

## Механизм формирования единого бухгалтерского кадрового пространства Евразийского экономического союза

Марина А. Гордова<sup>1</sup> mamizereva@yandex.ru

<sup>1</sup> Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, ул. Ленинградский пр-т, 49, г. Москва, 125993, Россия

**Реферат.** В современных условиях формирование единого кадрового пространства Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и его эффективное функционирование становятся непременным условием повышения конкурентоспособности национальных экономик государств-членов ЕАЭС в условиях «новой нормальности» глобальной экономики. Задачи инновационного развития экономик государств-членов ЕАЭС выдвигают новые требования к их кадровой политике, которая должна быть ориентирована, в том числе на внедрение инновационных технологий привлечения и развития кадрового потенциала союза. В такой ситуации актуальной становится задача разработки механизма формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС. В статье введено и предложено определение понятия единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС, рассмотрен механизм его формирования за счет реализации системы мер, направленной на его создание и эффективное функционирование. Одной из характерных особенностей ЕАЭС является существование интегрированных в рамках союза структур управления, целью которых является повышение конкурентоспособности национальных экономик. Современный этап формирования единого рынка услуг в области составления отчетности и бухгалтерского учета ЕАЭС связан с необходимостью формирования новых единых наднациональных органов управления союза в этой области, создание которых предлагается в статье. Проведен сравнительный анализ квалификационных требований к главным бухгалтерам государств-членов ЕАЭС, на основании результатов которого предложены единые квалификационные требования к ним. Разработаны предложения по формированию единой профессиональной сертификации бухгалтеров на территории государств-членов ЕАЭС. Сформированы рекомендации и предложения по совершенствованию системы профессиональной подготовки кадров. Обоснована необходимость создания единого евразийского реестра бухгалтеров, подтверждающего прохождение бухгалтерами профессиональных сертификаций бухгалтеров, сформировано определение этого понятия.

**Ключевые слова:** Евразийский экономический союз, гармонизация бухгалтерского учета, единое бухгалтерское кадровое пространство, профессиональный бухгалтер, единый евразийский реестр бухгалтеров

## The mechanism of formation of uniform accounting personnel space of the Eurasian Economic Union

Marina A. Gordova<sup>1</sup> mamizereva@yandex.ru

<sup>1</sup> Financial University under the Government of the Russian Federation, 49 Leningradsky av., Moscow, 125993, Russia

**Summary.** In modern conditions of formation of a unified accounting personnel space of the Eurasian Economic Union (EAEU) and its efficient functioning become a precondition for improving the competitiveness of the national economies of the EAEU member states in the “new normal” of the global economy. The objectives of innovative development of the economies of the EAEU member states put forward new requirements to it personnel policy, which should be focused, including the implementation of innovative technologies to attract and development of personnel potential the union. There is becoming urgent task of developing the mechanism of formation of the unified accounting personnel space of the EAEU in this situation, in connection with this article is introduced and suggested the definition of the unified accounting personnel space of the EAEU, describes the mechanism of its formation due to the implementation of a system of measures aimed at its establishment and effective functioning. One of the characteristic features of the Eurasian Economic Union is being integrated into the framework of the Union’s governance structures, the purpose of which is to increase the competitiveness of national economies. The modern stage of formation of a single market of services in the field of reporting and accounting associated with the need to develop new unified supranational bodies of the Union, the creation of which is proposed in this paper. It also carried out a comparative analysis of the qualification requirements for chief accountants of the EAEU member states, based on which proposed a unified qualification requirements for them. It developed proposals for the formation of the unified professional certification of accountants in the territory of member states of the EAEU member states. It formed the recommendations and proposals for improving the system of professional training of personnel. It substantiates the need for the unified Eurasian accountants register, confirming the passage of the professional certification of accountants, formed definition of this concept.

