

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Белорусский национальный технический университет

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ
И КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ
ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ**

Сборник научных статей

Выпуск 11

Под общей редакцией проф. Т. Г. Шешуковой



Пермь 2020

УДК 65.01: 657: 004

ББК 65.050.2: 65.052

P17

Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сборник научных статей / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой; Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Пермь, 2020. – Вып. 11. – 264 с.

ISBN 978-5-7944-3493-4 (вып. 11)

ISBN 978-5-7944-2184-2

Исследуются теоретические и практические проблемы методологии и методики контроллинга, бухгалтерского учета и финансовой отчетности, финансов и экономического анализа, аудита и налогообложения. Исследованы некоторые аспекты цифровизации экономики, которая создает новые условия и некоторые трудности, вызовы.

Издание предназначено для специалистов и преподавателей в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита и финансов, а также аспирантов, магистров, бакалавров и студентов колледжей, обучающихся по направлениям «Экономика», «Финансы и кредит» и «Менеджмент».

Сборник включен в информационно-аналитическую систему РИНЦ.

При подготовке научных статей использованы материалы системы «Консультант Плюс», предоставленной ЗАО «ТелекомПлюс» (г. Пермь).

УДК 65.01: 657: 004

ББК 65.050.2: 65.052

*Печатается по решению кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермского государственного национального исследовательского университета*

ISBN 978-5-7944-3493-4 (вып. 11)

ISBN 978-5-7944-2184-2

© ПГНИУ, 2020

СОДЕРЖАНИЕ

Городилов М.А. Укрепляя традиции, формируя компетенции будущего.....	5
---	---

Раздел 1. СТРАТЕГИИ СОВРЕМЕННОГО РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, КОНТРОЛЛИНГА

Гусаков Б.И. Номинализм и позитивизм в учебном процессе подготовки экономистов	8
Бычкова С.М., Жидкова Е.А., Эльяшев Д.В. Контроллинг налогообложения сельскохозяйственных организаций	17
Шешукова Т.Г., Теймурова А.Р. Экологическое страхование как способ обеспечения экологической безопасности Российской Федерации.....	27
Цепилова Е.С. Пересмотр международных налоговых соглашений России для регулирования офшорной деятельности	35
Харина А.А. Развитие контроллинга в рамках современных концепций учетно-аналитических систем	43
Разуваева К.В., Усанина Э.Н. Совершенствование методики анализа эффективности использования нематериальных активов.....	50
Бригаднова Е.И. Использование средств субсидий в учреждениях физкультурно-спортивной направленности.....	64
Ушаков А.И. Идентификация понятия финансовой политики предприятия для экономического анализа	72
Девятова Т.Ю. Бухгалтер-аналитик для кредитных организаций	80
Глезман Л.В. Современные информационные технологии как основа цифровых преобразований региональных пространственно-отраслевых структур	88
Виногоров Г.Г. Вопросы внедрения в практику работы субъектов хозяйствования стран – членов ЕАЭС составления нефинансовой отчетности	98
Грудько С.В., Кондрусь У.О. Анализ эффективности использования горюче-смазочных материалов.....	107

Черникова С.А. Проблемы финансирования молочнопродуктового подкомплекса в рамках развития региональной пространственно-отраслевой структуры	116
Черткова А.В. Использование международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе в целях развития государственно-частного партнерства	123

Раздел 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ, МСФО И АУДИТ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Мизиковский И.Е., Мизиковский Е.А. Терминология как основа качества российского производственного учёта	131
Городилов М. А., Белявцева И. Г. Цифровизация и роботизация аудита.....	141
Лазарева Н.В. Риск-ориентированный внутренний контроль бизнес-процессов, ведения учета и составления отчетности.....	152
Городилов М.А., Кадочникова А.В. Актив, принятый в аренду: изменение методологии балансоведения	160
Пащенко Т.В., Алексеева П.В. Совершенствование внутреннего контроля арендованных основных средств	174
Лемеш В. Н., Чеченок П. В. Блокчейн как система учета бухгалтерской и финансовой информации	192
Посохина А.В., Кулаева А.У. Современные направления оценки эффективности расходования бюджетных средств	201
Штыкова Е.Н., Штыкова Е.Ю. Процедуры внутреннего контроля, направленные на выявление рисков строительного бизнеса	213
Мокина Н.С. Учет убытков, связанных с простым организации в период распространения коронавирусной инфекции	221
Abdusalomova N.B. Improvement of internal control methodology In metallurgical industry	229
Котова К.Ю., Голикова Е.С. Оценка влияния бухгалтерских ошибок на показатели финансовой отчетности предприятия	237
Холбеков Р.О. Организация учёта по операциям бонификации и рефакции.....	253

*М. А. Городилов,
декан экономического факультета,
заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., доцент,
Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Пермь, Россия*

УКРЕПЛЯЯ ТРАДИЦИИ, ФОРМИРУЯ КОМПЕТЕНЦИИ БУДУЩЕГО

г. Пермь, ФГБОУ ВО «Пермский государственный
национальный исследовательский университет», г. Пермь

В этом году кафедре учета аудита и экономического анализа Пермского государственного национального исследовательского университета исполнилось 60 лет, 5 лет из которых мне посчастливилось учиться и далее 20 лет работать на ней, пройдя все ступени карьеры: от студента, аспиранта и старшего преподавателя до профессора и заведующего.

О профессии бухгалтера изначально не мечтал и ничего о ней не знал. Выбор экономической специальности в учетно-аналитической и аудиторской сфере был скорее случайным, чем закономерным. Придя в далеком 1995 г. в Пермский университет и выбрав для себя одну из предложенных приемной комиссией экономическую специальность «Бухгалтерский учет и аудит» как наиболее привлекательную для абитуриентов (на ней был объявлен самый высокий конкурс, в результате которого большей частью нашей студенческой группы стали выпускники школ, имеющие золотую медаль), я окупился в дальнейшем в атмосферу жизни кафедры учета, аудита и экономического анализа. Могу без сомнения сказать: этот выбор предопределил всю мою дальнейшую профессиональную жизнь и карьеру, сделав их необычайно яркими и насыщенно интересными.

Наша кафедра всегда славилась своим сильным руководящим и преподавательским составом. Благодаря ее руководителю, сильному лидеру и идейному вдохновителю д.э.н., проф., заслуженному работнику высшей школы Российской Федерации Т. Г. Шешуковой на протяжении последних трех десятилетий был сформирован коллектив не

просто единомышленников – коллектив профессионалов. Сказать, что это профессионалы в учетном ремесле – ничего не сказать. Кафедра всегда состояла из людей идейных, принципиальных, честных, имеющих проактивную жизненную позицию, креативно мыслящих, вдохновляющих на творческий поиск. Людей, передающих из поколения в поколение не просто знания, уровень которых всегда был и традиционно остается необычайно высоким, но и определенную систему мировоззренческих ценностей, без которых воспитание современного специалиста в сфере учета невозможно. Как и невозможно забыть яркие и интересные лекции, которые проводили для нас гуру кафедры, известные своими достижениями далеко за ее пределами: к.э.н., доц. Г. Н. Новикова – необычайно сильный методолог, признанный эксперт в России по бухгалтерскому учету и МСФО, в соавторстве с которой мне посчастливилось написать свою первую научную статью в сборнике международной конференции в г. Новосибирске в 1997 г.; к.э.н., доц. Н. А. Автухович, лекции которой всегда отличались каким-то особенным драйвом, и мы, будучи студентами, с каждой такой встречи получали от нее не только знания, но и мощный приток энергии; к.э.н., доц. Т. Н. Баталова, необычайно эрудированный специалист-аналитик; д.э.н., проф. З. А. Салихов, который сквозь призму своего жизненного опыта лично мне привил любовь к профессии аудитора и ревизора, и *многие-многие другие...*

На сегодняшний день сформировавшийся коллектив продолжает традиции, и я горжусь моими коллегами-единомышленниками, которые вкладывают в жизнь кафедры, воспитание студентов и аспирантов не просто силы, но и часть своей души: д.э.н., проф. Т. Г. Шешукова, д.э.н., доц. О. И. Хайруллина, к.э.н., доц. Т. В. Пашенко, к.э.н., доц. С. Л. Жуковская, к.э.н. М.Н. Наам, к.э.н., доц. К.Ю. Котова, к.э.н., доц. Е. Б. Никитина, к.э.н., доц. А. В. Посохина, к.э.н. О. А. Сердюкова, ст. преп. Ю. Г. Мурашова, ст. преп. В. С. Нелюбина (хранитель истории кафедры, работающая на ней более 2/3 периода ее существования, начиная с 1978 г.!), ст. преп. К. В. Разуваева, асс. Т. В. Кетова, приглашенные эксперты, в недавнем прошлом ее преподаватели – к.э.н. Д. В. Орлов, Е. А. Чурин, методисты Л. Р. Окулова и А. Л. Костылев.

Сильными являются связи кафедры с крупнейшими профессиональными и общественными организациями Прикамья: АО «КПМГ» (филиал в г. Перми), ООО «Инвест-аудит», ООО «Эксперт-Аудит», ООО «ТелекомПлюс», НП «Институт внутренних аудиторов» (Региональный центр в г. Перми), Пермская ТПП и др.

Специалисты кафедры выполняют серьезные экспертные исследования в рамках деятельности лаборатории финансовых и бухгалтерских экспертиз экономического факультета ПГНИУ, с момента основания которой в 2018 г. по настоящее время подготовлено более 30 различных заключений, признаваемых арбитражными и иными судами в РФ.

При кафедре функционирует учебно-методический центр, занимающийся подготовкой квалифицированных специалистов в сфере бухгалтерского учета и аудита.

Наличие налаженных связей с крупнейшими зарубежными и национальными вузами помогает расширять границы исследований кафедры. Часть результатов таких исследований представлена в настоящем сборнике.

На кафедре реализуются образовательные программы на всех уровнях: в бакалавриате, магистратуре и аспирантуре. Студенты кафедры, под научным руководством коллег, занимают лидирующие позиции в рейтингах конкурсов и олимпиад.

Хочется пожелать кафедре, ее сотрудникам, студентам и аспирантам не останавливаться на достигнутом и двигаться вперед – к новым знаниям, компетенциям, продиктованным временем, поддерживая ее высокий экспертный уровень.

Раздел 1. СТРАТЕГИИ СОВРЕМЕННОГО РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, КОНТРОЛЛИНГА

Б.И. Гусаков,

*профессор кафедры менеджмента,
д.э.н., доктор философии в экономике, профессор,
Белорусский национальный технический университет,
Минск, Беларусь*

НОМИНАЛИЗМ И ПОЗИТИВИЗМ В УЧЕБНОМ ПРОЦЕССЕ ПОДГОТОВКИ ЭКОНОМИСТОВ

В советский период экономическая наука утратила связь с философией. В экономической теории возникло переплетение номинализма и позитивизма. Теория стала не способна возвышаться над практической экономикой ради выявления мегасмыслов реальной экономической жизни и была вынуждена лишь отмечать новые явления и черты, характеризующие частности социалистической неоекономики. Соавтор экономического чуда нескольких стран В. Леонтьев отмечает: «Когда наука эволюционирует, она теряет то, что ей не нужно в данное время». В централизованной экономике социализма из трех функций науки «описание - объяснение - обобщение», вторая была практически утеряна. В современной экономической жизни объективно существуют философские проблемы образования. Постсоветским странам досталась экономическое образование, прошедшее этапы семидесятилетней эволюции, насыщенное номинализмом, не использующее философию как методологическую основу. Это обстоятельство создает проблемы для трудоустройства молодых специалистов. Республиканская конфедерация предпринимателей Беларуси подчеркивает: «Предпочтение отдается бухгалтерам-экономистам способным подготовить позитивную учетно-аналитическую информацию для руководства собственника организации и потенциальных партнеров».

Ключевые слова: *экономическое образование, философия, номинализм, позитивизм, управление, прибыль, амортизация, эффективность.*

Сущность позитивизма достаточно точно определяется двумя принципами здравого смысла. Первый основной принцип, который был сформулирован А. Смитом, звучит так: «В экономической теории должны быть не абстрактные символы, а конкретные экономические категории и явления» [5, с.19]. Принцип уточнил А. Маршалл: «Аргументы экономической науки должны быть выражены языком, понятным широкой публике. Поэтому она обязана приспособиться к терми-

нам повседневной жизни и, насколько возможно, применять их так же, как они обычно употребляются». Второй принцип назван по имени его создателя - английского философа – «бритва Оккама» (Ockham razor): «Более простым теориям следует отдавать предпочтение перед более сложными, если те и другие согласуются с данными эмпирических наблюдений». Форму проверки первого принципа заложил К. Маркс. В своей работе «Капитал» после каждого нового положения или понятия он приводит один или несколько контрастных примеров, характерных для данного экономического процесса или явления. Если примеры не противоречат положению или понятию, то последние признаются верными.

