

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. СТРУКТУРНО-СОДЕРЖАТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ СФОРМИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Макарова Н.Н., к.э.н.,
доцент кафедры экономики и аудита

Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»; Волгоградский кооперативный институт (филиал)

В статье рассматривается определение понятия «результативность», выделены параметры оценки результативности разработанной учетной политики. Автор детализирует методический раздел учетной политики для формирования эффективной учетной политики. В статье представлен экспертный метод оценки результативности сформированной учетной политики.

Каждый хозяйствующий субъект располагает определенными возможностями для достижения целей, ради которых был создан. Такой возможностью обладает учетная политика хозяйствующего субъекта, которая может оказать влияние как на построение системы учета, так и непосредственно на величину финансового результата, налогов, показателей статей форм отчетности.

Формирование учетной политики предусматривает свободу выбора способов ведения учета для создания учетного процесса хозяйствующего субъекта. Однако практика показывает, что часто к формированию учетной политики хозяйствующие субъекты подходят как к обязательной номинальной процедуре, когда имеет значение не содержание документа, а только факт его существования. В связи с этим можно выделить два вида учетной политики: номинальную и результативную. Важной особенностью формирования учетной политики является ее результативность.

Следует отличать термин результативность (результативный) от эффективности (эффективный).

В настоящее время в многочисленных экономических и справочных источниках трудно определить категории «результативность» и «эффективность».

Понятия «результативный» и «результативность» в отечественной экономической и справочной литературе многозначно. В Толковом словаре русского языка Д.Н. Ушакова «результативный» определяется как «завершительный, являющийся результатом» [13]. Д.Н. Ушаков рассматривает слово «результат» (от латинского *resultatus* – «отраженный»), которое имеет следующее смысловое значение: «конечный итог, следствие, завершающее собой какие-нибудь действия, явления, развитие чего-нибудь» [13]. В новом словаре русского языка Т.Ф. Ефремовой «результативный» трактуется как «приносящий результат; дающий положительный результат». В.И. Даль понятие «результативный» соотносит по значению с существительным «результат» (от французского *résultat*), что и означает «следствие чего-либо, последствие, конечный вывод, итог, развязка, исход, конец дела». Однако когда речь заходит о результате, то он может быть как положительным, так и отрицательным.

Т.Ф. Ефремова считает, что «результативность» – это «отвлеченное существительное по значению прилагательного «результативный» [6]. Практически так же определяет данное понятие и А.П. Евгеньева – «свойство по значению прилагательного результативный» [12, с. 700].

Исходя из структуры имени существительного, суффиксы «ивн» и «ость» существительного несут особую семантическую нагрузку, которая способствует существенному усилению свойства результата. Таким образом, понятие «результативность» отображает предельный итог действия исследуемого предмета.

Следует отметить, что определение эффективности в реальности практически отсутствует в академических словарях и Большой советской энциклопедии. Как правило, часто встречается понятие эффективности как соотношение результата к затратам на его достижение (конечного результата).

- Эффективность – «это одна из возможных (важнейшая, но не единственная!) характеристик качества некоторой системы, в частности, экономической, а именно ее характеристика с точки зрения соотношения затрат и результатов функционирования системы» [9].
- Эффективность – это «соотношение между полученным результатом (эффектом) и некоторой характеристикой фактора (или ресурса), использованного для достижения данного результата» [7, с. 552].
- Эффективность – «степень соизмерения результатов с затратами; система показателей, характеризующих уровень использования производственных мощностей системы» [11, с. 775].

П. Друкер, которого называют отцом менеджмента, высказывал, что результативность и эффективность одинаково важны и указывал на их различие: «результативность (*effectiveness*) означает «делать правильные вещи» (*doing the right things*), а эффективность (*efficiency*) – «делать вещи правильно» (*doing things right*) [8, с. 13].

В отличие от эффективности, результативность является итогом действий, причем в определенных обстоятельствах ожидаемым тем субъектом, который ее оценивает.

Таким образом, качество процесса формирования учетной политики определяется его результативностью.

На рис. 1 представлена иерархическая взаимосвязь, обусловленная закономерностью построения инвариантной пирамиды результативности сформированной учетной политики.

