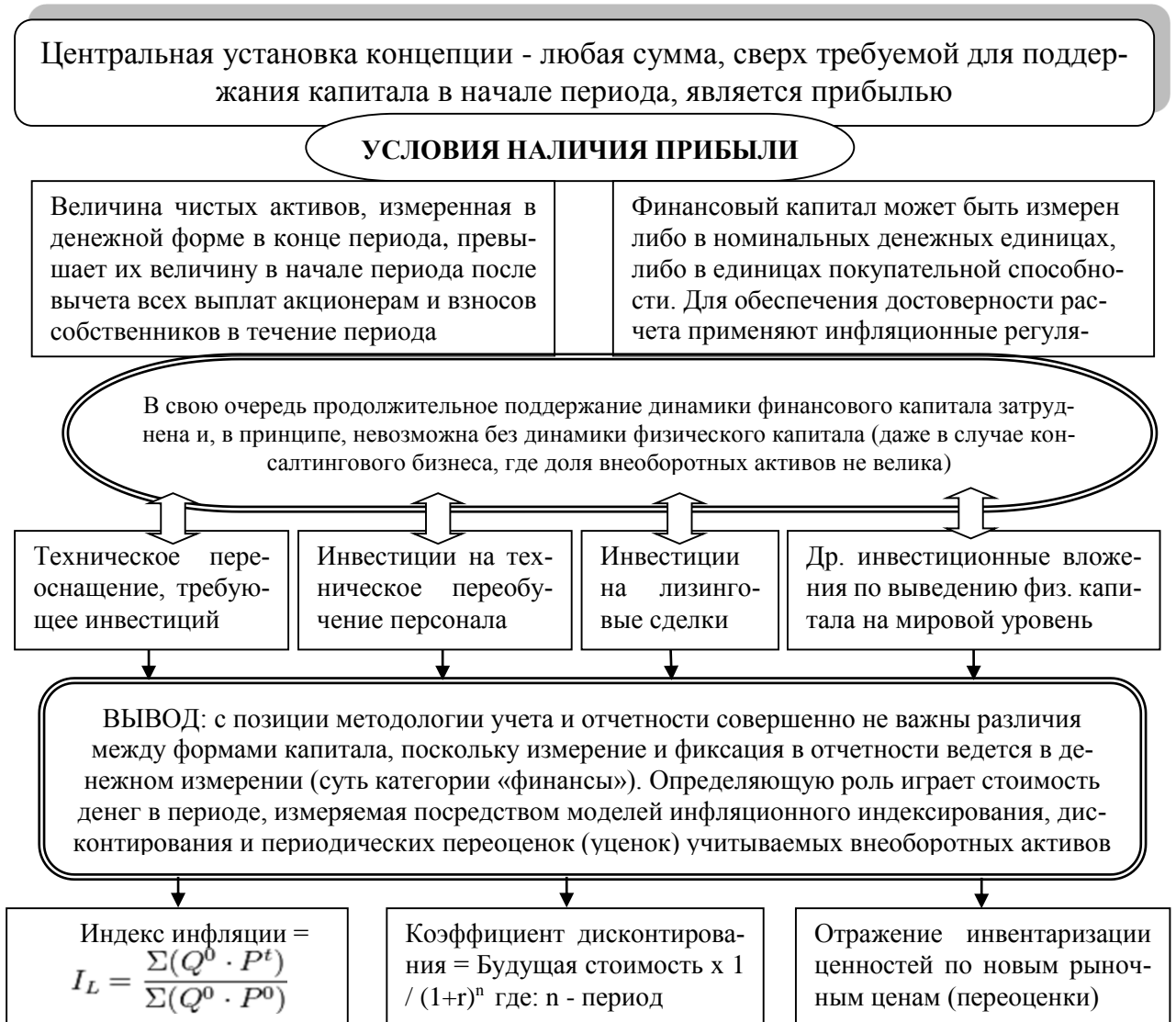


Рис. 6. Концепция автора о влиянии на финансовые результаты всей полноты реализации принципов МСФО

Обоснование необходимости расширения в учете состава нематериальных активов (НМА) как существенной статьи баланса в оценке финансового положения транснациональных компаний на рынке консалтинговых услуг на основе развития способов измерения их стоимости по правилам РСБУ и МСФО.

Оценка практики применения российского стандарта ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (далее - ПБУ 14/2007) позволила выявить существенные расхождения с учетом НМА по международным стандартам. Одним из наиболее значительных расхождений между МСФО и РСБУ является

упор на правовые критерии признания НМА в российских стандартах. В соответствии с ПБУ 14/2007 эти активы признаются при наличии документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и др.). Это условие существенно сужает сферу действия российского стандарта, не позволяя отражать в качестве активов ряд объектов, которые учитываются в составе этих активов согласно МСФО.