Реализация принципа «бритва Оккама» достигается делением понятий на общие и частные. Общие понятия формулируются для всего множества родственных объектов или явлений. Они должны раскрывать их основные свойства. Частные понятия характеризуют специфические подгруппы множества элементов. Для выявления специфики эти понятия должны раскрывать как свойства, так и основные связи элементов подгруппы. Типичной ошибкой является использование вместо полного определения объекта или явления его синонима.

Рассмотрим проверку позитивного понятия «Управление». Общепринятая формула понятия: «Управление — это воздействие субъекта управления на объект управления для достижения заданной цели». Формула не противоречит явлению, если мы будем рассматривать управление предприятием, автомобилем, ребенком и т.д. Перейдем к частному понятию управления - менеджменту: Менеджмент — это управление и руководство трудовыми, социальными и экономическими процессами в организации». Понятие «менеджмент» упрощено введением в его структуру термина «управление» и дополнено основными связями менеджмента. В учебном процессе студенты часто воспринимают термины управление и менеджмент как синонимы. Для доказательства обратного достаточно спросить: «Вы управляете автомобилем. Будет ли это менеджментом?».

Номинализм не имеет собственных принципов. Бертран Рассел отмечает: «Номинализм - точка зрения, согласно которой общие имена не относятся к объективным сущностям». Приверженцы философии номинализма считают, что человек вправе придать любое значение сказанному слову или фразе. Однако если мы хотим быть правильно понятыми, то на нас лежит моральный долг избегать возможной путаницы. Путаница возникает даже в логике и математике, более точных науках, чем экономика, если люди не понимают, что слова означают только то, что в них вложено, ни больше ни меньше. Номи-

нализм находит широкое распространение, поскольку его формула обычно определяет метод расчета величины характеризуемого показателя. М. Блауг объясняет это явление так: «Процесс экономического образования развивает скорее способность к решению математических головоломок в ущерб существенным знаниям об экономической системе, просто отражает торжество формализма...» [1, с.33]

Убедимся, что номинализм прочно законсервировался в экономическом образовании на примере следующих понятий: прибыль, амортизация, эффективность.

Для доказательства закрепления номинализма в привычном понятии «прибыль» каждый может начать с простого эксперимента. Студентов и преподавателей просили дать определение понятия «прибыль». Девяносто процентов респондентов ответят: «Прибыль — это разность между выручкой от реализации и себестоимостью продукции, или «Прибыль — это разность между доходом и затратами». Так написано почти во всех учебниках. На втором этапе сделана попытка убедить респондентов, что они отвечают на другие вопросы: «Как рассчитывается прибыль от реализации продукции?» и «Как рассчитывается прибыль предприятия?». На третьем этапе сделана попытка доказать, что в ответах респондентов имеет место «кризис идентичности», который является типичным проявлением номинализма. Для доказательства первоначально было отмечено: часть респондентов забыла, что кроме прибыли от реализации продукции есть внереализационная прибыль, прибыль от акций, прибыль от изменения курса валют и т.д. Далее был отмечен тот факт, что вторая группа респондентов расширила количество источников прибыли, но не учла, что разностью между доходом и затратами может быть как прибыль, так и убыток. Приведенные доводы позволили убедиться, что в общественном сознании сформирована «квазикатегория прибыли», которая не вызывает отторжения. Она не является ложной, хотя это только имитация «реальной категории прибыли». Найдено логически непротиворечивое объяснение, почему «квазикатегория прибыли» прижилась. При централизованной экономике приведенное понятие прибыли всех удовлетворяло, поскольку прибыль не являлась активным элементом экономической жизни предприятия. Большая часть прибыли поступала в вышестоящие органы, а меньшая часть шла на поощрение персонала. Источником инвестиционных ресурсов для развития предприятия прибыль не являлась, развитие финансировалось централизованно.

При формировании позитивного понятия «прибыль» необходимо раскрывать его сущность, отделив от метода расчета его величины. Примером такого разделения является понятия электрический ток

и метод расчета силы тока. Электрический ток — это направленное движение заряженных частиц, сила тока определяется через отношение напряжения к сопротивлению.

При формировании позитивного понятий «прибыль» методологической базой принято положение К. Маркса: «...известную сумму стоимости пускают в оборот, чтобы извлечь из него большую сумму стоимости» [3, с.45]. Сформированы общее и два частных понятия прибыль.

Прибыль — прирост стоимости совокупных активов физического или юридического лица за счет создания дополнительной стоимости от использования активов.

Частные понятия прибыли собственника и организации.

Прибыль собственника — прирост стоимости совокупных активов собственника за счет их активного или пассивного использования владельцем. Под активным использованием понимается производство и сбыт товаров и услуг, пассивное использование — предоставление активов за плату (сдача в аренду, покупка акций, депозит в банке) для производства и сбыта товаров и услуг третьим лицам [2, с.93].

Прибыль организации - прирост стоимости совокупных активов организации в результате текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (за исключением прироста активов, созданных за счет обязательств и вкладов учредителей), направляемый на накопление, расширенное воспроизводство, потребление и другие нужды, разрешенные законодательством.

Переходим к понятию «амортизация». Название понятия произошло от французского слова «amortir», в переводе — «не ослабленный, не умирающий». Действующая формула понятия: «Амортизация — процесс переноса по частям стоимости основных средств и нематериальных активов по мере их физического или морального износа на себестоимость производимой продукции». При анализе понятия возникает два вопроса. Во-первых, почему в переводе с французского амортизация — «не ослабленный, не умирающий»? Во-вторых, почему в таблицах расчета себестоимости продукции амортизация находится в графе затраты? Для ответа на поставленные вопросы рассмотрим простой пример. Предприниматель Иванович имеет швейное производство. Стоимость швейной машины — тысяча долларов, срок службы — пять лет. Ежегодно в себестоимость продукции включается амортизация в размере двухсот долларов. Ежегодно в результате продажи швейных изделий в амортизационный фонд направляется двести долларов. Иванович объясняет эти действия следующим образом: «Через пять лет машина физически изнашивается, но в амортизационном фонде к

тому времени накопятся финансовые ресурсы, чтобы купить новую. Швейное производство благодаря использованию нескольких швейных машин не ослабеет, а при работе одной швейной машины – не умрет.

В Белорусской экономике амортизационный процесс частично нарушен. Правительство разрешило убыточным предприятиям не начислять амортизацию. Количество данных предприятий сократилось благодаря существенному снижению себестоимости продукции и услуг. Одновременно снизилось количество претендентов на должности директоров предприятий. Потенциальные директора поняли, что неминуемо наступит время, когда предприятие, не формирующее финансовые ресурсы для воспроизводства долгосрочных активов, начнет «умирать». Приведенный пример позволяет утверждать, что существующее понятие амортизации является сленгом бухгалтерских проводок. Вариант возможной позитивной трактовки: «Амортизация — это система накопления финансовых ресурсов для воспроизводства долгосрочных активов, имеющих критический физический или морально износ».

Система амортизации имеет две стадии. На первой стадии формируется амортизация в себестоимости. Амортизация в себестоимости – это затраты внеоборотных активов на производство продукции и оказание услуг в натуральной форме (физический и моральный износ активов), выраженные в стоимостном эквиваленте. На второй стадии формируется амортизация из выручки от реализации. Амортизация в выручке от реализации товаров и услуг – это компенсация физического и морального износа долгосрочных активов в денежной форме, направляемая в амортизационный фонд для обновления активов и другие нужды, разрешенные законодательством.

Переходим к последнему понятию. Понятие «эффективность» повсеместно фигурирует в экономической жизни общества. В новейших публикациях и нормативных документах эффективность продолжают рассматривать с позиции номинализма как отношение результатов и затрат. В тоже время цитируется Адам Смит: «Эффективность – понятие, выражающее результативность (от латинского слова «effctivus» – дающий определенный результат) определяется как отношение результатов к затратам, вызвавшим этот результат» [5, с.27]. Заметим, что отношение затрат к результатам и результативность — это не синонимы. В обыденной жизни люди, исходя из здравого смысла, воспринимают «эффективность» как выгоду. Одновременно укоренилось мнение, что лучший вариант деятельности всегда эффективный. Последнее легко проверить на примерах. Пример первый. Три

токаря вытачивают одинаковые детали на однотипных станках. Первый за смену выточил 25 штук, второй – 23 штуки, третий – 20 штук. Задается вопрос: «Кто работает эффективно?». Обычный ответ - первый токарь. Ответ неоднозначный. Если норма выработки 40 деталей за смену, то все работают эффективно. Если норма 40 деталей за смену, то все работают неэффективно. Пришли к первому выводу. Для оценки эффективности необходимо сравнить показатель эффективности - соотношение результатов и затрат с критерием, индикативной величиной соотношения результатов и затрат. Критерий позволяет отделить эффективные результаты от неэффективных. Рассмотрим следующий пример. Для студентов установлен общественно необходимый критерий эффективности четыре балла – вас не ругают в процессе обучения, вы получаете диплом. Студентка Иванович намерена учиться в магистратуре в Испании. Проходной балл магистратуры – восемь по всем предметам. Для Иванович получить семь баллов – неэффективно. Приведенные примеры позволяют сформулировать позитивное общее понятие эффективность.

Эффективность – это рациональное использование активов и времени, которое имеет место, когда соотношение результатов и затрат удовлетворяет принятому критерию. В качестве критерия принимаются индикативные величины: соотношение результатов и затрат – установленная норма, достигнутое ранее соотношение результатов и затрат, общественно необходимое соотношение результатов и затрат, индивидуальный критерий.

Для оценки эффективности бизнеса в развитых странах используется интегральная система, включающая пять частных подсистем и критериев эффективности: техническую эффективность, финансовую (то есть аллокативную или распределительную) эффективность, Х-эффективность (Харви эффективность); Парето-эффективность партнерства с физическими и юридическими лицами сферы сопряжения. Оценка эффективности с использованием показателей и критериев подсистем позволяет прогнозировать успех предприятия с различных позиций с учетом специфики сложных экономических отношений рыночной экономики.

1. Техническая эффективность. Критерием технической эффективности выступают технические показатели продуктов или процессов первоклассных производителей. Каждый новый продукт или процесс по нескольким основным и второстепенным показателям должен быть лучше, чем у конкурентов. Технические инновации обеспечивают лидерство по факторам успеха.

2. Финансовая (аллокативная или распределительная) эффективность. Финансовый менеджмент определяет наиболее правильным способом распределения инвестиционных ресурсов тот, который в наибольшей степени соответствует действительным потребностям покупателей. Все варианты запросов покупателей отследить невозможно, поэтому производится упрощенный выбор варианта использования активов и времени производителя. Х. Лейбенштайн в пособии «ЮНИДО» отмечает следующее уловие: «Должен обеспечиваться минимальный уровень поступлений чистой прибыли, при котором предприниматель считает целесообразным осуществление инвестиции» [4, с. 397].

Финансовая (аллокативная) эффективность — это рациональное использование активов и времени, которое имеет место, если рентабельность используемых инвестиций не ниже минимальной нормы прибыли (рентабельности), способной привлечь инвестиции и предпринимательские способности в предпринимательскую деятельность.

Понятие учитывает, что в бизнесе направляются инвестиции для получения прибыли. Не всякая величина прибыли привлекательна для собственника активов. Смешно получать с миллиона вложенных долларов тысячу долларов прибыли за год. Следовательно, должен быть порог рентабельности, ниже которого бизнес не заходит. В противном случае он уходит из данной сферы экономики. В качестве общественного критерия финансовой эффективности выступает ставка платы за кредит. При рентабельности инвестиций ниже данной ставки предприятие будет вынуждено привлекать для обслуживания кредита финансовые ресурсы со стороны.

3. Харви-эффективность. Рассматривается ситуация, когда ресурсы не перераспределяются. В системе задан набор вариантов использования ресурсов, следовательно, Х-эффективность не рассматривает возможность наилучшего использования данных ресурсов в других сферах деятельности. Критерием Х-эффективности является минимум затрат (потерь), если прибыль получить невозможно. Рассмотрим несколько типичных ситуаций оценки Х-неэффективности и принятия управленческого решения. Ситуация первая. Решается вопрос о реализации одного из двух вариантов деятельности: строить очистительные сооружения или платить штрафы за загрязнение окружающей среды. В западных странах экологические выплаты велики, строительство очистных сооружений не гарантирует экологическую безопасность, эффективным признается третий вариант - переноса экологически грязных производств в «третьи» страны. Результат: общество теря-

ет рабочие места. Ситуация вторая. На таможню прибыла фура с замороженной семгой. Очередь – четверо суток. Рыба испортится, потери – 50 тыс. долл. Предложено пропустить фуру без очереди за 3,0 тыс. долл. Бизнесмен принял предложение.