**Keywords:** Eurasian Economic Union, harmonization of accounting, the unified accounting personnel space, professional accountant, the unified Eurasian accountants register

### Введение

Как отмечает на заседании Евразийского межправительственного совета Д.А. Медведев Евразийский экономический союз (ЕАЭС) «состоялся как современное и эффективное интеграционное объединение, которое работает на пространстве государств-членов, и которое приносит реальные результаты как в период, когда экономики растут, так и в период, когда

Для цитирования

Гордова М. А. Механизм формирования единого бухгалтерского кадрового пространства Евразийского экономического союза // Вестник ВГУИТ. 2017. Т. 79. № 1. С. 410–415. doi:10.20914/2310-1202-2017-1-410-415

экономики находятся в непростом состоянии» [1], актуальной становится задача разработки механизма формирования единого бухгалтерского кадрового пространства Евразийского экономического союза. Известное высказывание «кадры решают всё» продолжает оставаться одним из главных постулатов не только бизнеса, но и управления государствами. Это подчеркнул на заседании экспертного совета Агентства стратегических инициатив Президент России

For citation

Gordova M. A. The mechanism of formation of uniform accounting personnel space of the Eurasian Economic Union. *Vestnik VGUIT* [Proceedings of VSUET]. 2017. Vol. 79. no. 1. pp. 410–415. (in Russian). doi:10.20914/2310-1202-2017-1-410-415

В.В. Путин, который отметил, что «кадры, образование, деловой климат – все это важнейшие элементы глобальной конкурентоспособности» [2].

### **Единое бухгалтерское кадровое пространство Евразийского экономического союза**

Особую значимость в условиях формирования с 2012 года единого рынка услуг в области составления отчетности и бухгалтерского учета Евразийского экономического союза приобретают вопросы формирования бухгалтерского кадрового потенциала во всех государствах, входящих в ЕАЭС. Поэтому проблемы, связанные с определением порядка формирования и использования кадрового потенциала, реализацией кадровых технологий и кадровой политики в этой области приобретают особую актуальность.

В этой связи, в работе предложено понятие «единое бухгалтерское кадровое пространство Евразийского экономического союза», под которым автором понимается форма межгосударственной интеграции, позволяющая свободно реализовывать профессиональные возможности и способности специалистов в области бухгалтерского учета в рамках ЕАЭС как целостной социально-экономической территориальной системы.

Необходимость формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС обусловлена тем, что сегодня в мировом сообществе возрастает роль человеческого фактора, увеличиваются инвестиции в человеческий капитал, возрастает потребность в опытных и квалифицированных специалистах, обладающих инновационным и креативным типом мышления. Отсюда, единое бухгалтерское кадровое пространство ЕАЭС может выступить одним из основных факторов повышения конкурентоспособности национальных экономик государств-членов ЕАЭС.

Формирование единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС обладает рядом неоспоримых преимуществ:

- единые наднациональные органы управления союза в области составления отчетности и бухгалтерского учета ЕАЭС обеспечат системный взгляд на бухгалтерский кадровый потенциал союза;

- единая кадровая политика создаст возможности для взаимопроникновения национальных специалистов в области бухгалтерского учета и сформирует четкое представление о том, что карьерный рост возможен не только в рамках своей компании или страны, но и всего союза в целом;

- формирование единой профессиональной аттестации бухгалтеров на уровне ЕАЭС обеспечит высокий уровень профессиональной компетентности;

- повышение конкурентоспособности на рынке бухгалтерских услуг обеспечит более эффективное использование трудовых ресурсов;

- гармонизация квалификационных требований, предъявляемых к специалистам в области бухгалтерского учета, создаст единые подходы к уровню их квалификации, сблизит национальные законодательства;

- организация масштабных союзных мероприятий: форумов, конгрессов, конференций и семинаров создаст возможности для обогащения профессионального опыта узких специалистов;

- создание единого евразийского реестра бухгалтеров охватит специалистов в области бухгалтерского учета всех государств-членов ЕАЭС, создав большой информационный портал.

В условиях развития мощного интеграционного объединения ЕАЭС «открываются более широкие перспективы для экономического развития, создаются дополнительные конкурентные преимущества» [3], которые позволяют определить контуры будущего, предоставив преимущества, как представителям бизнеса, так и населению всех государств-членов ЕАЭС.

План либерализации по формированию единого рынка услуг в области составления отчетности и бухгалтерского учета в качестве третьего мероприятия, рассчитанного на 2017 год, включает подготовку предложений по гармонизации законодательства государств-членов ЕАЭС, так как «успешное развитие международных интеграционных объединений невозможно без стремления к гармонизации национальных законодательств» [4]. И, по нашему мнению, гармонизация законодательства государств-членов ЕАЭС в части кадровой политики также является одним из актуальных вопросов данного этапа мероприятий.