Исходя из структуры инвариантной пирамиды результативности сформированной учетной политики, ее миссия заключается прежде всего в реализации организации всего учетного процесса хозяйствующего субъекта в соответствии со стратегическими и тактическими целями.

На формирование учетной политики в совокупности оказывают воздействие объективные и субъективные факторы, которые представлены условиями институциональной среды и, являясь ее составной и обязательной частью, по существу определяют и ее состав, содержание и функции. Институциональная среда состоит из основополагающих политических, социальных и юридических правил, которые образуют базис для производства, обмена, распределения и потребления [15, с. 5-6] благ.

При рассмотрении институциональной среды в отношении влияния на учетную политику хозяйствующего субъекта необходимо выделять макро- и микроуровни.

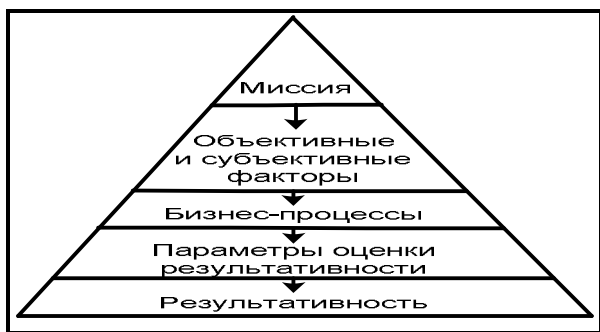


Рис. 1. Инвариантная пирамида результативности сформированной учетной политики

Макроуровень представлен объективными факторами, которые носят всеобщий характер, и определяющими учетное нормативное регулирование экономики и рынка в целом и относятся к категории неконтролируемых факторов. Это законодательные и нормативно-правовые акты, которые определяют «правила игры» для функционирования бухгалтерского и налогового учета.

Микроуровень включает субъективные факторы, такие как текущие и долгосрочные цели предпринимательства, организационную культуру, включая профессионализм бухгалтерского и управленческого персонала, цели и ограничения управления.

По мнению автора, важным элементом пирамиды является бизнес-процессы, представляющие собой хозяйственную жизнь, осуществляемую хозяйствующим субъектом. Так как основой любой системы является бизнес, то, по мнению С.А. Рассказовой-Николаевой, никакая унификация недопустима без стандартизации бизнес-процессов хозяйствующих субъектов. «Сначала надо «отладить бизнес», а потом начинать выбирать учетные способы, наиболее адекватно его (бизнес) отражающие» [10]. Следовательно, невозможно ожидать результативности от работы учетной системы хозяйствующего субъекта, построение которой осуществляется на основании учетной политики, если бизнес не организован должным образом.

Учетная политика хозяйствующего субъекта формируется исходя из долговременной стратегии и является основой для принятия управленческих решений.

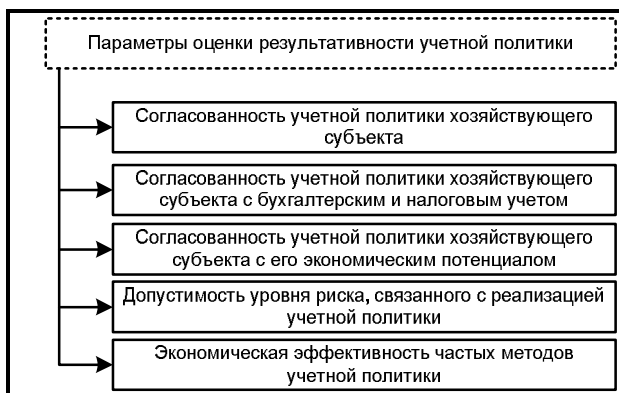


Рис. 2. Параметры оценки результативности разработанной учетной политики

Рассматривая параметры результативности оценки сформированной учетной политики, необходимо учитывать параметры, в рамках которых хозяйствующий субъект решает свои ключевые вопросы. Оценка результативности сформированной учетной политики хозяйствующего субъекта производится по следующим основным параметрам, представленным на рис. 2.

Согласованность целей учетной политики хозяйствующего субъекта. Некоторые из целей учетной политики могут быть взаимодополняющими в том смысле, что по мере достижения одной из них одновременно будут достигнуты и некоторые другие цели. Если же цели вступают в противоречие друг с другом, хозяйствующий субъект должен выработать систему приоритетов в осуществлении задач, которые он перед собой ставит. В результате такой оценки вскрывается степень согласованности с основными и дополнительными целями, которые решаются посредством учетной политики.