Недостатки системы: высокие требования к квалификации и интуиции исполнителей, поскольку имеют место многовариантные расчеты в критических ситуациях. Эффективными могут быть признаны криминальные решения.

4.Парето-эффективность. Парето-эффективность партнерства в бизнесе – такое распределение результатов между партнерами, при котором невозможно их перераспределить таким образом, чтобы благосостояние хотя бы одного из партнеров увеличилось без уменьшения благосостояния других. Пример. Предположим, что три партнера по бизнесу внесли равный вклад в уставный капитал предприятия и ведут переговоры о распределении дивидендов. Вариант, в котором достигается Парето-эффективность, предполагает такое распределение дивидендов, при котором будет учитываться их вклад в форме ресурсов и предпринимательская деятельность. В этом варианте невозможно перегруппировать дивиденды таким образом, чтобы увеличить долю одного партнера за счет другого даже при росте общей суммы. Целевая функция Парето-эффективности в бизнесе – обеспечение долгосрочно-го партнерства в сферах сопряжения.

Парето-эффективность партнерства в бизнесе – это рациональное использование активов и предпринимательских способностей партнеров, при котором нельзя увеличить поступления или долю вознаграждения одного из них, чтобы не возникли абсолютные или относительные потери других партнеров.

Основной критерий: пропорциональное изменение затрат и результатов партнеров при любом изменении экономической конъюнктуры.

Недостатки системы: проблема установления точного паритета затрат и результатов партнеров по бизнесу при определении ценности их вклада в предпринимательскую деятельность.

Выводы. В постсоциалистических странах экономическая наука продолжает использовать методологии номинализма и позитивизма. Это особо заметно на экономических понятиях, которые определяют методы расчета показателей. Они не раскрывают основные связи и свойства характеризующих объектов и процессов, как это требует методология позитивизма. Номинализм в науке непосредственно перетекает в учебный процесс подготовки экономистов. Позитивная система обучения экономистов в вузах предполагает получение знаний

и навыков для подготовки и принятия управленческих решений, основанных на понимании закономерностей экономических процессов. Это особенно важно для комплексной оценки эффективности предпринимательской деятельности. Позитивная методология обеспечивает понимание и прогнозирование будущего соотношения затрат и результатов с учетом специфики объектов бизнеса и экономическую конъюнктуру. Это особенно важно при инновационном развитии мировой экономики и ограниченных финансовых ресурсах.

Список литературы

1. Блауг Марк, Методология экономической науки. Или как экономисты объясняют. НП «Журнал Вопросы экономики. Москва 2004, 416 с.
2. Гусаков Б.И., Две философии экономической науки. Атэстация. ВАК Беларуси №2. Минск, 2004, С.91-100.
3. Карл. Капитал. Критика политической экономики. Том третий. Политическая литература. М., 1950, 707с.
4. Leibenstein, H. Allocative Efficiency and X-Efficiency // The American Economic Review, 56 (1966), pp. 392—415.
5. Scott William. Adam Smith as Student and Professor. John Murray (publisher). London, 1987, 445p.

NOMINALISM AND POSITIVISM IN THE EDUCATIONAL PROCESS OF PREPARING ECONOMISTS

Husakov B.I., Professor of Management, Doctor of Economics, Doctor of Philosophy in Economics, Professor, Belarusian National Technical University Minsk, Belarus

In economic theory, there was an interweaving of nominalism and positivism. The theory has become unable to rise above practical economics. In modern economic life, the philosophical problems of education objectively exist, since post-Soviet countries got an economic education that went through the stages of a seventy-year evolution, saturated with nominalism, and that does not use philosophy as a methodological basis. The questions of transformation of economic concepts into positive ones are revealed, revealing the basic properties and relationships of economic processes.

Keywords: *economic education, philosophy, nominalism, positivism, management, profit, depreciation, efficiency.*

С.М. Бычкова,
профессор кафедры бухгалтерского учёта и аудита,
д.э.н., профессор,
Д.В. Эльяшев,
доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита,
к.э.н.,
Санкт-Петербургский государственный
аграрный университет,
Санкт-Петербург, Россия
Е.А. Жидкова,
зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита
и налогообложения,
к.э.н., доцент
Кемеровский государственный университет,
Кемерово, Россия

КОНТРОЛЛИНГ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В статье исследуются вопросы контроллинга налогообложения как элемента повышения эффективности системы управления сельскохозяйственной организации. Целью работы является характеристика налогового контроллинга и специфики применения его инструментов в сельскохозяйственной отрасли. В статье решена задача идентификации места подсистемы налогового контроллинга в контроллинговой системе предприятия. Приводится характеристика налогового контроллинга с позиции его объекта, целей, функций, задач и применяемых инструментов. Рассматривается вопрос о специфике налогового контроллинга в деятельности организаций АПК.

Ключевые слова: *налоговый контроллинг, управление сельскохозяйственными организациями, неосистемный подход.*

В условиях экономической турбулентности для современного предприятия важным фактором, позволяющим сохранять финансовую стабильность, является грамотно выстроенная политика отношений с органами государственной власти по поводу уплаты налогов. Грамотное выстраивание таких отношений в финансовой, коммуникационной и правовой плоскости требует от руководства организаций построения на том или ином уровне системы управления налоговыми отношениями, включающей вопросы налогового планирования, анализа, оперативного и стратегического регулирования налоговыми отношениями,

налогового учёта, а также внутреннего контроля над правильностью, своевременностью и полнотой исчисления и уплаты налогов. Функционирование такой системы, в свою очередь, требует квалифицированного подхода к обработке и представлению информации для целей принятия управленческих решений, который позволяет обеспечить её интеграция в систему контроллинга организации.

Результатом такой интеграции может стать выделение в структуре управленческих процессов хозяйствующего субъекта налогового контроллинга, функционирующего в качестве подсистемы в рамках всеобъемлющей контроллинговой системы.

Специфика налогового контроллинга в сельскохозяйственной организации обусловлена теми многочисленными особенностями, которые предусмотрены для таких организаций действующим налоговым законодательством. При этом необходимо оговориться, что нормативно-правовая среда налогообложения в Российской Федерации, подчиняясь единой системе принципов и правил, не является однородной, поскольку ряд нормативных документов в данной сфере может быть принят на уровне отдельных субъектов Федерации или муниципалитетов. В таблице приводятся данные о фактических поступлениях денежных средств, уплачиваемых сельскохозяйственными организациями в виде основных налогов и страховых взносов в бюджетную систему РФ.

Следует заметить, что основные выплаты такие организации производят за счёт налогов и взносов, относимых на оплату труда работников. Эти виды платежей не имеют какой-либо специфики в секторе сельскохозяйственного производства. В то же время можно утверждать, что, поскольку в ряду прочих отраслей доля таких выплат по отношению к выплатам по налогу на прибыль и НДС существенно ниже, имеет смысл говорить о влиянии специфики налогообложения сельскохозяйственного производства на структуру налоговых платежей.

Первая специфическая особенность налогового законодательства для сельскохозяйственных организаций в РФ проявляется ещё на стадии создания организации, когда оно имеет право выбрать, уплачивать ли налоги в соответствии с общей системой налогообложения или перейти на один из предусмотренных налоговым законодательством специальных налоговых режимов.

Таблица

Поступление налогов и страховых взносов в бюджетную систему РФ по организациям, основным видом деятельности, в которых является растениеводство, животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях, млн. руб. [1]

Год	Всего	Налог на прибыль организаций	НДФЛ	НДС	Налог на имущество организации	Транспортный налог	Местные налоги и сборы	Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами	Страховые взносы
2015	70292,5	6311,9	49487,6	-8758,8	7752,3	2101,4	5487,2	7267,3	-
2016	73655,3	6370,6	57949,4	-16737,5	9049,3	1291,0	4794,8	10251,4	-
2017	76359,2	5733,9	60498,6	-16641,1	9655,1	1268,4	4433,7	10419,3	119405,8
2018	82646,6	8564,8	64429,5	-21520,5	13132,3	1373,9	4641,2	11317,2	127038,7
2019	94369,8	7843,4	68343,3	-13605,7	11858,7	1489,8	4693,5	12907,6	136043,1

При этом для организаций, занятых в сельскохозяйственном производстве, предусмотрена уникальная возможность перехода на предусмотренную специально для них систему налогообложения – ЕСХН. Как видно из таблицы, доля платежей, уплачиваемых в рамках применения специальных налоговых режимов, – а для агросектора ЕСХН является основным из них – является наибольшей после упомянутых платежей по НДФЛ и страховым взносам, превышая на протяжении рассматриваемого периода долю налога на прибыль организаций.

При организации товарооборота хозяйствующего субъекта важной специфической особенностью с точки зрения налогового законодательства является то, что многие продовольственные товары, являющиеся предметами сельскохозяйственного производства, подлежат обложению низкой десятипроцентной ставкой по НДС. Данные таблицы демонстрируют, что за счёт возможностей применения налоговых вычетов по данному налогу показатели выплат в целом по совокупности сельскохозяйственных организаций имеют отрицательные значения.

Для сельскохозяйственных производственных кооперативов и градо- и посёлкообразующих рыбохозяйственных организаций ставка по налогу на прибыль установлена в размере 0 процентов [2]. Предусмотрены также различного рода региональные льготы, подразумевающие снижение ставки по налогу на прибыль для сельскохозяйственных организаций. Ещё одной особенностью налога на прибыль является введённый в 2018 г. инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль, предусматривающий снижение части сумм, уплачиваемых по этому налогу на размер затрат на приобретение основных средств организаций. Специфическим для организаций сельского хозяйства этот вычет делает предусмотренная для них возможность субсидирования значительной части процентной ставки по договорам инвестиционного кредитования на приобретение основных средств, что делает применение данного вычета весьма эффективным в плане оптимизации налоговых платежей. С этим связана относительно низкая доля выплат по налогу на прибыль в структуре поступления платежей, взимаемых с сельскохозяйственных организаций в бюджетную систему РФ.

Сельскохозяйственная техника, включая тракторы, комбайны, молоковозы, скотовозы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений и спецмашины, используемые при оказании ветеринарной помощи, которые применяются сельскохозяйственными организациями для производства продукции, исключаются из обложения транспортным налогом. Кроме того, ставки по земельному налогу в

отношении земель, используемых для сельскохозяйственного производства, ограничены максимальным размером 0,3 процента [2]. Это объясняет низкий удельный вес выплат по транспортному налогу и местным налогам, из которых для сельскохозяйственных организаций подавляющую долю имеет именно земельный налог. В то же время налог на имущество организаций, в отношении которого не предусмотрены налоговые льготы на федеральном уровне, имеет долю, сравнимую с выплатами по ЕСХН.

Рассматриваемый авторами подход к представлению системы контроллинга хозяйствующего субъекта имеет в своей основе представление о теории тетрад в рамках неосистемного подхода, положения которого сформулированы в трудах Я. Корнаи и Б.Г. Клейнера. В соответствии с ним любую сложную экономическую систему в совокупности её подсистем можно рассматривать с позиции классификации данных систем на системы средового, процессного, объектного и проектного типа, в зависимости от их пространственно-временных параметров. Для систем типа «среда» характерно отсутствие как пространственных, так и временных границ, для систем типа «процесс» – отсутствие границ в пространстве, для систем типа «объект» – отсутствие границ во времени, в то время как системы проектного типа имеют ограничения как в пространстве, так и во времени [3].

Решая вопрос об идентификации места налогового контроля в системе контроллинга, рассматриваемой с вышеописанных позиций, следует исходить из понимания налоговых отношений как части сферы отношений финансовых. При этом, в соответствии с опубликованными ранее исследованиями, финансовые отношения как категория управления подразумевают строго определённый набор объектов – финансовые ресурсы и отношения по поводу их формирования, распределения и использования, а, следовательно, имеют ярко выраженные пространственные ограничения. Однако имеют выражение в виде постоянно осуществляемых денежных потоков, что говорит об отсутствии временных границ [3]. Таким образом, контроллинг финансов является системой объектного типа, равно как и налоговый контроллинг, объект которого ещё более локализован.

Место налогового контроллинга в системе контроллинга хозяйствующего субъекта проиллюстрировано на рисунке.



Рисунок. Место налогового контроллинга в системе контроллинга организации АПК¹

¹ Разработано авторами.

Налоговый контроллинг хозяйствующего субъекта функционирует в условиях нормативно-правовой, информационной и организационно-технической среды контроллинга и подразумевает последовательное осуществление в отношении системы его налоговых отношений организации процессов планирования, мониторинга, анализа, учета и контроля; в рамках этих процессов реализуются отдельные проекты, связанные с налоговым контроллингом.