Для воплощения в жизнь всех вышеперечисленных преимуществ, необходима разработка механизма формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС, предусматривающая проработку единых правил и процедур, а также обеспечение их соблюдения со стороны всех участников.

### **Механизм формирования единого бухгалтерского кадрового пространства Евразийского экономического союза**

Механизм формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС обладает двумя характерными признаками:

- имеет сложную композицию (включает совокупность взаимосвязанных элементов);

- обеспечивает синергический эффект (согласование всех элементов единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС между собой).

В качестве составных элементов механизма формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС, способных оказать влияние на достижение необходимого состояния объектов управления, предлагается выделить следующие:

— субъекты формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС, включающие «институциональные условия их взаимодействия» [5] (регулирующие органы ЕАЭС, национальные регулирующие органы, профессиональные организации, профессиональное сообщество и т. д.);

— система целей управления единым бухгалтерским кадровым пространством ЕАЭС;

— стратегия управления единым бухгалтерским кадровым пространством ЕАЭС;

— организационные структуры, включающие как уже функционирующие, так и специально созданные институты или структуры;

— нормативное, информационное обеспечение избранных целей и стратегии управления единым бухгалтерским кадровым пространством ЕАЭС.

Конкретизируем представление о механизме формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС. Предлагаем следующую систему мер.

1. Формирование в условиях включения услуг в области составления отчетности и бухгалтерского учета в единый рынок услуг ЕАЭС единого наднационального органа – Отдела бухгалтерского учета и формирования финансовой и управленческой отчетности в рамках Департамента финансовой политики направления «Экономика и финансовая политика» Евразийской экономической комиссии.

2. Формирование единых векторов развития профессионального образования в области бухгалтерского учета государств-членов ЕАЭС, так как «сильная полярность в уровнях образованности различных стран будет препятствовать существованию единого мирового образовательного пространства» [6]. Поскольку «современный учет стоит на пороге революционных изменений, и, возможно, уже через 20–30 лет он будет совершенно не похож на существующий» [7], особое значение приобретает «вопрос подготовки высококвалифицированных кадров» [8].

Так, в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.01.2013 № 23 «О правилах разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов» был начат процесс разработки и утверждения профессиональных стандартов. Их понятие было заложено ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой под профессиональным стандартом

понимается характеристика квалификации, которая необходима работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности. Профессиональный стандарт «Бухгалтер» был принят 22.12.2014 приказом № 1061н Министерства труда Российской Федерации, что послужило началом процесса «гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов» [9]. Для того чтобы двигаться дальше в одном направлении, рекомендуем разработать профессиональные стандарты по видам деятельности, связанным с бухгалтерским учетом, анализом и аудитом в остальных государствах-членах ЕАЭС, таким образом, приблизившись «по своему содержанию к передовой международной практике» [10].

3. Формирование единой профессиональной сертификации бухгалтеров, позволяющей специалистам в области бухгалтерского учета беспрепятственно перемещаться между различными хозяйствующими субъектами государств-членов ЕАЭС. Сегодня в каждом государстве-члене ЕАЭС существуют свои требования к профессиональной сертификации бухгалтеров, так как отсутствует правовой механизм единой профессиональной сертификации бухгалтеров на уровне союза. Но деятельность Рабочей группы в области аудита, составления отчетности и бухгалтерского учета и предлагаемого к созданию Отдела бухгалтерского учета; формирования финансовой и управленческой отчетности может решить данный вопрос, обеспечив государства-члены ЕАЭС дополнительным конкурентным преимуществом – высококвалифицированными кадрами. Как отметил на заседании наблюдательного совета Агентства стратегических инициатив В.В. Путин, «важнейшее условие развития новых отраслей, в целом роста экономики – это, конечно, квалифицированные кадры» [10]. При реализации этой меры, важно «определиться со значимостью... аттестатов» [11] профессиональных бухгалтеров, которые уже выданы различными профессиональными и саморегулирующимися организациями.