Согласованность учетной политики хозяйствующего субъекта с действующим бухгалтерским и налоговым законодательством. В процессе этой оценки определяется насколько сформированная учетная политика (выбранные варианты ее реализации) не противоречит требованию законодательства в отношении учетной политики (для целей бухгалтерского учета, налогообложения, договорной политики), а также понимание того, какие негативные или иные последствия имеет для хозяйствующего субъекта противоречивость норм и несоблюдение норм законодательства.

Согласованность учетной политики хозяйствующего субъекта с его экономическим потенциалом. Такая оценка позволяет определить, насколько способы регулирования финансовых результатов взаимосвязаны с имущественным положением хозяйствующего субъекта и его финансовым положением (иначе с экономическим потенциалом). Данные стороны экономического потенциала хозяйствующего субъекта зависимы между собой: если структура имущества лишена рациональности, то состав такого имущества способствует ухудшению финансового положения. При использовании институционального подхода стоимость имущества, которая представлена в денежном эквиваленте, выражает полезность вещи для ее владельца, а стоимость бизнеса (активы и профессиональная субкультура персонала) проявляется в его способности давать результат (получать прибыль) в виде денежных потоков.

Допустимость уровня риска, связанного с реализацией учетной политики. В процессе такой оценки необходимо определить уровень прогнозируемых рисков по вопросам организации учетной работы хозяйствующих субъектов в условиях неопределенности финансово-хозяйственной среды.

Экономическая эффективность частных методов учетной политики. Совокупность частных эффективностей учетной политики (эффективность учетной политики в отношении учета основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, учета затрат на производство, способов учета продаж и т.д., а также в отношении налогов) отражают результативность учетной политики. По результатам применения выбранных способов учетной политики необходимо оценить ее эффективность.

В табл. 1 представлена детализация методического раздела учетной политики для формирования эффективной учетной политики, способствующая разработ-

чику определиться с целью формирования учетной политики и в соответствии с ней определиться с выбором необходимых элементов. Предложенная автором методика позволяет наглядно представить в зависимости от целей, преследуемых хозяйствующим субъектом, методический аспект формирования учетной политики в любом хозяйствующем субъекте.

Исследование теории и практики показали, что эффективная разработанная политика позволяет при су-

ществующем налоговом законодательстве имеется достаточно возможностей для снижения величины налогов, при этом оставаясь в границах правового поля.

Сближение бухгалтерского и налогового учета позволяет снизить трудозатраты бухгалтерской службы. Однако данное обстоятельство может рассматриваться не как выгодное для хозяйствующего субъекта. Для этого необходимо пристально ознакомиться с учетной политикой.

Таблица 1

ДЕТАЛИЗАЦИЯ МЕТОДИЧЕСКОГО РАЗДЕЛА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Фрагментарный элемент учетной политики	Варианты способов учета в зависимости от целей, преследуемых хозяйствующим субъектом при формировании учетной политики			
	Оптимизация налогообложения	Сближение бухгалтерского и налогового учета	Предоставление имущественного и финансового положения заинтересованным лицам	Сближение российских правил учета с МСФО
Объект учета – основные средства				
Переоценка	В случае уценки основного средства налог на имущество уменьшается, расходы по которому относят в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль	Не производить переоценку	Производить дооценку	Переоценивать (производить дооценку) по справедливой стоимости, при этом справедливая стоимость должна совпадать с рыночной
Способ начисления амортизации основных средств	Нелинейный метод при исчислении налога на прибыль; способ уменьшаемого остатка в случае применения коэффициента ускорения позволит уменьшить налоговую базу по налогу на имущество	Линейный метод	Метод уменьшаемого остатка без применения коэффициента ускорения	Линейный метод соответствует методу равномерного начисления в МСФО; метод уменьшаемого остатка; метод «единиц производства» соответствует методу списания стоимости пропорционально объему продукции
Установление лимита стоимости основных средств и порядок учета	При отнесения объектов в состав материально-производственных запасов уменьшается налогооблагаемая база по налогу на имущество организаций	Применяется лимит 20 000 руб.	Выбрать учитывать либо в составе основных средств на счетах 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или же в составе материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы»	В МСФО установление лимита основных средств отсутствует. Фактическая стоимость может быть надежно оценена и приносить экономические выгоды в будущем
Порядок учета расходов на проведение ремонта основных средств	Создание резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств	По фактическим затратам	В составе расходов будущих периодов	Затраты на ремонт (текущий ремонт) признаются как текущие расходы
Объект учета – нематериальные активы				
Способ начисления амортизации	Нелинейный метод	Линейный метод	Метод уменьшаемого остатка	Метод равномерного начисления (прямолинейный метод); метод уменьшаемого остатка; метод «единиц производства»
Объект учета – расходы по НИОКР				
Способы списания расходов по НИОКР	Некоторые виды расходов на НИОКР (согласно установленному Правительством РФ перечню в постановлении от 24 декабря 2008 г. №988), в том числе и безрезультатные, признавать единовременно, с применением повышающего коэффициента 1,5	Рекомендовано устанавливать для целей бухгалтерского учета срок полезного использования полученных результатов, равный году и списывать линейным способом	Линейный способ при максимальном сроке списания	Метод равномерного начисления; метод «единиц производства»