Исследованиями отмечается, что налоговый контроллинг как направление контроллинга в целом является достаточно новым направлением и до сих пор не получил достаточного развития в трудах как отечественных, так и зарубежных исследователей [2]. В теории и практике налогового управления при этом выделялись отдельные процессы, которые могли бы быть выделены в качестве его элементов – в первую очередь налоговый учёт и налоговое планирование. Не оставались без внимания и вопросы построения систем показателей, применяемых для мониторинга и анализа в сфере налогов, связанные в первую очередь с расчётом налогового бремени организации (налоговой нагрузки).

При определении налогового контроллинга в качестве системы встают вопросы о её объекте, функциональных подсистемах, задачах, функциях и применяемых в рамках налогового контроллинга инструментах и методах.

В качестве объекта налогового контроля можно выделить, во-первых, денежные потоки, связанные с налогами [4], а во-вторых, – в более широком понимании – отношения по поводу этих денежных потоков.

В качестве функциональных подсистем в рамках системы налогового контроллинга и Е.В. Барулина и С.В. Барулин выделяют следующие [4]:

1. Концепцию, систему координации, методологическую и инструментальную базу обеспечения реализации всех функций стратегического и оперативного управления налоговыми потоками.

2. Систему информационно-сервисного обеспечения процесса управления налогами.

3. Систему налогового менеджмента.

Этими авторами обоснована необходимость формирования системы налогового контроллинга в связи с требованиями создания единой информационной и координирующей системы в рамках общей структуры управления налоговыми потоками, построенной на единой методологической, методической и инструментальной базе, способной интегрировать, координировать и реализовывать как функции инфор-

мационно-сервисного обеспечения процесса налогового управления (управленческого налогового учета, отчетности и анализа), так и функции налогового менеджмента (налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования, исполнения и координации налоговых планов, прогнозов, бюджетов, мотивации и стимулирования, внутреннего налогового контроля и мониторинга) [4].

Говоря о целях налогового контроллинга, имеет смысл использовать традиционную классификацию, подразумевающую подразделение контроллинга на оперативный и стратегический. С точки зрения стратегического управления, цели контроллинга заключаются в разработке концепции управления налоговыми отношениями организации, выстраивании системы информационной поддержки принятия решений в этой сфере и обеспечении баланса интересов организации и государства. С оперативной точки зрения, целью налогового контроллинга является в первую очередь сохранение и увеличение финансовых ресурсов организации, координация управления налоговыми отношениями со всеми иными элементами управления предприятия в процессе планирования, учёта, анализа и контроля.

К функциям контроллинга можно отнести целевую функцию, подразумевающую обеспечение единства и последовательности выстраивания целей налогового контроллинга в соответствии с системой целей организации, информационную функцию, отвечающую назначению системы контроллинга в качестве инструмента подготовки информации для принятия управленческих решений, а также координационную функцию, с помощью которой осуществляется выстраивание единой системы управления налоговыми отношениями, органически встроенной во все необходимые управленческие процессы организации.

Основными задачами налогового контроллинга, таким образом, являются: разработка концепции и механизма координации, методологической, методической и инструментальной базы реализации целей и функций управления налогами; организация и совершенствование всех процессов в рамках системы налогового контроллинга, таких как налоговое планирование, налоговый учёт, анализ и мониторинг показателей, характеризующих налоговые отношения организации и др.; создание системы информационного обеспечения и обслуживания управленческих процессов в налоговой сфере; координация управленческих решений в сфере налогов с управленческой политикой и системой оперативных и стратегических целей организации; оценка эффективности применяемых методов управления в сфере налогов; прогнозирование налоговых последствий принимаемых управленческих ре-

шений; оптимизация размеров налоговой нагрузки предприятия, налогооблагаемой базы и совершаемых налоговых платежей; обеспечение эффективного функционирования и управления системы налогового контроллинга.

Ключевым вопросом с позиций возможностей практического применения системы контроллинга в сельскохозяйственных организациях является вопрос о применяемых инструментах контроллинга. В соответствии с исследованиями российских учёных [4, 5] к ним относятся:

- управленческие аспекты налогового учёта и отчётности, включая их объекты, методы, счета, регистры и документы;
- методы налогового планирования и бюджетирования, методики расчёта их показателей;
- приёмы оптимизационного налогового планирования, применяемые в целях снижения налоговой базы хозяйствующего субъекта в случае, если его осуществление не противоречит целям деятельности предприятия и является экономически оправданным;
- показатели, методы расчета и оценки эффективности системы налогового контроллинга и отдельных её элементов;
- элементы договорной политики организации, относящиеся к вопросам оптимизации налогообложения.

Таким образом, по результатам проведённого исследования можно сделать ряд выводов. В условиях цифровой трансформации экономики для сельскохозяйственных предприятий целесообразно построение управления налоговыми отношениями на основе системы контроллинга. При этом в секторе сельскохозяйственного производства налоговые отношения имеют ряд специфических особенностей, касающихся существования специального налогового режима – ЕСХН, льгот по налогам на прибыль организации, транспортному и земельному налогу, а также возможности получения налоговой выгоды за счёт налоговых вычетов по НДС, что является достаточным поводом для выделения налогового контроллинга в сельскохозяйственных организациях в качестве специфической области исследований. В рассматриваемом авторами подходе к представлению о системе контроллинга, подсистема контроллинга налогов занимает место объектной системы, являющейся, в свою очередь частью подсистемы контроллинга финансов, который также является системой объектного типа. На основе исследований отечественных учёных определены объект налогового контроллинга, его цель, функции и задачи, перечислены основные инструменты контроллинга налогов.

Список литературы

1. Статистика и аналитика. ФНС России [Электронный ресурс] URL: https://www.nalog.ru/rn78/related_activities/statistics_and_analytics.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «Консультант-Плюс».
3. Бычкова, С.М. Неосистемный подход как фактор научного обоснования трансформации фундаментальных основ контроллинга организаций АПК: монография // С.М. Бычкова, Е.А., Жидкова, Д.В. Эльяшев. М.: Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2019. 274 с.
4. Барулина Е.В., Барулин С.В. Налоговый контроллинг как инновация в управлении налоговыми потоками компании // Наука и общество. 2013. № 6 (15). С. 57-63.
5. Фомина О.А. Формирование экономического механизма налогового контроллинга предприятия (на примере угольных компаний) // автореферат дис. ... кандидата экономических наук / Моск. гос. гор. ун-т. Москва, 2007. 150 с.

TAX CONTROLLING OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Bychkova S.M., Professor of Accounting and Audit, Doctor Econ.Sci., Professor **Elyashev D.V.**, Associate Professor, Department of Accounting and Auditing, Cand.Econ. Sci.

St. Petersburg State Agrarian University,
Saint-Petersburg, Russia

Zhidkova E.A., Head Department of Accounting, Analysis, Audit and Taxation, Cand.Econ. Sci., associate professor

Kemerovo State University,
Kemerovo, Russia

The article examines the issues of controlling taxation as an element of increasing the efficiency of the management system of an agricultural organization. The aim of the work is to characterize tax controlling and the specifics of the application of its tools in the agricultural industry. The article solves the problem of identifying the place of the tax controlling subsystem in the enterprise controlling system. The characteristic of tax controlling from the point of view of its object, goals, functions, tasks and applied tools is given. The issue of the specificity of tax controlling in the activities of agricultural enterprises is considered.

Keywords: tax controlling, management of agricultural organizations, non-systematic approach.

Т.Г. Шешукова,
*профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., профессор, заслуженный работник высшей школы
Российской Федерации,*

А.Р. Теймурова,
*аспирант направления Экономика,
профиль «Экономика и управление народным хозяйством»,
Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Пермь, Россия*

ЭКОЛОГИЧЕСКОЕ СТРАХОВАНИЕ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В статье рассмотрено понятие экологического страхования как одного из способов обеспечения экологической и экономической безопасности России. Проведен анализ экологических рисков, а также видов страхования. Аргументирована необходимость совершенствования современной системы экологического страхования.

Ключевые слова: *национальная безопасность, экологическая безопасность, экологическое страхование, риски, кризис, предприятие.*

В последние десятилетия резко возросло количество экологических рисков и, соответственно, проблема взаимодействия природы и общества приобрела принципиально новый характер, так как задача обеспечения экологической безопасности жизни и деятельности человека становится все более очевидной. Сегодня это имеет глобальное значение, затрагивая интересы каждой страны и всего мирового сообщества. Поэтому проблемы истощения ресурсов, иного отношения к природе, необходимости создания нового экономического механизма и правового регулирования, учитывающего разнообразие сложных процессов развития и взаимодействие между обществом и природой, остро стоят на повестке дня.

Экологическая безопасность в России является частью национальной безопасности. Огромный экономический ущерб наносится

экономике страны деградацией окружающей среды. Ухудшение качества окружающей среды, усиление экологических последствий техногенных катастроф, рост числа преступлений приводят к ухудшению состояния здоровья населения, постоянно увеличивающимся экономическим потерям и в настоящее время являются серьезным препятствием для социально-экономического развития страны.

Под воздействием загрязненного атмосферного воздуха (выше нормативных показателей) находится около 60 процентов городского населения России. Также остается высоким объем сточных вод, которые сбрасываются в крупные водные объекты без предварительной очистки и переработки. Почвы и земли во всех регионах России имеют тенденцию к ухудшению, что приводит к выводу плодородных почв из сельскохозяйственного оборота. В 27 субъектах России развивается процесс опустынивания. Большее число отходов в настоящее время в России не подлежит вторичной переработке и повторно в процесс производства не вовлекается. Данные отходы накапливаются, к тому же при их утилизации не соблюдаются порядок и условия их хранения, что негативно влияет на состояние окружающей среды. Описанные негативные процессы в настоящее время активно развиваются, тенденция спада и регресса не наблюдается [7].

По данным Федеральной службы государственной статистики России, ситуация, складывающаяся в области охраны окружающей среды в 2019 году, является крайне критичной и неблагоприятной [8]. Такие негативные факторы как снижение инвестиционных взносов в мероприятия по природоохранной деятельности, устаревание основных фондов, высокий риск аварийности производств с высокой степенью опасности, глобальные экологические проблемы, развитие в обществе идей массового потребления, и связанное с ним ускорение темпов массового производства, чрезвычайные ситуации, приводят к необходимости создания и принятия абсолютно новых методов решения проблемы экологической безопасности государства. Также нельзя оставлять без внимания и уже имеющиеся методы в области обеспечения экологической безопасности, совершенствование которых также благоприятно скажется на деятельности в рассматриваемой области.

Чтобы снизить углубление кризисных экологических явлений, следует увеличить затраты на природоохранную деятельность. На заседании Совета Безопасности РФ Президент России подтвердил, что страна выделяет 0,8% ВВП на экологические проекты. Это гораздо меньше, чем в странах с развитой экономикой [2]. Директор Всемирного фонда дикой природы в России, отметил, что Россия могла бы выделять на экологию до 7% от валового внутреннего продукта,

направляя средства на устранение экологического ущерба и обновление изношенной инфраструктуры [6].

Нельзя недооценивать огромную роль таких понятий, как «экологическая» и «экономическая» безопасности. Но ввиду сложности их обеспечения необходимо организовать комплексный подход к решению существующих проблем в указанных сферах. В рамках такого подхода целесообразно применять все многообразие средств и методов на каждом этапе жизнедеятельности, поскольку максимально благоприятный эффект будет достигнут только при объединении всех используемых методов, средств и мероприятий в одну единую целостную систему обеспечения безопасности.

Концепция, которая должна лежать в основе рассмотрения комплексной системы обеспечения различных видов безопасности, в том числе экономической и экологической, включает в себя цели и основные задачи деятельности предприятия. Также необходимо учитывать объект и субъект обеспечения комплексной безопасности, инструменты внутреннего контроля.

В представленных элементах комплексной системы остановимся на рассмотрении всего многообразия инструментов, которые применяются в рамках мероприятий по обеспечению экологической безопасности России. Система экологической безопасности включает в себя различные уровни, в которые входят три обширных блока, находящихся во взаимосвязи и взаимозависимости:

- индикаторы устойчивого развития и политика управления экологическими рисками, созданные на основе анализа экологической ситуации, складывающейся в государстве;
- комплексная система экологической оценки территорий;
- экономические инструменты.

Рассмотрим подробнее систему экономических инструментов. Цены на природные ресурсы и участие органов власти в рыночной экономике относятся к рыночным инструментам. Различные фонды, льготные кредиты и субсидии, ресурсные налоги, а также система страхования экологических рисков являются частью финансово-кредитных инструментов. Система страхования экологических рисков нами рассмотрена более подробно.