Формирование единых квалификационных требований к главным бухгалтерам. Проведенный анализ законодательной основы квалификационных требований к главным бухгалтерам привел к выводу, что во всех государствах-членах ЕАЭС установлены квалификационные требования к главным бухгалтерам (например, в Республике Казахстан с 1 января 2012 г., в Республике Беларусь – с 1 января 2014 г.). В государствах-членах ЕАЭС можно выделить два блока организаций, в отношении которых устанавливаются данные требования: во-первых, все без исключения организации, во-вторых, отдельные группы организаций и/или отдельные сектора.

Законодательная основа квалификационных требований к главным бухгалтерам предприятий государств–членов ЕАЭС обобщена в таблице 1.

Результаты проведенного анализа обязательных квалификационных требований, предъявляемых к главным бухгалтерам всех организаций государств–членов ЕАЭС представлены в таблице 2.

На основании результатов проведенного анализа, предлагаем в качестве обязательных

квалификационных требований к главным бухгалтерам предприятий государств–членов ЕАЭС использовать четыре блока квалификационных требований, представленные на рисунке 1.

Полагаем, что предложенное единообразное законодательное закрепление квалификационных требований к главным бухгалтерам предприятий государств–членов ЕАЭС будет способствовать повышению качества профессионального отбора.

Таблица 1.

Законодательная основа квалификационных требований к главным бухгалтерам предприятий государств–членов ЕАЭС

Table 1.

The legal basis of qualification requirements for chief accountants of enterprises of the EAEC member states

| Государство-член ЕАЭС<br>EAEC member state         | Квалификационные требования, носящие обязательный характер<br>Mandatory qualification requirements |  |
|--|--|--|
|  | Для всех организаций<br>For all organizations  | Для отдельных групп организаций и/или отдельных секторов<br>For individual groups of organizations and/or individual sectors |
| Республика Армения<br>The Republic of Armenia      | –  | +  |
| Республика Беларусь<br>The Republic of Belarus     | +  | +  |
| Республика Казахстан<br>The Republic of Kazakhstan | +  | +  |
| Кыргызская Республика<br>Kyrgyz Republic           | –  | +  |
| Российская Федерация<br>Russian Federation         | –  | +  |

Таблица 2.

Обязательные квалификационные требования к главным бухгалтерам предприятий государств–членов ЕАЭС, установленные для всех организаций

Table 2.

Mandatory qualification requirements for chief accountants of the EAEC member states, established for all organizations

| Государство-член ЕАЭС<br>EAEC member state         | Квалификационные требования к образованию<br>Qualification requirements for education |  | Квалификационные требования к опыту работы<br>Qualification requirements for work experience |   | Квалификационные требования к профессиональной репутации<br>Qualification requirements to the professional reputation |
|--|---|--|--|---|---|
|  | Высшее образование<br>Higher education  | Среднее профессиональное образование<br>Secondary vocational education | При высшем образовании<br>In higher education  | При среднем профессиональном образовании<br>In secondary vocational education |   |
| Республика Армения<br>The Republic of Armenia      | –   | –  | –  | –   | –   |
| Республика Беларусь<br>The Republic of Belarus     | +   | +  | 3 года<br>3 years  | 3 года<br>3 years   | +   |
| Республика Казахстан<br>The Republic of Kazakhstan | +   | –  | 5 лет<br>5 years   | –   | –   |
| Кыргызская Республика<br>Kyrgyz Republic           | –   | –  | –  | –   | –   |
| Российская Федерация<br>Russian Federation         | –   | –  | –  | –   | –   |