Фрагментарный элемент учетной политики	Варианты способов учета в зависимости от целей, преследуемых хозяйствующим субъектом при формировании учетной политики			
	Оптимизация налогообложения	Сближение бухгалтерского и налогового учета	Предоставление имущественного и финансового положения заинтересованным лицам	Сближение российских правил учета с МСФО
Объект учета – материально-производственные запасы				
Методы оценки материально-производственных запасов	Не влияют	По фактической себестоимости, однако необходимо учитывать, какие расходы не включаются в налоговый учет в затраты на приобретение, такие, в частности, как: потери и недостачи в пределах норм естественной убыли; проценты по кредитам (займам), начисленных до принятия материалов к учету	Рекомендовано индивидуально: по фактической себестоимости; по учетным ценам	По себестоимости; по нормативным затратам; по возможной чистой цене продажи
Порядок списания стоимости материально-производственных запасов	По себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО)	По себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО)	По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО)	Метод сплошной идентификации; метод средней себестоимости; метод ФИФО
Объект учета – затраты на производство				
Оценка незавершенного производства	Порядок определения прямых расходов. Использование коэффициента закрепления	По прямым затратам или по стоимости сырья; по фактической производственной себестоимости, если отсутствуют общепроизводственные расходы. Рекомендовано разработать одинаковый состав прямых расходов в обоих видах учета	По нормативной (плановой) производственной себестоимости (в отношении финансовой отчетности наиболее уместна и надежна в связи с повышением оперативности информации, ее важности для прогноза и осмотрительности в оценке активов). При небольшом производстве способ оценки незавершенного производства по фактической производственной себестоимости является наиболее распространенным и достоверным. В некоторых случаях в связи со спецификой деятельности подходить индивидуально	В незавершенное производство включаются только прямые затраты
Учет затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции	Не существует	В налоговом учете в отличие от бухгалтерского не существует вариантов распределения косвенных расходов	Метод формирования полной себестоимости	Регламентируется к применению метод полной себестоимости. Необходимо учитывать, что директ-костинг в отношении финансовой отчетности не разрешен
Способ признания коммерческих расходов	Отнесение к косвенным расходам	Включение в состав расходов, списываемых в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Коммерческие расходы»	Распределяются между проданной и остатком нереализованной продукции (товаров, работ, услуг)	Коммерческие расходы признаются полностью в себестоимости реализованной продукции (услуг)
Объект учета – готовая продукция				
Методы оценки готовой продукции	Порядок определения прямых расходов	В налоговом учете установить тот же метод оценки остатков готовой продукции, что и в бухгалтерском учете с указанием в учетной политике для целей налогообложения, что прямые расходы для целей налогообложения определяются в соответствии с перечнем затрат, аккумулирующихся на соответствующих бухгалтерских счетах (20, 23, 29, 25)	По фактической себестоимости. В некоторых случаях в связи со спецификой деятельности подходить индивидуально	Применительно к оценке готовой продукции сельского хозяйства – по справедливой стоимости