В соответствии со ст. 138 Гражданским кодексом РФ (далее – ГК РФ) исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность) возникает только в случаях, предусмотренных ГК РФ и другими законами, круг которых весьма ограничен. Если нематериальные ресурсы, имеющиеся у компании, не подлежат правовой охране, говорить о наличии исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности нельзя. Это ведет к невозможности признания в качестве НМА, например, лицензий на телерадиовещание, импортных квот, интернет-сайтов (если они не рассматриваются как базы данных), прав на доступ к ограниченным ресурсам и т. д. Вместе с тем ПБУ 14/2007 не позволяет учитывать в составе НМА организационные расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников в уставный (складочный) капитал. МСФО 38 исходит из того, что расходы на юристов и секретариат, понесенные при учреждении юридического лица, признаются по мере их осуществления. В российском бухгалтерском законодательстве понятия исследований и разработок выведены из сферы действия ПБУ 14/2007. Расходы на НИОКР учитываются согласно правилам ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». В МСФО 38 вопросы, связанные с осуществлением НИОКР, рассмотрены для того, чтобы определить момент начала капитализации расходов для формирования стоимости НМА. В российском бухгалтерском учете проведение НИОКР вообще не рассматриваются

как процесс создания НМА. Согласно ПБУ 17/02 затраты на НИОКР являются самостоятельным объектом учета в составе внеоборотных активов, а разделение процесса создания НМА для определения начала капитализации не предусмотрено. Все это в целом негативно влияет на процесс гармонизации Принципов и правил РСБУ и МСФО. До настоящего времени практикующие бухгалтера крупных холдингов формируют финансовую отчетность несколькими способами: сразу по МСФО; параллельно и по МСФО, и по РСБУ; сначала по РСБУ, а затем показатели трансформируются согласно МСФО. Такого рода трудоемкий процесс не позволяет им сосредоточиться на решении проблем повышения информационной ценности финансовой отчетности, на которую рассчитывают пользователи.

Разработка алгоритма выявления признаков возможного обесценения нематериальных активов с целью корректировки информации системного учета при формировании корпоративной финансовой отчетности компании сферы интеллектуальных услуг (аудиторско-консалтинговой группы).

Российский стандарт не допускает переоценок НМА, а также не содержит требований о тестировании активов на обесценение. Тестирование на обесценение крайне важно для правильного отражения нематериальных активов, особенно тех, которые созданы самой компанией, поскольку при отсутствии рыночных сделок по их приобретению высока вероятность завышения их стоимости. Не менее актуален тест на обесценение для НМА с неопределенным сроком полезной службы, которые в соответствии с МСФО 38 не подлежат амортизации. Несмотря на то, что ПБУ 14/2007 было принято для сближения российских и международных стандартов финансовой отчетности, из-за существенных различий в правилах учета компаниям следует быть готовыми к тому, что в ходе трансформации российской отчетности в соответствие с МСФО в отношении НМА потребуются значительные корректировки, особенно при обесценении данного актива.

Согласно МСФО 36 компания должна проверять активы на наличие внешних и внутренних признаков возможного обесценения по состоянию на

каждую отчетную дату (рис. 7). Факт обеспечения является наиболее существенным, т.е. определяющим динамику финансовых результатов деятельности коммерческих структур. На глобальном рынке консалтинговых услуг наблюдается неустойчивая динамика прибыльности бизнеса в целом, обусловленная внешним воздействием факторов конкуренции и монополизации рынка и такими внутренними проблемами консалтинговых компаний как ускоренное обесценение нематериальных активов (НМА).

В общей стоимости активов доля НМА таких компаний занимает около 67-86 %. В связи с этим проблем устаревания НМА стоит особо остро, а для учета и формирования финансовой это создает проблему методологически правильного отражения стоимости обесценения активов. Проиллюстрированную на рис. 7. процедуру определения возмещаемой стоимости актива можно представить в виде алгоритма (рис. 8). В алгоритме использованы следующие обозначения: СИ – стоимость использования актива, ЧЦП – чистая цена продажи актива, ВС – возмещаемая стоимость актива.