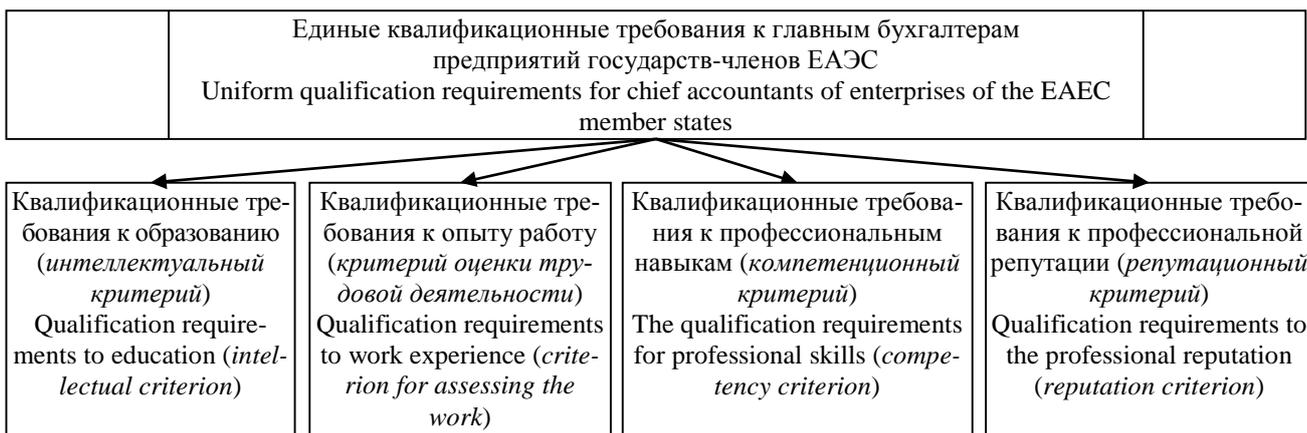


Рисунок 1. Предлагаемые виды квалификационных требований к главным бухгалтерам предприятий государств-членов ЕАЭС

Figure 1. Offered types of qualification requirements for chief accountants of enterprises of the EAEC member states

4. Формирование единого евразийского реестра бухгалтеров, подтверждающего прохождение бухгалтерами профессиональных сертификаций бухгалтеров, на основе опыта государств-членов ЕАЭС, профессиональных объединений бухгалтеров, аудиторов.

Под введенным понятием «единый евразийский реестр бухгалтеров» будем понимать единую информационную систему государств-членов ЕАЭС, содержащую данные о физических лицах, имеющих сертификаты, подтверждающие прохождение бухгалтерами профессиональных сертификаций бухгалтеров и соблюдающих требования нормативных правовых актов государств-членов ЕАЭС.

Методика ведения единого евразийского реестра бухгалтеров включает в себя последовательную реализацию следующие этапов:

- определение содержания единого евразийского реестра бухгалтеров;
- формирование информационной базы единого евразийского реестра бухгалтеров;
- формирование системы показателей;
- предоставление сведений, содержащихся в реестре.

## ЛИТЕРАТУРА

1 Кузьмин В. Союз реалистов // Российская газета. 2016. №6947(79). URL: <https://rg.ru/2016/04/13/dmitrij-medvedev-eaes-sostoialsia-kak-effektivnoe-obedinenie.html> (дата обращения: 20.12.2016).

2 Заседание экспертного совета АСИ. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/52559> (дата обращения: 20.12.2016).

3 Володин В.М., Кафтулина Ю.А., Русакова Ю.И. Перспективы функционирования евразийского экономического союза и возможности его расширения //

Предлагается предоставить открытый доступ к данным единого евразийского реестра бухгалтеров для обеспечения стейкхолдеров возможностью ознакомления с ней и ее использования.

В качестве базы для размещения всей информации единого евразийского реестра бухгалтеров предлагается использовать интернет-страницу Отдела бухгалтерского учета и формирования финансовой и управленческой отчетности.

5. Проведение конгрессов бухгалтеров и аудиторов, международных научно-практических конференций, встреч, семинаров, других важных мероприятий союзного значения.

## Заключение

Изложенные предложения в части разработки и внедрения механизма формирования единого бухгалтерского кадрового пространства ЕАЭС позволили бы улучшить профессиональный отбор в условиях снятия трансграничных барьеров для перемещения трудовых ресурсов; повысили бы качество кадрового потенциала специалистов в области бухгалтерского учета и позволили вывести его на принципиально новый уровень эффективности осуществляемой профессиональной деятельности

Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. Экономика. 2015. № 1(33). С. 276–285.

4 Гордова М.А. Актуальные направления гармонизации бухгалтерского учета государств-членов Евразийского экономического союза // Биржа интеллектуальной собственности. 2016. № 6. С. 27–32.

5 Яценко С.О., Никифорова М.Е. Сущность институционального механизма как составляющей экономической системы // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. 2014. № 1. С. 11–19.

6 Самерханова Э.К. Создание единого образовательного пространства в контексте реформирования и модернизации отечественного образования // Образование и наука. 2006. № 1. С. 15–20.

7 Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8.

8 Рожнова О.В. Примеры применения интерактивных методов обучения по дисциплине «МСФО» // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 29. С. 32–37.