Фрагментарный элемент учетной политики	Варианты способов учета в зависимости от целей, преследуемых хозяйствующим субъектом при формировании учетной политики			
	Оптимизация налогообложения	Сближение бухгалтерского и налогового учета	Предоставление имущественного и финансового положения заинтересованным лицам	Сближение российских правил учета с МСФО
Объект учета – товары				
Учет расходов по заготовке и доставке товаров	Признание в качестве косвенных расходов	Выделение расходов по заготовке и доставке товаров в бухгалтерском учете на отдельном субсчете счета 44 и порядок их расчета, относящихся к остаткам нереализованных товаров в соответствии со ст. 320 Налогового кодекса РФ (НК РФ)	Включение в первоначальную (покупную) стоимость товаров	Включение в себестоимость товаров
Оценка товаров для организаций розничной торговли	По стоимости их приобретения (покупным ценам)	По стоимости их приобретения (покупным ценам)	По стоимости их приобретения; по продажным ценам, включающим в себя торговую наценку, для организаций розничной торговли	По себестоимости; по возможной чистой цене продажи
Способ расчета стоимости товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при продаже (отпуске)	По себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО)	По себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО)	По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО)	Метод сплошной идентификации; метод средней себестоимости; метод ФИФО
Объект учета – финансовые вложения				
Признание расходов, связанных с приобретением ценных бумаг (в случае незначительности величины затрат по сравнению с суммой, уплачиваемой по договору продавцу)	Порядок определения прямых расходов, связанных с приобретением ценных бумаг	Исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение)	Расходы признаются в составе фактических затрат по приобретению	По справедливой стоимости финансовых активов, при этом транзакционные затраты списываются на расходы. Необходимо прописать использование эквивалентов справедливой стоимости
Периодичность корректировки оценки финансовых вложений по текущей рыночной цене	Не существует	В налоговом учете переоценка не производится	Ежемесячно или ежеквартально	Не существует
Способы оценки при выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	По стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); по стоимости единицы	По первоначальной стоимости первых по времени приобретения (способ ФИФО)	Не существует
Объект учета – займы и кредиты				
Учет процентов, причитающихся к оплате заемодавцу (кредитору)	Исходя из среднего уровня процентов при наличии сопоставимых долговых обязательств	Невозможно	В стоимости инвестиционного актива	Капитализация путем включения в стоимость актива
Порядок учета процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям	Исходя из среднего уровня процентов при наличии сопоставимых долговых обязательств	Невозможно	Равномерно в течение срока действия векселя или договора облигационного займа	Невозможно
Объект учета – доходы				
Определение выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления	Пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов	Если условиями заключенных договоров предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг)	По мере готовности работы, услуги, продукции, если возможно определить их готовность	По мере готовности, кроме случаев, когда степень готовности нельзя надежно оценить; по завершении выполнения работы (оказания услуги, изготовления продукции) в целом
Объект учета – расходы будущих периодов				
Способы списания расходов будущих периодов	Невозможно	В налоговом учете понятия «расходы будущих периодов» нет	Пропорционально объему произведенной продукции (товаров, работ, услуг)	В какой-то степени расходам будущим периодам соответствуют предоплаченные расходы, которые отражаются в составе выданных авансов

Фрагментарный элемент учетной политики	Варианты способов учета в зависимости от целей, преследуемых хозяйствующим субъектом при формировании учетной политики			
	Оптимизация налогообложения	Сближение бухгалтерского и налогового учета	Предоставление имущественного и финансового положения заинтересованным лицам	Сближение российских правил учета с МСФО
Объект учета – дебиторская задолженность				
Создание резервов по сомнительным долгам	Создание резерва	Применяют в обоих учетах методику оценки и создания резервов в соответствии с НК РФ для целей исчисления налога на прибыль организаций	Не создавать резерв	Создание резерва
Объект учета – резервы предстоящих расходов и платежей				
Создание резервов предстоящих расходов и платежей	Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; создание резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	1. Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет – способы расчета резервов устанавливаются в соответствии со ст. 324.1 НК РФ. 2. Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание – установить методику формирования резерва, предусмотренную ст. 267 НК РФ	Создание резервов	Создание резервов
Определение величины текущего налога	Невозможно	Невозможно	На основе данных, сформированных в бухгалтерском учете	Невозможно

Сближение российских стандартов по бухгалтерскому учету с международными даже при наличии небольших отличий может привести к существенным корректировкам. Поэтому прежде всего до трансформации необходимо проверить правильность отечественного учета, чтобы не допустить недостоверность результатов трансформации в случае применения неверных методов учета.