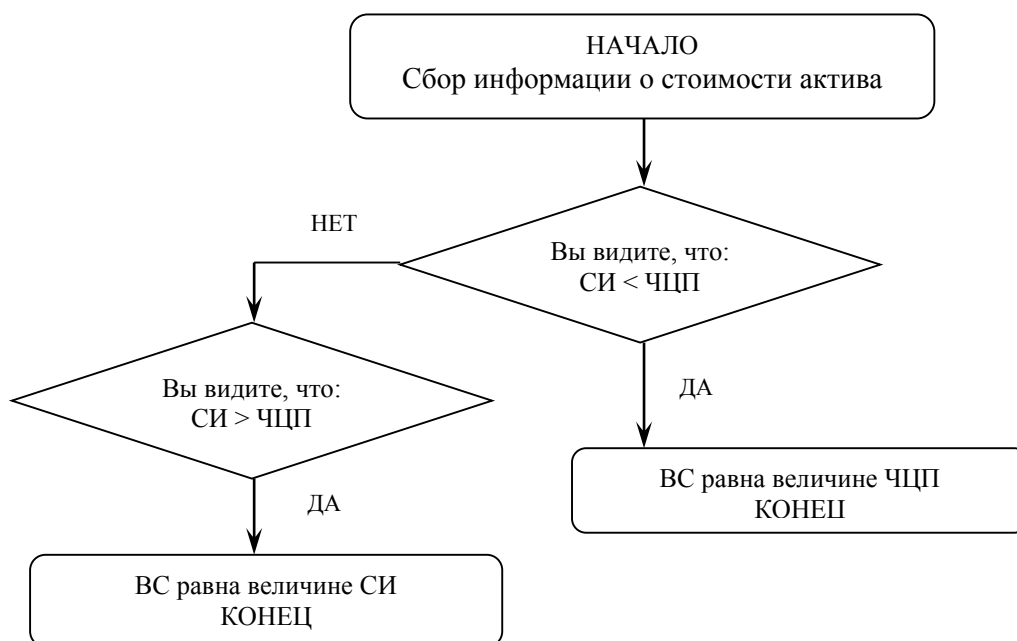
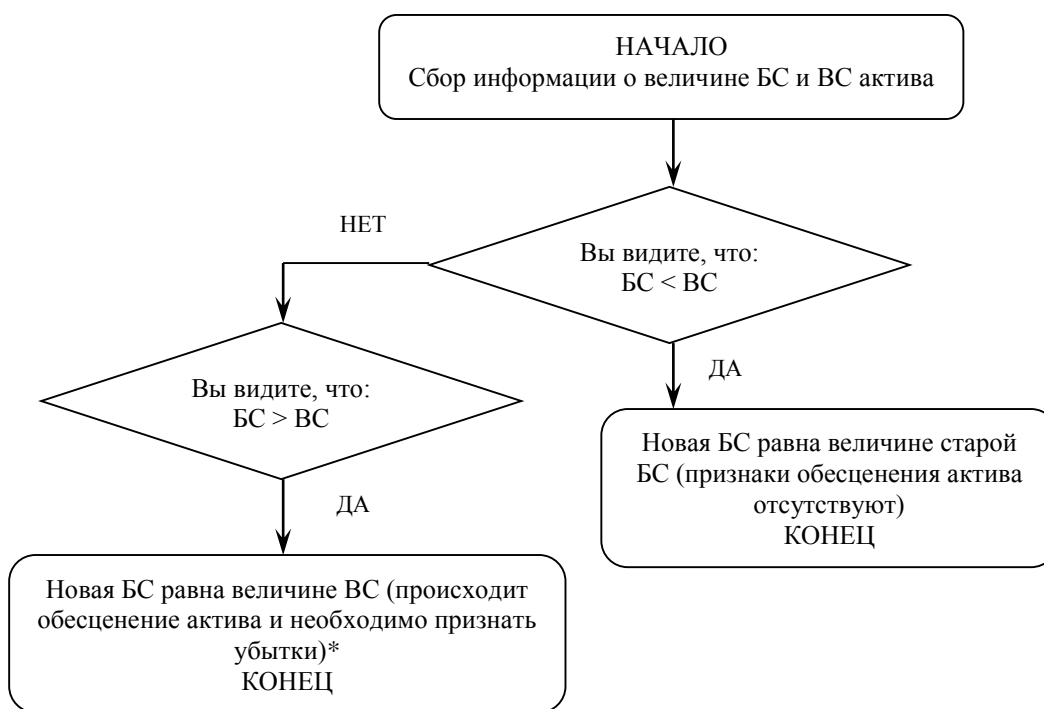


Рис. 7. Алгоритм определения возмещаемой стоимости актива

Величина ценности использования актива определяется как дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которые предполагается получить от актива. Ставка дисконтирования применяется до вычета

налога на прибыль и отражает текущие рыночные оценки стоимости денег и риски, присущие этому активу. Если ставка, присущая активу, не может быть определена рынком, то компания вправе использовать другую ставку по усмотрению руководства компании.