9 Гетьман В.Г. Современные проблемы вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов и пути их решения // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4 (21). С. 73–81.

10 Булыга Р.П. Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 50–54.

11 Заседание наблюдательного совета Агентства стратегических инициатив. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/49542> (дата обращения: 20.12.2016).

12 Мельник М.В. Условия успешного использования профессиональных стандартов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 55–64.

## REFERENCES

1 Kuz'min V. Sojuz realistov [Union of realists]. Rossijskaja gazeta. 2016, N6947(79). Available at: <https://rg.ru/2016/04/13/dmitrij-medvedev-eaes-sostoialsiakak-effektivnoe-obedinenie.html> (accessed 20.12.2016).

2 Zasedanie jekspertnogo soveta ASI [Meeting of ASI Expert Council]. Available at: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/52559> (accessed 20.12.2016).

3 Volodin V.M., Kaftulina Ju. A., Rusakova Ju. I. Prospects of the Eurasian economic union and opportunities for expansion. *Izvestija vysshih uchebnyh zavedenij. Povolzhskij region. Obshhestvennye nauki. Jekonomika*. [News of higher educational institutions. The Volga region. Social Sciences. Economy]. 2015, no. 1(33), pp. 276–285. (in Russian).

## СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

**Марина А. Гордова** аспирант, Департамент учета, анализа и аудита, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, ул. Ленинградский пр-т, 49, г. Москва, 125993, Россия, [mamizereva@yandex.ru](mailto:mamizereva@yandex.ru)

## КРИТЕРИЙ АВТОРСТВА

**Марина А. Гордова** написала рукопись, корректировала её до подачи в редакцию и несёт ответственность за плагиат

## КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

ПОСТУПИЛА 22.12.2016

ПРИНЯТА В ПЕЧАТЬ 01.11.2016

4 Gordova M.A. Actual directions harmonization of accounting of the Eurasian Economic Union member states. *Birzha intellektual'noj sobstvennosti*. [Intellectual Property Exchange]. 2016, no.6, pp. 27–32. (in Russian).

5 Jashhenko S.O., Nikiforova M.E. The essence of the institutional mechanism as part of the economic system. *Izvestija Dal'nevostochnogo federal'nogo universiteta. Jekonomika i upravlenie*. [Izvestiya of the Far Eastern Federal University. Economics and Management]. 2014, no.1, pp. 11–19. (in Russian).

6 Samerhanova Je. K. Creating a single educational space in the context of the reform and modernization of national education. *Obrazovanie i nauka*. [Education and Science]. 2006, no.1, pp. 15–20. (in Russian).

7 Rozhnova O.V. Actual problems of financial statements. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. [International Accounting]. 2013, no.15, pp. 2–8. (in Russian).

8 Rozhnova O.V. Examples of use of interactive teaching methods in the discipline “IFRS”. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. [International Accounting]. 2013, no.29, pp. 32–37. (in Russian).

9 Get'man V.G. Modern problems of university training of accountants and auditors and their solutions. *Innovacionnoe razvitie jekonomiki*. [Innovative development of the economy]. 2014, no.4 (21), pp. 73–81. (in Russian).

10 Bulyga R.P. Training accountants and auditors: How to harmonize educational programs and professional standards. *Uchet. Analiz. Audit*. [Accounting. Analysis. Audit]. 2016, no.3, pp. 50–54. (in Russian).

11 Zasedanie nabljudatel'nogo soveta Agentstva strategicheskikh iniciativ [Meeting of the Agency for Strategic Initiatives Supervisory Board]. Available at: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/49542> (accessed 20.12.2016).

12 Mel'nik M.V. Conditions of successful use of professional standards. *Uchet. Analiz. Audit*. []. 2016, no.3, pp. 55–64. (in Russian).

## INFORMATION ABOUT AUTHORS

**Marina A. Gordova** graduate student, Department of accounting, analysis and audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, 49 Leningradsky av., Moscow, 125993, Russia, [mamizereva@yandex.ru](mailto:mamizereva@yandex.ru)

## CONTRIBUTION

**Marina A. Gordova** wrote the manuscript, correct it before filing in editing and is responsible for plagiarism

## CONFLICT OF INTEREST

The authors declare no conflict of interest.

RECEIVED 12.22.2016

ACCEPTED 11.11.2016