Особую роль в современных условиях приобретают альтернативные источники покрытия расходов на природоохранную деятельность, а также новые способы возмещения ущерба. В условиях роста числа экологических рисков и существования кризиса экономической системы разработка принципиально новых экономических инструментов позволит значительно сократить экологические риски и экономи-

ческий ущерб от варварской деятельности человека в отношении окружающей среды. Одним из таких механизмов является страхование рисков в сфере экологической безопасности.

Страхование представляет собой отношения по защите интересов физических и юридических лиц Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований при наступлении определенных страховых случаев за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплаченных страховых премий, а также за счет иных средств страховщиков[3].

В зависимости от интереса, который подлежит страхованию, можно выделить следующие виды страхования: имущественное и личное [4].

В федеральном законе «Об охране окружающей среды» вероятность наступления события, имеющего неблагоприятные последствия для природной среды и вызванного негативным воздействием хозяйственной и иной деятельности, чрезвычайными ситуациями природного и техногенного характера, определяется как риск в сфере природоохранной деятельности [11]. В науке и практике экологические риски классифицируются следующим образом:

1. По степени снижения биопродуктивности экосистем выделяют:

- низкий риск, который предполагает снижение продуктивности экосистем, составляет не более 25%. Он характеризуется допустимым содержанием токсических веществ в природной среде, степень загрязнения при этом характеризуется как неопасная;

- средний риск, характеризующийся снижением биопродуктивности от 25% до 50%, а также практически необратимостью отрицательных изменений экосистем;

- высокий риск, который предполагает сокращение биопродуктивности на более 50% и полную деградацию экосистем.

2. По источнику возникновения:

- природные риски, которые вызываются естественными явлениями, чаще всего катастрофами (паводки, извержения вулканов, селевые потоки, ураганы и т.д.);

- антропогенные риски, возникающие в результате деятельности человека.

При этом данный перечень классификаций не является исчерпывающим, так как существует определенная проблема, связанная с классификацией экологических рисков, что является существенным препятствием для применения механизма страхования экологических рисков.

Внезапное, непреднамеренное нанесение ущерба окружающей природной среде в результате аварий, приведших к выбросу загрязняющих веществ в атмосферу, к загрязнению земной поверхности, сбросу сточных вод есть страховое событие [9].

На основе договора страхования между страхователем и страховщиком реализуются нормы добровольного страхования. Страхователем должно быть лицо, осуществляющее хозяйственную и иную деятельность, причиняющую вред природной среде.

В соответствии с типовым Положением о порядке добровольного экологического страхования в Российской Федерации, страховые платежи уплачиваются по тарифным ставкам, которые устанавливаются в процентах от размера годового оборота предприятия. На основании данных об уплате платежей страхователю выдается страховое свидетельство (полис). С момента его выдачи договор экологического страхования вступает в силу. Он заключается сроком на один год с последующей пролонгацией.

От количества и вида опасных веществ, используемых в производстве, зависит минимальный размер страховой суммы [12].

Для того, чтобы получить положенную страховую выплату имеется необходимость получения решения суда, которое вступило в законную силу, а также принято по иску третьих лиц. При этом при оценке ущерба от таких происшествий учитывается вред, причиненный жизни и здоровью людей, а также ущерб, полученный вследствие уничтожения или повреждения имущества. Срок исковой давности по таким делам составляет, как в общем порядке, три года с момента экологического происшествия. Здесь возникает проблема оценки ущерба окружающей среде в результате наступления страхового события, а значит, имеется сложность в определении страховых сумм и страховых премий.

Экологическое страхование в Российской Федерации определено в федеральном законе «Об охране окружающей среды». Оно существует в форме обязательного государственного страхования, где страхуется ответственность предприятий, представляющих повышенную опасность для третьих лиц и окружающей среды [11].

Риск гражданской ответственности является объектом экологического страхования. Такой риск, в соответствии с нормами гражданского законодательства о возмещении ущерба от загрязнения земельных угодий, водной среды или воздушного бассейна на территории действия конкретного договора страхования, представлен в виде предъявления имущественных претензий.

Рассматривая нормы обязательного страхования, нельзя оставить без внимания существующие смежные законы, регулирующие данный вид страхования в России. К примеру, одним из законов предусмотрено страхование риска гражданской ответственности за вред, причиненный в результате аварии гидротехнического сооружения [10]. В законе «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» сказано, что обязанность по страхованию ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте, возложена на руководство предприятия, в эксплуатации которого находится этот объект, и в случае невыполнения данного условия предприятие не имеет права существовать [12]. Обязательное страхование риска перевозки опасных веществ на судах предусмотрено нормами Кодекса Торгового мореплавания России [5].

Экологическое страхование — это особый вид страхования, который направлен на создание защиты в случае причинения ущерба вследствие загрязнения окружающей среды всем субъектам страховой деятельности [1]. В первую очередь экологическое страхование носит профилактический характер и направлено на проведение предупредительных мер, при этом создается стабильный страховой фонд для обеспечения покрытия ущерба вследствие наступления экологических аварий на потенциально опасных предприятиях.

Основным недостатком нормативно-правовой базы, регулирующей вопросы экологического страхования, является отсутствие системности в процессе реализации механизма экологического страхования.

На сегодняшний день вопросы управления механизмом экологического страхования в России должны решаться на государственном уровне, поскольку это позволит более рационально использовать всех его преимущества для целей экономической и экологической безопасности. Такой подход к экологическому страхованию позволит превратить его в эффективный финансовый инструмент, благодаря которому произойдет аккумуляция и рациональное перераспределение денежных средств в те отрасли экономики, которые действительно наносят необратимый экологический ущерб окружающей среде.

В России расположено достаточно большое количество опасных производств, на которых ежегодно происходят аварии, и наносится вред окружающей среде и третьим лицам. Также имеется огромный потенциал для рационализации финансирования природоохранных мероприятий. Успеха в указанной деятельности можно достичь путем организации системы экологического страхования. Но при рассмотре-

нии экологического страхования как экономического инструмента стоит не забывать о том, что оно является лишь одним из инструментов, с помощью которого можно осуществить дополнительное финансирование природоохранных мероприятий.

В условиях существования глобальных проблем человечества, в числе которых экологические проблемы являются самыми опасными и влияют на вопрос выживания человека, совершенствование системы экологического страхования должно стать приоритетным направлением в вопросах обеспечения не только экологической, но и национальной безопасности.

Для более широкой практической реализации экологического страхования и повышения уровня экологической безопасности необходимо решить следующее:

1. С целью достижения финансовой устойчивости операций по возмещению ущерба обеспечить максимально полное информирование участников страховой деятельности.

2. Доработать имеющиеся нормативно-правовые акты в области экологического страхования, а именно: четко определить страховые случаи, создать ограниченный перечень предприятий – потенциальных страхователей, а также определить нормы и порядок страхования рассматриваемого вида ответственности.

3. Разработать методическую документацию по определению страхового случая.

4. Развивать и совершенствовать систему лицензирования деятельности предприятий с повышенной опасностью.

5. Создать предприятиям условия, при которых будут использоваться альтернативные источники покрытия финансового ущерба. Одним из таких источников может стать экологическое страхование.

Список литературы

1. Ахатов А.Г. Экологическое страхование как базовый элемент экономического механизма охраны окружающей среды и природопользования в контексте обеспечения экологической безопасности: проблемы правового регулирования//Евразийский юридический журнал. М., № 19, 2009. С. 103-109.

2. Выступление В.В. Путина на заседании Совета Безопасности РФ, посвященное обеспечению национальной безопасности в сфере охраны окружающей среды и природопользования. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/19655> (дата обращения: 15.04.2020).

3. Закон «Об организации страхового дела в Российской Федерации» № 4015-1 от 27.11.1992. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

4. Игбаева Г.Р. Страховое право: учебное пособие. Уфа, 2011. С. 15-20.

5. Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации № 81-ФЗ от 31.03.1999. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

6. Моткин Г. А. Теория и опыт экологического страхования в зарубежных странах. НИЦ «Экопроект» Улан-Удэ, 2010. С. 3-8.

7. Основы государственной политики в области экологического развития российской федерации на период до 2030 года. Утвержден Президентом РФ от 30.04.2012. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

8. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: <https://www.gks.ru> (дата обращения: 15.04.2020).

9. Типовое положение о порядке добровольного экологического страхования в Российской Федерации (утв. Минприроды РФ и Российской государственной страховой компанией 3 декабря, 20 ноября 1992 г., NN 04-04/72-6132, 22) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

10. Федеральный закон «О безопасности гидротехнических сооружений» № 117-ФЗ от 23.06.1997. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

11. Федеральный закон «Об охране окружающей среды» № 7-ФЗ от 10.01.2002. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

12. Федеральный закон «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» № 116-ФЗ от 21.07.1997. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

ENVIRONMENTAL INSURANCE AS A WAY TO ENSURE ENVIRONMENTAL SAFETY

*Sheshukova T.G., professor of accounting, audit and economic analysis,
Doc.Econ.Sci., professor*

*Teymurova A.R., 1 year graduate student of the Economy direction, «Economics and management of national economy» profile
Perm State University
Perm, Russia*

The article considers the concept of environmental insurance as one of the ways to ensure the environmental and economic safety of Russia. The analysis of environmental risks, as well as types of insurance. The necessity of improving the modern environmental insurance system is argued.

Keywords: *national security, environmental safety, environmental insurance, risks, crisis, enterprise.*

Е.С. Цепилова,
*профессор кафедры регионального управления,
д.э.н., доцент,
ИГСУ РАНХиГС при Президенте РФ,
Москва, Россия*

ПЕРЕСМОТР МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ РОССИИ ДЛЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ ОФШОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Большинство стран мира имеют между собой международные налоговые соглашения или соглашения об избежании двойного налогообложения (Соглашения или СИДН) для облегчения экономического сотрудничества между своими гражданами и компаниями, которые также выступают инструментом международного налогового планирования с офшорными и транзитными юрисдикциями. Целью работы является определение направлений пересмотра международных налоговых соглашений России для регулирования офшорной деятельности. В исследовании применялись следующие методы научного познания: сравнительный анализ, системный подход, метод аналогий. Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что принятые в последние годы и планируемые меры по ужесточению налогового и неналогового регулирования существенно ограничили использование офшорных и транзитных юрисдикций в уклонении от налогообложения.

Ключевые слова: *налоговое и неналоговое регулирование, офшорные и транзитные юрисдикции, международные налоговые соглашения, соглашения об избежании двойного налогообложения, СИДН.*

В настоящее время Россией заключено 84¹ международных налоговых Соглашения (Соглашения об избежании двойного налогообложения, далее Соглашения или СИДН) с целью недопущения обложения налогом одного и того же дохода дважды – сразу в обеих

¹ Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316494/#dst0 (дата обращения: 20.04.2020).

© Цепилова Е.С., 2020

странах. Однако бизнес зачастую использует такие Соглашения для международного налогового планирования.

В 2019г. нашей страной была ратифицирована «Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI)» (далее – Конвенция); она должна вступить в силу в России с 2021 года, автоматически изменив сразу 71 Соглашение.

В рамках реализации Конвенции, Министерством финансов России и Федеральной налоговой службой проводится пересмотр (обновление) Соглашений об избежании двойного налогообложения с ключевыми для российского бизнеса юрисдикциями, с целью ликвидации ряда налоговых льгот. В настоящее время большинство СИДН практически не ограничивают налоговые льготы для зарегистрированных в зарубежных юрисдикциях компаний, что стимулирует их использование в схемах агрессивной оптимизации налогообложения. Так, налог на выплачиваемые дивиденды иностранным акционерам российских компаний по Соглашениям составляет обычно 5%, в то время как согласно подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ (налог на прибыль для организаций) и п. 3 ст. 224 НК РФ (НДФЛ для физических лиц) ставка налога в отношении российских акционеров составляет 13%, а для нерезидентов стран, не имеющих Соглашение с Россией – 15%; еще более льготный режим (ставка 0%) предусматривается СИДН для погашения иностранных кредитов и оплаты иностранных роялти².

При составлении Соглашений используется Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал 2010 года³, с выбором налогообложения или источника дохода, или по месту нахождения получателей дохода. С классическими офшорами (Британские Виргинские острова, Багамские острова, Бермуды, Гернси и Джерси и др.) Соглашений нет, поэтому регистрация компаний для выплаты дивидендов по минимальным ставкам часто осуществлялась в так называемых транзитных юрисдикциях, с последующим переводом в традиционные офшоры. Соглашения с Нидерландами и Люксембургом в силу

² Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. 230 с. С.179.

³ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/model-convention-with-respect-to-taxes-on-income-and-on-capital_mtc_cond-2017-3-en (дата обращения: 12.05.2020).