После определения возмещаемой стоимости актива по представленному на рис. 7 алгоритму и в процессе соответствующих расчётно-учётных действий, необходимо провести сравнительный анализ балансовой стоимости актива и полученной возмещаемой стоимости актива для определения новой балансовой стоимости актива. На рис. 8 представлен алгоритм определения новой балансовой стоимости актива с учётом корректировки на возмещаемую стоимость, являющийся логическим продолжением алгоритма представленного на рис. 7.



*Необходимо сделать следующее уточнение: в том случае если при определении ВС выполнялось следующее условие: $СИ > ЧЦП$, то в данном случае предприятию выгоднее использовать актив, если же $СИ < ЧЦП$, то предприятию выгоднее продать актив. Сокращения, принятые в алгоритме: БС – балансовая стоимость актива, ВС – возмещаемая стоимость.

Рис. 8. Алгоритм определения новой балансовой стоимости актива

Расчет ценности использования актива включает:

- оценку будущего притока и оттока денежных средств в связи с дальнейшим использованием актива и в результате его выбытия в конце срока службы;

- применение соответствующей ставки дисконта.

Как следует из информации, представленной на рис. 7 и рис. 8, стоимость использования (СИ) можно определить по следующей формуле:

$$СИ = \sum_{i=1}^n ДС_i ,$$

где n – количество лет использования актива;

$ДС_i$ – дисконтированная стоимость актива по окончании каждого года использования.

Ожидаемые потоки денежных средств от использования актива включают в себя две компоненты: (а) притоки и (б) оттоки. К первой компоненте относят, во-первых, выручку от продажи продукции (работ, услуг), произведенной с использованием актива. Необходимо отметить, что выручка в данном случае определяется как произведение объёмов продаж в натуральном выражении на цену реализации и, во-вторых, поступления от продажи активов в конце периодов его использования. К компоненте «оттоки» денежных средств, которая непосредственно связана с первой компонентой – «притоки» относятся: во-первых, переменные затраты на производство продукции (работ, услуг) и во-вторых, затраты на плановые и профилактические ремонты сложного телекоммуникационного оборудования (сетевые линии обработки, преобразования и передачи информации).

Исходя из выше приведенного материала, методология корректировки стоимости НМА по российским и международным правилам может быть выражена блок-схемой на рис. 9.