К сожалению, следует констатировать, что современная учетная политика пока еще не способна в полной мере найти эффективные решения проблем бухгалтерского учета в связи с переходом на международные стандарты.

В общем можно утверждать, что процесс формирования учетной политики должен проходить на основе эффективности действий ее составляющих.

Следовательно, результативностью учетной политики будет являться достижение поставленной цели и решение поставленных перед учетной системой заданных задач при эффективном использовании ее возможностей.

Одним из основных методов оценки результативности сформированной учетной политики, позволяющих оперативно получать информацию для принятия решений, является экспертный метод. Оценка экспертами параметров результативности зависит от особенностей осмысления человеческим сознанием воспринимаемых объектов. Субъективность оценки качества зависит от компетентности эксперта, то тогда оценка компетентными экспертами не подлежит сомнению: «Мышление индивида есть процесс отражения в его сознании объективной реальности вкупе с неосознанным стремлением индивида к получению наибольшей выгоды во всех отношениях» [14, с. 24].

По отношению к учетной политике хозяйствующего субъекта понятие результативности следует рассматривать как уровень качества бизнес процесса «Формирование учетной политики», который субъективно может оцениваться различными экспертами.

Степень согласованности действий экспертов и достоверность их оценок определяются с помощью коэффициента конкордации (согласия) [4, с. 199-201]:

$$W = \sigma^2_{\phi} / \sigma^2_{max}$$

где σ^2_{ϕ} – фактическая дисперсия суммарных (упорядоченных) оценок, данных экспертами;

$\sigma^2_{\phi} / \sigma^2_{max}$ – дисперсия суммарных (упорядоченных) оценок, в случае, когда мнения экспертов полностью совпадают.

Величина коэффициента конкордации может изменяться от нуля до единицы.

- При $W = 0$ – согласованности нет, т.е. связь между оценками различных экспертов отсутствует.
- При $W = 1$ – согласованность мнений экспертов полная.

Для принятия решения об использовании полученных от экспертов оценок необходимо, чтобы коэффициент конкордации был больше заданного (нормативного) значения (обычно это 0,5). Считается, что при значении коэффициента больше 0,5 действия экспертов в большей степени согласованы, чем не согласованы.

Таблица 2

ОПРЕДЕЛЕНИЕ РАНГОВ ВАЖНОСТИ ПАРАМЕТРОВ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ СФОРМИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЗАО «НП «КОНФИЛ»

Эксперты	Параметры				
	1	2	3	4	5
1-й	3	1	5	4	5
2-й	2	2	4	1	5
3-й	1	2	4	3	5
4-й	2	1	3	3	4
Суммарный ранг важности	8	6	16	11	19

Примером определения коэффициента конкордации может служить следующая ситуация: в процессе качественного анализа выявлены пять параметров оценки результативности учетной политики, согласно которым принимаются решения по реализации учетной политики. Перед экспертами стоит задача проранжировать эти

параметры по степени важности (по степени возможности влияния на уровень результативности) (табл. 2).

Предположим, что при полностью согласованном мнении экспертов каждый из них первому виду параметра дал 2 балла, второму – 1, третьему – 4, четвертому – 3, пятому – 5. В этом случае суммарный рейтинг важности параметров составил бы соответственно 8 (2 * 4), 4, 16, 12, 20 баллов.

Среднее значение суммарной оценки составляет:

$$\frac{1}{2} * n (m+1),$$

где

n – количество экспертов

m – количество объектов, проверяемых экспертами.

В рассматриваемом примере оно равно:

$$\frac{1}{2} * 4 * (5+1) = 12.$$

В этом случае¹:

$$\sigma^2_{\phi} = (8 - 12)^2 + (6 - 12)^2 + (16 - 12)^2 + (11 - 12)^2 + (19 - 12)^2 = 118.$$

В этом случае²:

$$\sigma^2_{max} = (8 - 12)^2 + (4 - 12)^2 + (16 - 12)^2 + (12 - 12)^2 + (20 - 12)^2 = 160.$$

$$W = 118 / 160 = 0,7375.$$

Таким образом, мнения экспертов можно считать в достаточной степени согласованными.