специфики их налогового законодательства традиционно используются для регистрации холдингов, Нидерланды также популярны для регистрации компаний, выступающих в качестве транзитного звена в составных схемах по выплате роялти и процентов⁴.

В 2019 году, согласно отчету о размере иностранных инвестиций в Россию, самыми крупными инвесторами, имеющими СИДН с РФ, были Кипр, Нидерланды, Люксембург, Ирландия и Великобритания⁵, что подтверждает наличие обращений отечественного бизнеса к перечисленным странам для структуризации компаний и проведения коммерческих операций, злоупотребляя налоговыми льготами по Соглашениям.

Действующие Соглашения устанавливают перечни налогов, к которым они применяются, и параметры льготирования⁶.

Всего с 2000г по 2019г. было обновлено 13 СИДН, из них с транзитными странами, используемыми в офшорных схемах⁷. Однако такие новации не были подкреплены ужесточением санкций за подобные нарушения в Налоговом кодексе РФ, а также не представлена методика выявления главной цели создания компании.

Ожидается, что изменение условий Соглашений будет осуществлено в отношении остальных стран ЕС⁸. На 2020-2021гг. намечено обновление с Швейцарией, Кипром, Мальтой, Люксембургом, Сингапуром. Оно направлено в первую очередь против компаний, которые

⁴ Липатова И.В. Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения

// Международный бухгалтерский учет. 2011. № 37 (187). С.52-63.

⁵Статистика внешнего сектора. Банк России. [Электронный ресурс]. URL: https://cbr.ru/statistics/macro_itm/svs/ (дата обращения: 22.04.2020).

⁶ Новая жизнь офшоров: к чему готовиться российским предпринимателям. [Электронный ресурс]. URL: Подробнее на РБК: <https://pro.rbc.ru/demo/5ebe4a159a794775ab7144e0https://pro.rbc.ru/demo/5ebe4a159a794775ab7144e0> (дата обращения: 22.04.2020).

⁷ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Никозия, 5 декабря 1998 года (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=200311&fld=134&dst=100106,0&rnd=0.566776990125966#09828865934352906> (дата обращения: 09.06.2020).

⁸ Psyllides G. Russia: changing double taxation treaty with Cyprus nothing political (Updated). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyprus-mail.com/2020/04/03/russia-changing-double-taxation-deal-with-cyprus-nothing-political/> (дата обращения: 07.06.2020).

были созданы в зарубежной юрисдикции исключительно для оптимизации налогообложения. Планируется завершение переговоров в этом году, чтобы изменения в Соглашения вступили в силу с 1 января 2021 года.

Изменения возможно провести двумя способами:

1. Дополнить Соглашения положениями об ограничении льгот (simplified limitation of benefits, S-LOB), когда получение преференций по соглашениям происходит только в том случае, если претендующие на них лица соответствуют определенным критериям;

2. Ввести применение «теста на основную цель» (principal purpose test), когда предусматривается требование доказать, что основной целью структурирования были бизнес-причины, а не налоговые последствия.

Ключевые партнеры России, включая транзитные юрисдикции, выбрали только «тест на основную цель». При заключении новых соглашений или при изменении текущих Минфин РФ уже включает в Соглашения положения об ограничении льгот (S-LOB), например, с США, Японией, Китаем и Швецией.

В феврале этого года Правительство одобрило проект изменений в Соглашении с Швейцарией в отношении налогов на доходы и капитал с целью прекратить практику так называемого «*treaty shopping*» - выбора более выгодного международного договора, позволяющего резиденту страны через получение максимальных льгот двойное освобождение от налогов. В правовом плане речь идет о введении режима многосторонней конвенции BEPS в отношениях двух стран, так как при ратификации Конвенции ее условия не были заявлены по отношению к соглашению со Швейцарией.

Вводятся две новации: 1. проценты по кредитам и займам, выплаченные от российских компаний швейцарским, будут в полном объеме облагаться налогами по закону Швейцарии; 2. при освобождении дохода от налогов в РФ или при применении льготной ставки налога на дивиденды такой доход не может быть полностью освобожден от швейцарских налогов⁹.

Кипр долгое время являлся традиционной офшорной базой россиян, по причине наличия налоговых льгот в налоговом соглашении, а также действующей стандартной ставки налога на прибыль в 10% (это существенно ниже ставок большинства развитых стран).

⁹Переход налоговой через Альпы // Коммерсантъ. №28 от 15.02.2020. С. 1.

В начале апреля текущего года Минфином РФ совместно с ФНС РФ разработан новый проект изменений в СИДН с Кипром с предложением ввести 15-процентную ставку НДСЛ и налог на прибыль на все дивиденды и проценты с кипрскими компаниями (в настоящее время по дивидендам ставка 5% или 10%, а проценты налогом у источника не облагаются, в то время как российская ставка составляет 20%). Это мера позволит исключить схему злоупотребления льготами СИДН, и отменит льготные ставки по реальным инвестициям, пришедшим из Кипра по неналоговым соображениям. На середину июня 2020 года Кипр в ответ на предложение России предложил сохранить действующие ставки, ужесточив при этом контроль за иностранными структурами российского бизнеса¹⁰. Отдельно отметим, что при несогласии кипрской стороны с предложенными изменениями у России есть право в одностороннем порядке расторгнуть СИДН.

В мае 2020 года Минфин России направил аналогичные письма на Мальту и в Люксембург (еще одно будет отправлено в Сингапур), в которых предложил пересмотреть условия СИДН с этими странами. По этим двусторонним соглашениям Россия еще в 1990-х годах договорилась, что с доходов, полученных на российской территории и переводимых в эти страны в виде дивидендов или процентов по займам, будет взимать налоги по ставкам от 0% до 5% (у каждой страны свои условия).

Так, действующее Соглашение с Мальтой предусматривает возможность снизить налоги у источника при выплате из России на Мальту на дивиденды, проценты и лицензионные платежи (роялти) до 5%. В середине июня этого года началась разработка законопроекта по денонсированию конвенции с правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы¹¹.

Как отмечают эксперты, под удар могут попасть и добросовестные компании, основной целью которых для создания зарубежных компаний была отнюдь не налоговая экономия, например, российские группы с иностранными субхолдингами в Нидерландах или Люксем-

¹⁰ Россия приготовилась разорвать соглашение о налогообложении с Кипром. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/19/06/2020/5eebcb899a79476e0dee0bf7> (дата обращения: 19.06.2020).

¹¹ Россия решила разорвать договор с Мальтой против двойного налогообложения. [Электронный ресурс]. URL: https://www.rbc.ru/economics/24/06/2020/5ef257379a79477975e226ef?from=from_main (дата обращения: 24.06.2020).

бурге, которые создавались для инвестиций за рубежом¹². Такие компании создавали defense files (пакет документов для подтверждения безопасности сделок) на случай спора с инспекцией с целью отстоять Кипр или иную транзитную юрисдикцию в споре о применении СИДН, наполняли существом соответствующие структуры из этих стран; в текущих условиях необходимо будет корректировать такое поведение.¹³

Параллельно, в соответствии с положениями, закрепленными в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики РФ на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» предлагается ввести поправки¹⁴ в Налоговый кодекс РФ, не позволяющие уходить от налогообложения при выводе дивидендов в офшоры и транзитные юрисдикции через дочерние структуры российских компаний. В текущих условиях иностранная структура может заявить, что фактическим получателем дохода является российская компания, и тогда к ней будет применяться российская нулевая ставка налога на дивиденды, если 50% «дочки» принадлежит российской компании не менее года.

Подводя итог, отметим, что Россия планомерно проводит все 15 Мероприятий плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting - мировой план борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли); популярные офшоры под давлением Еврокомиссии установили требования о достаточном экономическом присутствии своих налоговых резидентов; с 2015 года российские налоговые органы активно применяют концепцию фактического получателя дохода (ФПД) при выплате пассивного дохода из России в пользу иностранной компании. Принятые в последние годы и планируемые меры по ужесточению налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности существенно ограничили их использование при уклонении от налогообложения.

¹² Эксперты назвали риски для бизнеса при росте налога на дивиденды. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/31/03/2020/5e81c9fc9a7947aa40477047> (дата обращения: 20.06.2020).

¹³ Как изменится СИДН с Кипр? [Электронный ресурс]. URL: https://zakon.ru/blog/2020/04/05/kak_izmenitsya_sidn_s_kipr (дата обращения: 25.05.2020).

¹⁴ Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. [Электронный ресурс]. URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=100385> (дата обращения: 25.05.2020).

Список литературы

1. Грундел Л.П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография / Л.П. Грундел. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. 230 с.

2. Как изменится СИДН с Кипр? [Электронный ресурс]. URL: https://zakon.ru/blog/2020/04/05/kak_izmenitsya_sidn_s_kipr (дата обращения: 25.05.2020).

3. Липатова И.В. Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 37 (187). С.52-63.

4. Новая жизнь офшоров: к чему готовиться российским предпринимателям. [Электронный ресурс]. URL: <https://pro.rbc.ru/demo/5ebe4a159a794775ab7144e0https://pro.rbc.ru/demo/5ebe4a159a794775ab7144e0> (дата обращения: 22.04.2020).

5. Переход налоговой через Альпы //Коммерсантъ. №28 15.02.2020. С. 1.

6. Россия приготовилась разорвать соглашение о налогообложении с Кипром. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/19/06/2020/5eebcb899a79476e0dee0bf7> (дата обращения: 19.06.2020).

7. Россия решила разорвать договор с Мальтой против двойного налогообложения. [Электронный ресурс]. URL: https://www.rbc.ru/economics/24/06/2020/5ef257379a79477975e226ef?from=from_main (дата обращения: 24.06.2020).

8. Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316494/#dst0 (дата обращения: 10.04.2020).

9. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Никозия, 5 декабря 1998 года (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Текст: электронный. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=200311&fld=134&dst=100106,0&rnd=0.566776990125966#09828865934352906> (дата обращения: 09.06.2020).

10. Статистика внешнего сектора. Банк России. [Электронный ресурс]. URL: https://cbr.ru/statistics/macro_itm/svs/ (дата обращения: 22.04.2020).

11. Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. [Электронный ресурс]. URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=100385> (дата обращения: 25.05.2020).

12. Эксперты назвали риски для бизнеса при росте налога на дивиденды. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/31/03/2020/5e81c9fc9a7947aa40477047> (дата обращения: 20.06.2020).

13. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/model-convention-with-respect-to-taxes-on-income-and-on-capital_mtc_cond-2017-3-en (дата обращения: 12.05.2020).

14. Psyllides G. Russia: changing double taxation treaty with Cyprus nothing political (Updated). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyprus-mail.com/2020/04/03/russia-changing-double-taxation-deal-with-cyprus-nothing-political/> (дата обращения: 07.06.2020).

REVISION OF RUSSIA'S INTERNATIONAL TAX AGREEMENTS TO REGULATE OFFSHORE ACTIVITIES

*Tsepilova E.S., Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Regional Management of the Institute of Public Administration and Civil Service, of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration
Moscow, Russia*

Most of the world's countries have international tax agreements or double taxation agreements to facilitate economic cooperation between their citizens and companies, which also act as a tool for international tax planning with offshore and transit jurisdictions. The purpose of this work is to determine the directions of revision of international tax agreements in Russia to regulate offshore activities. The research used the following methods of scientific knowledge: comparative analysis, systematic approach, and the method of analogies. The conducted research allows us to conclude that the measures taken in recent years and planned to tighten tax and non-tax regu-

lation have significantly limited the use of offshore and transit jurisdictions in tax evasion.

Keywords: *tax and non-tax regulation, transit and offshore jurisdictions, international tax agreements, agreements on the avoidance of double taxation, the double tax Treaty.*

А.А. Харина,
*аспирант направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Пермь, Россия*

РАЗВИТИЕ КОНТРОЛЛИНГА В РАМКАХ СОВРЕМЕННЫХ КОНЦЕПЦИЙ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ

Контроллинг концептуально связан с учетно-аналитическими концепциями управления предприятием. В статье проведен сравнительный анализ концепций учетно-аналитических систем и контроллинга. Установлено, что своевременное внедрение контроллинговых мероприятий позволяет выявить слабые и сильные стороны управления, выработать своевременные меры для стратегического развития предприятий и обеспечения экономической безопасности. В данной статье рассмотрены основные концепции контроллинга и учетно-аналитических систем.

Ключевые слова: *Контроллинг, концепции учетно-аналитических систем, управление, экономическая безопасность, предприятие.*

В экономической литературе развитие понятия «контроллинг» связывают с экономическим ростом, развитием современных технологий в производственных процессах, которые способствовали внедрению управления новых подходов к планированию, бюджетированию и контроллингу на промышленных предприятиях.