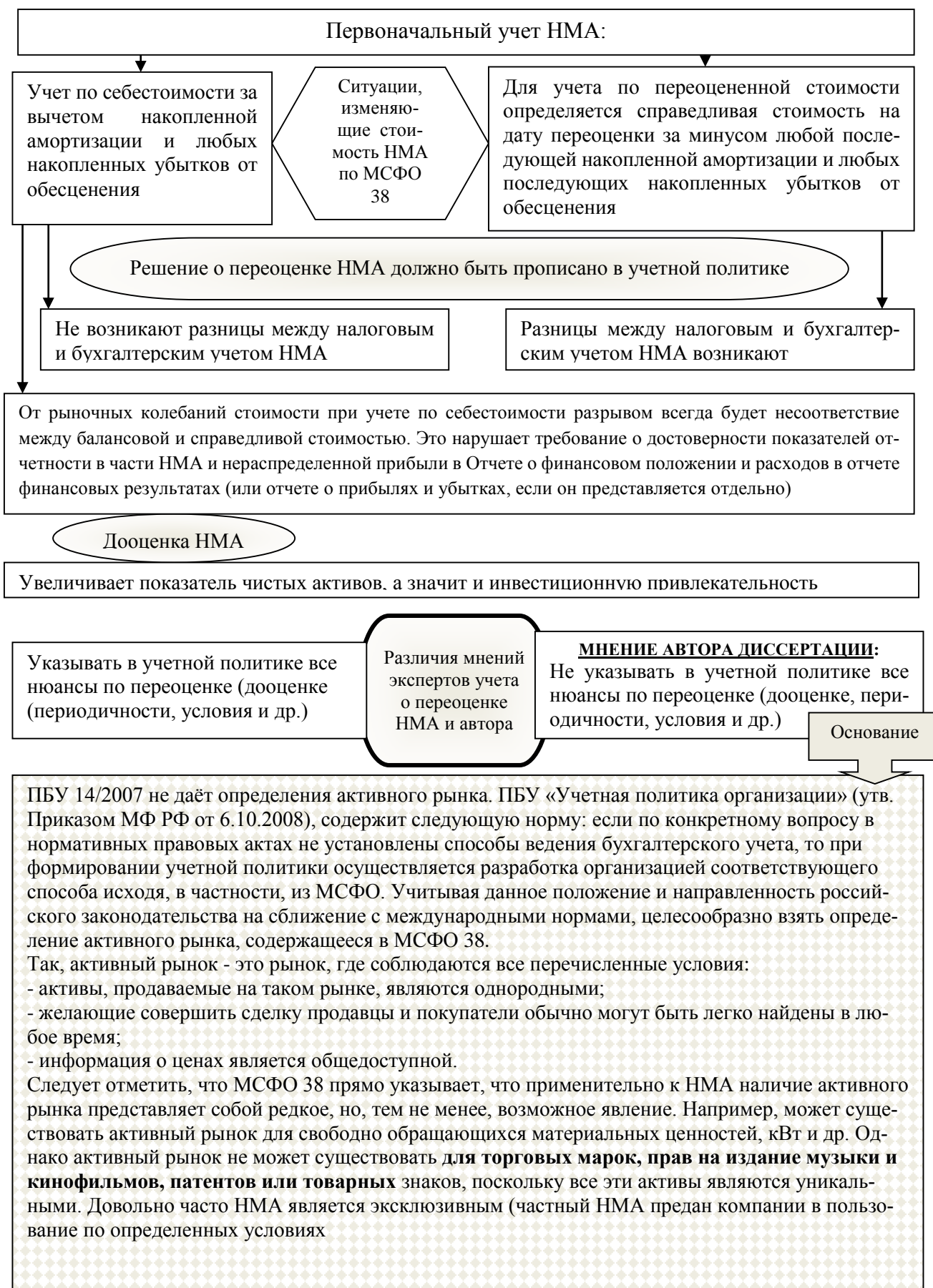


Рис. 9 Методология корректировки стоимости нематериальных активов (НМА) по российским и международным правилам

3. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

В рецензируемых научных журналах по перечню ВАК РФ:

1. Ланг Ю.А. Ключевые методологические аспекты формирования корпоративной отчетности финансовых результатов на основе международных принципов // Вестник университета, № 3, 2012, М.:ГУУ, 2012. - С.154-157 (0,28 п.л.)
2. Ланг Ю.А. Экономическое содержание консалтинговых услуг, оценка их места и роли в формировании добавленной стоимости транснациональных компаний-кластеров // Микроэкономика, №5, 2013, М.:ОАО «Институт микроэкономики», 2013. - С.43-47 (0,36 п.л.)
3. Ланг Ю.А. Принципы стандартизации процессов учета и отчетности // Транспортное дело России, № 5, 2013, М.: Издательство «Морские вести России», 2013.- С.15-17 (0,54 п.л.)
4. Ланг Ю.А. Развитие финансовой модели анализа и контроля в компаниях консалтингового бизнеса // Вестник университета № 15, 2013, М.:ГУУ, 2013. - С.41-45 (0,34 п.л.)

В прочих научных изданиях:

5. Ланг Ю.А. Язык XBRL – увеличиваем возможности финансовой отчетности // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы всерос. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22 апреля 2009 г. / под научн. ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С.172-174 (0,16 п.л.)
6. Ланг Ю.А., Рогоуленко Т.М., Развитие системы учетно-информационного обеспечения финансовой отчетности консалтинговых компаний (монография) М.: Издательско-полиграфическая фирма ЗАО «Лика», 2013 (11,09/6,59 п.л.)
7. Ланг Ю.А. Современные аспекты корпоративной отчетности на примере международного опыта // Реформы в России и проблемы управления – 2009: материалы 24-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов. Вып. 3 – С.130-132 (0,13 п.л.)
8. Ланг Ю.А. Корпоративная отчетность по международным стандартам: текущие изменения и дополнения // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сб. научн. ст. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2011. – С.128-132 (0,25 п.л.)
9. Ланг Ю.А. Система понятий финансовой отчетности разработанная Советом по международным стандартам финансовой отчетности // Реформы в России и проблемы управления – 2011: материалы 26-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов. Вып. 1 – С.243-245 (0,13 п.л.)
10. Lang Y.A. Development of the regulation in the process of combining of the corporate reporting // Proceedings of the International Conference «Theory and practice of management of the organization as a social and economic system: the identification, analysis and resolution of problems Formation», Finland, Helsinki, 14-16 September 2013. Finland, Helsinki, 2013. – P.66-72 (0,34 п.л.)