Если в соответствии с принятыми критериями мнения экспертов можно считать согласованными, то оценки принимаются и используются в процессе подготовки и реализации управленческих решений.

Если полученные оценки нельзя считать достоверными, то следует повторить опрос заново. Если и это не даст желаемых результатов, то следует уточнить исходные данные и (или) изменить состав группы экспертов.

Учетную политику можно оценить, только проведя непредвзятую оценку.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ : ред. от 03 июня 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Бланк И.А. Управление денежными потоками [Текст] / И.А. Бланк. – Киев : Ника-Центр, Эльга, 2002. – 736 с.
4. Бычкова С.М. Бухгалтерское дело [Текст] : учеб. пособие / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова ; под ред. С.М. Бычковой. – М. : ЭКСМО, 2008. – 336 с.
5. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка [Текст] : в 4-х т. – Т. 3. – М. : Прогресс-Универс, 1994. – 912 с.
6. Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный [Электронный ресурс]. URL: www.gramota.ru/slovari/info/efr/.
7. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент [Текст] : учеб. метод. пособие / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 688 с.
8. Кокинз Г. Управление результативностью: как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Г. Кокинз ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 315 с.

¹ Для расчета от фактического суммарного ранга важности (по таблице) отнимается среднее значение суммарной оценки, равное 12.

² Для расчета от суммарного ранга важности параметров при условии согласованного мнения экспертов отнимается среднее значение суммарной оценки, равное 12.

9. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки [Электронный ресурс] / Л.И. Лопатников. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело, 2003. – 520 с. URL: slovari.yandex.ru/dict/lopatnikov (дата обращения 23.04.2009).
10. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение [Электронный ресурс] / С.А. Рассказова-Николаева. – М. : Экономика и жизнь, 2006. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия [Текст] / Е.Е. Румянцева. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 724 с.
12. Словарь русского языка [Текст] : в 4 т. / АН СССР ; Ин-т рус. яз. ; под ред. А.П. Евгеньевой. – 3-е изд., стереотип. – М. : Русский язык, 1985-1988. Т. 3 : П-Р. 1987. 752 с.
13. Толковый словарь русского языка [Текст] / под ред. Д.Н. Ушакова. – Т. 3. – М. : Астрель, АСТ, 2000. – 720 с.
14. Хлюнова М.В. и др. Пирамида Маслоу плюс, или Когда бесспорное стало сомнительным [Текст] / М.В. Хлюнова, А.А. Звезденков, В.Н. Верхоглазенко // Менеджмент в России и за рубежом. – 1998. – № 5. – С. 24-29.
15. Davis L., North D. Institutional Change and American Economic Growth. Cambridge. 1971.

Ключевые слова

Результативность; учетная политика; коэффициент конкурдации (согласия); эффективность; оценка; параметры; объект учета; международные стандарты финансовой отчетности; субъективные факторы; объективные факторы.

Макарова Надежда Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность статьи. Формирование учетной политики предусматривает свободу выбора способов ведения учета для создания учетного процесса хозяйствующего субъекта. Однако практика показывает, что часто к формированию учетной политики хозяйствующие субъекты подходят как к обязательной номинальной процедуре, когда имеет значение не содержание документа, а только факт его существования.

В статье автор выделяет два вида учетной политики: номинальную и результативную. Важной особенностью формирования учетной политики является ее результативность.

Автор проводит грань между терминами «результативность» и «эффективность».

В статье представлена иерархическая взаимосвязь, обусловленная закономерностью построения инвариантной пирамиды результативности сформированной учетной политики.

Также рассматриваются параметры оценки результативности разработанной учетной политики.

Представлен метод оценки результативности сформированной учетной политики, позволяющий оперативно получать информацию для принятия решений, является экспертный метод. Оценка экспертами параметров результативности зависит от особенностей осмысления человеческим сознанием воспринимаемых объектов. По отношению к учетной политике хозяйствующего субъекта понятие результативности следует рассматривать как уровень качества бизнес процесса «Формирование учетной политики», который субъективно может оцениваться различными экспертами.