Развитие контроллинга в системе учетно-аналитических концепций обусловлено изменением отношения к роли управления предприятием и его конкретностью во внешней и внутренней бизнес-среде.

Внешняя среда отличается непредсказуемостью социально-экономического развития мировых экономик, волатильностью валют, инфляцией, закрытием государственных границ, снижением потребительского спроса и т.д.

Внутренняя среда характеризуется выбором систем управления, сложностью организационной структуры предприятия, качеством кадрового состава, производственно-технологическим и информационным потенциалом предприятия и т.д.

Контроллинг как концепция многоуровневого управления стала особенно востребована после мирового экономического кризиса 1929 года, когда важным направлением в управлении предприятием стало выявление и устранение кризисных явлений с возможностями своевременного и оперативного реагирования на финансовые и экономические изменения в информационной среде (рис. 1).



* составлено автором на основании литературы 1-8

Рис. 1. Сравнительный анализ концепций «Учетно-аналитических систем управления» и «Контроллинга» в Европе и США с 1900- 2020 годы

Экономический кризис способствовал формированию новых методов управления через выстраивание системы контроллинга в производственной и финансового-экономической сфере предприятия.

Контроллинг как информационная поддержка принятия при принятии руководством управленческих решений на всех стадиях и этапах технологического-производственного цикла изготовления готовой продукции способствует своевременной координации, анализу, обработке, мониторингу и контролю рационального использования ресурсов для эффективного развития предприятия с предотвращением слабых мест и кризисных ситуаций в выстраиваемой системе управления с учетом требований, предъявляемых внутренними и внешними пользователями информации.

Контроллинг как управляемая система, зависящая от качества владения информационными, технологическими, трудовыми ресурсами, направлен на достижение стратегических целей через управление и координацию с устранением слабых мест для обеспечения конкурентоспособности и развития потенциала предприятия.

На стратегическом уровне цели предприятия могут корректироваться с учетом глобальных изменений во внешней и внутренней информационной среде, с координацией подсистем на уровне оперативного управления подразделений предприятия. Контроллинг позволяет внести изменения в стратегию управления на управленческо-организационных и производственных уровнях с выстраиванием ключевых направлений в развитии.

Для принятия эффективных управленческих решений с целью обеспечения конкурентоспособности предприятий в период кризисных процессов на фоне дезинтеграции мировой экономики важную роль играет выработка комплекса мер, направленных на прогнозирование, планирование, бюджетирование, контроль и корректировка принимаемых управленческих решений.

Развитию регистрационной концепции контроллинга способствовали труды Фредерика Тейлора [10]. Важная роль отводится научной организации управления предприятием. Пересматриваются основные положения системы учета. Наблюдается не только простая регистрация информационных процессов и фактов хозяйственной жизни за прошлые периоды, но и поиск оптимальных вариантов снижения затрат труда с учетом отраслевой особенностей предприятия. Наблюдается рост требований к качеству учетной информации с формированием вариативности путей экономического развития предприятия с учетом требований внешних и внутренних пользователей.

Учетно-аналитическая концепция определяет новые функциональные возможности контроллинга. Фиксирование и регистрация информационных потоков в «прошлом» стали невозможны без анализа в «настоящем». Усложнение организационно-производственных процессов способствовало интеграции управленческих служб предприятий. Менеджеры, взаимодействуя с контроллерами, опирались на разрабатываемую ими расчетно-плановую информацию для повышения эффективности деятельности предприятий. Анализ информационных потоков, выявление слабых и сильных сторон, разработка бюджетов, выявление причин отклонений влияли на принятия управленческих решений.

Основой концепции стратегического планирования стал программно-целевой подход к управлению, который способствовал разработке проектного управления через системный подход и системный анализ деятельности предприятий.

А. Чандлер [9] в своих работах объединил стратегию вертикальной интеграции и диверсификации в деятельности предприятия через корректировку организационной структуры предприятия. Развитие концепции стратегического управления обосновывает практическое и теоретическое значение развития планирования как метода управления.

Под управлением понимается систематизация и анализ контроллингом деятельности всех подразделений предприятия с координацией направлений развития предприятия.

Концепция ориентации на результат развивается на фоне переосмысления мышления руководства предприятий, важными становятся проблемы эффективности и устойчивости развития организаций. Информационно-технологический прорыв в системах управления способствовал повышению качества планирования, бюджетирования и контроллинга подразделений и предприятия, как единой системы.

В рамках концепции ориентированной на оптимизацию интересов заинтересованных лиц развивается информационная среда предприятия с учетом интересов заинтересованных лиц (государство, собственники, кредиторы и т.д.) для формирования эффективной и полезной информации с отсутствием некорректных и несвоевременных данных. В этот же период возрастает роль контроллинга в обеспечении экономической безопасности предприятия.

Развитию системы контроллинга способствует инструментальная поддержка управления через контроль и корректировку кризисных ситуаций для обеспечения экономической безопасности финансового состояния предприятия.

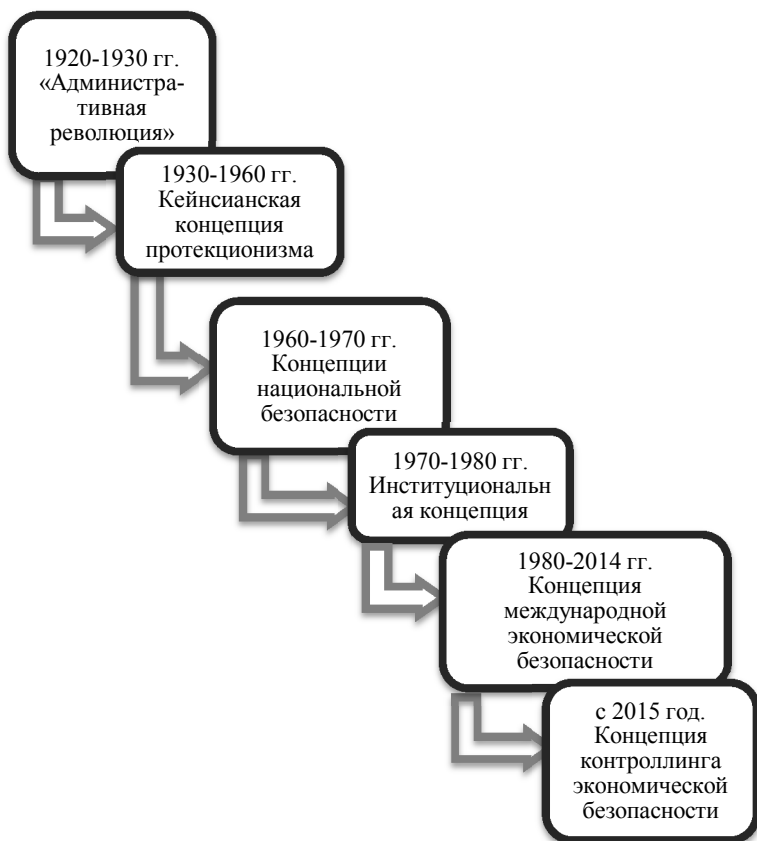


Рис. 2. Развитие концепции экономической безопасности

Экономическая безопасность подразумевает государственную и отраслевую защиту предприятий на внутреннем рынке и обеспечение конкурентоспособности товаров, работ и услуг на мировой экономической арене.

Приоритет защиты национальных интересов в основных отраслях экономики (сельском хозяйстве и промышленности) повышает престиж и политическую мощь государства.

Кейнсианская концепция характеризуется усилением национальной экономической безопасности путём государственного вмешательства в хозяйственную деятельность предприятий через госзаказы,

субсидии, регулирование денежного рынка и административный контроль финансовой деятельности предприятий.

Дальнейшее развитие концепции экономической безопасности характеризуется приоритетом обеспечения национальной безопасности государства над безопасностью отдельного предприятия. Усиливается государственное регулирование всех отраслей и предприятий.

Развитие институциональной концепции экономической безопасности формирует экономические институты.

Наблюдается международное разделение труда, предприятия сельского хозяйства начинают специализироваться на одном виде продукции, что позволяет снижать издержки и закупать необходимую продукцию по сниженным ценам у соседних государств.

В периоды стабильности эффективность развития моноспециализации благоприятно сказывается на экономике в целом, в период кризиса экономическая безопасность предприятий обостряется, внутренний рынок испытывает нехватку импортируемых продуктов повседневного спроса и перенасыщение товарами собственного производства. Таким образом, моноспециализация, в современных условиях развития мировой экономики доказала свою несостоятельность, поскольку приводит к стагнации мировой экономики и снижению объемов мировой торговли.

С 2015 наблюдается развитие концепции контроллинга экономической безопасности. Данная концепция характеризуется государственным контролем над деятельностью предприятий с оценкой их финансовой устойчивости в условиях кризисных явлений. Государственный контроль направлен на защиту экономики государства от внешних угроз и экспансии влияния мировых держав. Внутренний контроль и защита экономики возможны только через выработку механизмов, направленных на сохранение социальной стабильности.

Мероприятия: финансовая поддержка пострадавших отраслей экономики (сфера обслуживания, промышленность, сельское хозяйство), выделение государственных пособий социально незащищенным группам населения (семьи с детьми, пожилые люди, граждане, оставшиеся без работы и т.д.).

Развитие и усложнение учетно-аналитических процессов управления любой отраслью государства способствуют развитию системы контроллинга, как важнейшему элементу функционирования и финансовой устойчивости предприятия. У руководства организаций возникла необходимость применения научных знаний в анализе эффективности принимаемых управленческих решений при оптимизации

всех стадий выработки продукта, снижения издержек производства, развития кадрового потенциала и т.д.

Протекционизм в этой связи играет второстепенную роль. Государство через защиту интересов основных отраслей экономики развивает предприятия, сохраняет внутреннюю социальную стабильность и снижает политическую и экономическую напряженность внутри страны.

Список литературы

1. Бокова *А.Н.* Термины и понятия // Контроллинг. 2002. № 2. С. 64–77.
2. Дрогов *Н.А.* Анализ генезиса и эволюции концепции контроллинга: от начала XX века до наших дней// Проблемы современной экономики № 2(50) 2014. С.161-163.
3. Кейнс *Д. М.* Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, 2002. 352 с.
4. Классические работы по менеджменту / П. Друкер; Пер. с англ. И. Григорян, О. Медведь; Предисл. С. Писарева; Ред. Р. Писко-тина. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. 219 с.
5. Ларионов *В.Г.*, Мельников *О.Н.*, Ганькин *Н.А.* Развитие контроллинга с позиции организации производства // Контроллинг. 2016. № 62. С.3-9.
6. Муллахметов *Х.Ш.* Организация персонала в системе контроля // Управление персоналом. 2008. № 19. С. 45–53.
7. Общее и промышленное управление [Текст] / А. Файоль; пер. Б. В. Бабина-Кореня с предисл. А. К. Гастева. Москва: Центральный институт труда, 1923. 122 с.
8. Шешукова *Т. Г.* Ретроспективный анализ концепции контроллинга в контексте системного подхода к организации / Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб.науч.ст. / под общ.ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2015. Вып.6. С. 3–12.
9. Chandler *A.D., Jr.* Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise. Cambridge: MIT Press, 1962. 463 p.
10. Taylor *F.W.* The principles of scientific management. М.: Harper & Brothers, 1911. 144 p.

DEVELOPMENT OF CONTROLLING IN THE FRAMEWORK OF MODERN CONCEPTS OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEMS

Kharina A.A., 4 year graduate student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile
Perm State University
Perm, Russia

Controlling is conceptually related to accounting and analytical concepts of enterprise management. The article analyzes the concepts of accounting and analytical systems and controlling in comparison. It is established that the timely implementation of controlling measures allows to identify the weak and strong sides of management, to develop timely measures for the strategic development of enterprises. This article discusses the main concepts of controlling and accounting and analytical systems.

Keyword. *Controlling, concepts of accounting and analytical systems, management, economic security, company.*

К.В. Разуваева,
старший преподаватель кафедры учета,
аудита и экономического анализа,
Э.Н. Усанина,
студентка 4 курса бакалавриата направления Экономика,
направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пермский государственный
национальный исследовательский университет,
Пермь, Россия

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Современные методики анализа эффективности использования нематериальных активов не учитывают в полной мере специфику активов, не имеющих материально-вещественной формы, а значит, не способствуют получению необходимой информации для принятия управленческих решений. Целью статьи является расширение современной методики анализа эффективности нематериальных активов путем формирования предлагаемых коэффициентов, рассчитываемых на основе уточненной информационной базы анализа. В ходе

исследования были использованы общенаучные методы теоретического и эмпирического познания. В статье рассмотрены традиционные методики анализа эффективности использования нематериальных активов, определены недостатки и сформированы авторские уточнения. Анализ эффективности использования нематериальных активов по уточненной методике позволяет получить дополнительную информацию, необходимую для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: нематериальные активы, методика, показатели, задачи, критерии.