Предлагается определение степени согласованности действий экспертов и достоверность их оценок определяются с помощью коэффициента конкурдации.

Статья содержит ряд методических и практических рекомендаций, реализация которых будет способствовать формированию результативной учетной политики. Также в статье представлены таблицы и схемы, что положительно влияет на наглядность работы.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяет научную и практическую ценность статьи.

Глинская О.С., канд. экон. наук, заведующий кафедрой экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

2.1. STRUCTURAL-MEANINGFUL ESTIMATION OF THE RESULT OF THE FORMED STOCK-TAKING POLICY

N.N. Makarova, Kandidat Economic Sciences, the Docent of the Department of the Economy and Audit

Autonomous noncommercial organization of the highest vocational education of Tsentrosoyuz (Central Union of Consumers' Societies) RF «Russian university of cooperation» Volgograd cooperative institute

In the article is examined the determination of concept «result» and the parameters of the estimation of the result of the developed stock-taking policy are isolated. The author details the systematic division of stock-taking policy for molding of effective stock-taking policy. In the article the expert method of evaluating the result of the formed stock-taking policy is represented.

Literature

1. Tax code RF [electronic resource]: Part II dated Aug 5 2000. №117-FL: ed. dated June 3, 2008. Access from the reference lawful system «[KonsultantPlyus]».
2. Stock-taking policy of organization [electronic resource]: [PBU] 1/2008: [utv]. by the order MVA of finances RF dated Oct 6 2008. №106[n].
3. Access from the reference lawful system «[KonsultantPlyus]». I.A. Blanc Control of the flow of money. – K.: Nick- center, Elga, 2002. – 736 p.
4. S.M. Bychkova. Bookkeeping matter: the teaching aid / S.M. Bychkova, N.N. Makarov; edited by. S.M. Bychkova. – M.: Eksmo, 2008. – 336 p.
5. V.I. Distance The explanatory dictionary of the living Great Russian language: in 4th T. – T. 3: . – M.: Progress-Univers, 1994. 912 p.
6. T.F. Efremova. New dictionary of the Russian language. Intelligent - word-building. URL: www.gramota.ru/slovari/info/efr/ (date of the rotation: 06.05.2009).
7. Kovalev explosives, Kovalev are beaten. V. Calculation, analysis and the financial management: Training methodology benefit. – M.: Finances and statistics, 2006. 688 p.
8. G. Kokinz. Control of the result: As to overcome the break between declared strategy and real processes/of mountain passes. with the Engl. – M.: Alpina the business of bushings, 2008. – 315 p.
9. L.I. Lopatnikov. Ekonomiko-mathematical dictionary: Dictionary of contemporary economic science. – the 5th publ., pererabotano is augmented – M.: Matter, 2003. – 520 p. URL: slovari.yandex.ru/dict/lopatnikov (date of rotation of 23.04.2009).
10. S.A. Rasskazova-Nikolayev. Stock-taking policy of the organization: bookkeeping calculation and taxation. – M.: AKDI «economy and life», 2006.
11. Access from the reference lawful system «KonsultantPlyus». E.E. Rumyantsev New economic encyclopedia. the 2nd publ. – M.: INFRA - M, 2006. VI. 724 p.
12. Dictionary of the Russian language: in 4th T. /AS USSR. Institute of Russ. yaz. ; Edited by. A.P. Evgenevoy. – 3- e publ., stereotype. – M.: The Russian language, 1985-1988. T. 3 PR. 1987. 752 p.
13. The explanatory dictionary of the Russian language. V. III. Edited by D.N. Ushakov – M.: OOO «the publishing house of astrel», OOO «publishing house AST», 2000. 720 p. ,
14. M.T. Khlyuneva, A.A. Zvezdenkov, V.N. Verkhoglazenko. Maslow's pyramid plus or when indisputable became doubtful. // management in Russia and abroad. . – 1998. – №5. P. 24-29.
15. L. Davis, D. North. Institutional Change and American Economic Growth. Cambridge. 1971.

Keywords

Result; stock-taking policy; the coefficient of concordance (agreement); effectiveness; estimation; the parameters; the object of calculation; the international standards of financial account; subjective factors; objective factors.