Анализ эффективности использования нематериальных активов (далее – НМА), направленный на измерение вклада, вносимого интеллектуальной собственностью в результаты деятельности компании, является одним из сложных вопросов комплексного экономического анализа. Современные методики анализа эффективности использования НМА не во всем учитывают специфику активов, не имеющих материально-вещественной формы.

На практике анализ НМА ограничивается анализом их структуры и динамики. Однако для того, чтобы принять верные управленческие решения необходимо проанализировать эффективность использования НМА [12].

В первую очередь следует определиться с понятием актива. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России дается следующее определение: «Актив - хозяйственное средство, контроль над которым организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которое должно принести ей экономические выгоды в будущем» [5].

В качестве общих критериев признания активов выделим:

1. контроль – способность хозяйствующего субъекта ограничить доступ других лиц к активу с помощью физического ограничения или ограничения юридических прав [1];

2. будущие экономические выгоды - потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию [6]. Экономическая выгода может проявляться в увеличении прибыли, снижении себестоимости, повышении конкурентоспособности продукции, расширении масштабов производства и т.д.;

3. свершившиеся факты хозяйственной деятельности, или прошлые события, обусловившие появление актива в организации [4].

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету, если, помимо общих критериев, он соответствует дополнительным. Так, в соответствии с п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в качестве обязательных условий выделяют:

- идентификацию, т.е. отделение от других объектов;
- достоверное определение первоначальной стоимости;
- срок полезного использования (далее – СПИ) свыше 12 месяцев;

- актив не предназначен для продажи в течение 12 месяцев;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы [8].

Несмотря на то, что в российском бухгалтерском законодательстве четко прописаны критерии признания, НМА часто отождествляют с интеллектуальной собственностью, интеллектуальным капиталом или интеллектуальными активами. В действительности указанные термины – лишь элементы рассматриваемого понятия.

Методику анализа эффективности использования НМА рассматривали Л.В. Донцова [2], Н.А. Никифорова [2], Ю.В. Прокопьева [9]. В табл. 1 приведены задачи анализа НМА, сформулированные перечисленными ранее авторами.

Таблица 1

Задачи анализа нематериальных активов

Автор методики	Задачи
Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова [2]	1. Анализ объема, динамики, структуры и состояния. 2. Анализ по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности. 3. Анализ эффективности использования
Ю.В. Прокопьева [9]	1. Анализ потребности; 2. Анализ объема. 3. Анализ правовой защищенности. 4. Анализ динамики. 5. Анализ структуры. 6. Анализ состояния и движения. 7. Анализ спроса и предложения. 8. Инвестиционный анализ. 9. Анализ доходов от использования НМА. 11. Анализ эффективности <i>использования</i>. 12. <i>Анализ влияния использования НМА на результаты деятельности и финансовое состояние организации.</i> 13. Комплексная оценка эффективности использования

Задачи, отмеченные Ю.В. Прокопьевой [9], наиболее полные, ключевые задачи анализа НМА (табл. 1) выделены курсивом. Решение каждой отмеченной курсивом задачи анализа предполагает использо-

вание системы показателей, характеризующей с разных сторон использование НМА. Далее рассмотрим каждую из обозначенных задач анализа НМА.

Первая задача заключается в определении обеспеченности предприятия НМА. В табл. 2 приведены показатели, характеризующие объем и динамику НМА.

Таблица 2

Показатели объема и динамики нематериальных активов

Показатель	Экономический смысл	Алгоритм
Анализ объема и динамики		
Среднегодовая остаточная стоимость НМА	Средняя стоимость НМА за год (рост показателя ведет к росту валюты баланса и к росту возможностей предприятия)	$(\text{НМА н.о.} + \text{НМА к.о.}) / 2$, где: НМА н.о. – стоимость НМА на начало отчетного года; НМА к.о. – стоимость НМА на конец отчетного года
Абсолютное отклонение среднегодовой остаточной стоимости НМА	На сколько изменилась средняя стоимость НМА в отчетном году по сравнению с базовым	$(\text{НМА н.о.} + \text{НМА к.о.}) / 2 - (\text{НМА н.б.} + \text{НМА к.б.}) / 2$, где: НМА н.б. – стоимость НМА на начало базового года; НМА к.б. – стоимость НМА на конец базового года
Темп роста среднегодовой остаточной стоимости НМА	Во сколько раз изменилась средняя стоимость НМА в отчетном году по сравнению с базовым	$[(\text{НМА н.о.} + \text{НМА к.о.}) / 2] / [(\text{НМА н.б.} + \text{НМА к.б.}) / 2] * 100$
Темп прироста среднегодовой стоимости НМА	На сколько % изменилась среднегодовая стоимость НМА в отчетном периоде по сравнению с базовым	Темп роста НМА - 100

Для изучения объема и динамики НМА применяют горизонтальный метод анализа.

Вторая задача включает в себя изучение структуры НМА. Соответствующие показатели приведены в табл. 3.

Таблица 3

Показатели структуры нематериальных активов

Показатель	Экономический смысл	Алгоритм
Анализ структуры		
Удельный вес НМА в валюте баланса	Какую часть валюты баланса составляют нематериальные активы (рост показателя ведет к повышению определенных возможностей предприятия)	$\frac{[(\text{НМА н.} + \text{НМА к.}) / 2]}{[(\text{ВБ к.} + \text{ВБ н.}) / 2]} * 100,$ где: НМА н. — стоимость НМА на начало анализируемого периода; НМА к. — стоимость НМА на конец анализируемого периода; ВБ н. — валюта баланса на начало анализируемого периода; ВБ к. — валюта баланса на конец анализируемого периода
Удельный вес НМА в составе внеоборотных активов	Какую часть внеоборотных активов составляют нематериальные активы	$\frac{[(\text{НМА н.} + \text{НМА к.}) / 2]}{[(\text{ВНА н.} + \text{ВНА к.}) / 2]} * 100,$ где: ВНА н., ВНА к. — стоимость внеоборотных активов на начало и конец анализируемого периода
Удельный вес НМА по классификационным признакам в их общей сумме	Какую часть нематериальных активов составляет конкретный вид нематериальных активов (рост исключительных прав на патенты и программное обеспечение (далее-ПО) положительно влияет на результаты деятельности компании)	$(\text{НМА к. в.} / \text{НМА общ.}) * 100,$ где: НМА к.в. — стоимость нематериальных активов конкретного вида; НМА общ. — общая стоимость нематериальных активов

Для изучения структуры НМА применяют вертикальный метод анализа.

Третья задача заключается в анализе состояния и движения НМА. Показатели, представленные в табл. 4, характеризуют статику (состояние) и динамику (движение) НМА на предприятии.

Таблица 4

Показатели состояния и движения нематериальных активов

Показатель	Экономический смысл	Алгоритм
Анализ состояния		
Коэффициент износа НМА	Какую часть первоначальной стоимости нематериальных активов составляет списанная по ним амортизация (рост показателя ведет к будущим затратам на создание нового актива)	Ам н. (к.) / НМА н. (к.), где: Ам н. (к.) — амортизация нематериальных активов на начало (конец) года; НМА н. (к.) — первоначальная стоимость нематериальных активов на начало (конец) года
Коэффициент годности НМА	Какую часть первоначальной стоимости нематериальных активов составляет их остаточная стоимость (рост показателя ведет к увеличению возможностей предприятия)	$1 - К и$; где $К и$ — коэффициент износа нематериальных активов
Анализ движения		
Коэффициент поступления НМА	Какую часть первоначальной стоимости нематериальных активов составляет первоначальная стоимость поступивших нематериальных активов (рост показателя ведет к увеличению возможностей предприятия)	НМА п. / НМА к., где: НМА п. — первоначальная стоимость нематериальных активов, поступивших в течение года
Коэффициент выбытия НМА	Какую часть первоначальной стоимости нематериальных активов составляет первоначальная стоимость выбывших нематериальных активов (рост показателя ведет к будущим затратам на создание нового актива)	НМА в. / НМА н., где: НМА в. — первоначальная стоимость нематериальных активов, выбывших в течение года

Для изучения состояния и движения НМА проводят вертикальный анализ.

Четвертой задачей анализа является определение эффективности использования НМА на предприятии, что есть одно из направлений анализа эффективности всей деятельности организации и необходимо при анализе структуры финансового потенциала [11]. При этом рассчитываются показатели, представленные в табл. 5.

Таблица 5

Показатели эффективности использования нематериальных активов

Показатель	Экономический смысл	Алгоритм
Анализ эффективности использования		
Коэффициент отдачи НМА	Сколько раз за анализируемый период нематериальные активы вернулись в качестве денежных средств и наоборот (рост показателя ведет к увеличению притока денежных средств от использования НМА)	$V / \text{НМА с.}$, где: В — выручка от реализации продукции (работ, услуг); НМА с. — среднегодовая стоимость нематериальных активов
Продолжительность одного оборота НМА	Сколько дней требуется предприятию для того, чтобы вернуть используемые нематериальные активы в виде выручки от реализации продукции (уменьшение показателя ведет к сокращению потребности в НМА и их экономии)	$P \text{ НМА} = D / K \text{ об.}$, где: P НМА — продолжительность 1 оборота НМА; D — количество дней в расчетном периоде; K об. — коэффициент оборачиваемости НМА ($V / \text{НМА}$)
Рентабельность НМА	Сколько чистой прибыли получают с одного рубля, вложенного в нематериальные активы (рост показателя ведет к увеличению прибыли)	$Pr / \text{НМА с. г.}$, где: Pr — чистая прибыль организации

Анализ оборачиваемости и эффективности использования нематериальных активов является основным способом управления НМА на предприятии [10].

Пятая задача заключается в проведении факторного анализа с целью измерения влияния эффективности использования НМА на финансово-хозяйственную деятельность предприятия. С этой целью используют экономико-математическое моделирование, посредством которого строят факторные модели (табл. 6).

Таблица 6

Факторная модель, применяемая при анализе эффективности
использования нематериальных активов

Факторная модель	Экономический смысл	Алгоритм
$R_{HMA} = O_{HMA} * R_{пр.}$, где: R_{HMA} — рентабельность НМА; $R_{пр.}$ — рентабельность продаж; O_{HMA} — коэффициент отдачи НМА	Оценивает влияние рентабельности продаж и коэффициента отдачи НМА на изменение рентабельности НМА. Факторы: рентабельность продаж, коэффициент отдачи НМА. Результирующий показатель: рентабельность НМА Тип модели: мультипликативная; Способ измерения влияния факторов: абсолютные разницы; Последовательность расчетов: находим влияние отдачи НМА (количественный показатель), затем – рентабельности продаж (качественный показатель) на изменение рентабельности НМА	1) $R_{HMA} = O_{HMA} * R_{пр.}$ 2) $\Delta R_{HMA} (O_{HMA}) = \Delta O_{HMA} * R_{пр. 0}$ 3) $\Delta R_{HMA} (R_{пр.}) = O_{HMA1} * \Delta R_{пр.}$ Общее влияние факторов на результирующий показатель: $\Delta R_{HMA} = \Delta R_{HMA} (O_{HMA}) + \Delta R_{HMA} (R_{пр.})$

Рассмотрев современную методику анализа эффективности использования НМА, отметим следующие недостатки:

- не установлена взаимосвязь с выгодами, получаемыми от использования актива. Выручка от реализации и чистая прибыль не всегда являются выгодами, генерируемыми именно НМА – их необходимо заменить денежными потоками по каждому НМА, позволяющими очистить получаемый эффект от влияния определенных факторов;
- не учитываются затраты, связанные с поддержанием эксплуатационных характеристик актива, его совершенствованием (модернизацию);
- использование в расчетах среднегодовой остаточной стоимости НМА;
- не позволяет рассчитать такие показатели, как: эффективность актива по первоначальной стоимости, удельный вес затрат на модернизацию актива в общей сумме затрат, коэффициент соотношения первоначальных затрат и затрат на модернизацию.

Методики анализа эффективности использования НМА, разработанные Л.В. Донцовой [2], И.В. Зайцевским [3], Н.А. Никифоровой [2], О.А. Овчинниковой [7], А.С. Паламарчук [3], Ю.В. Прокопьевой [9], и предложения, направленные на их развитие, приведены в табл. 7.

Таблица 7

**Предложения по развитию методики анализа эффективности
использования нематериальных активов**

Автор методики	Характеристика методики	Недостатки	Предложения
Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова [2]	1. Эффективность НМА определяется как соотношение выручки по конкретному активу и его среднегодовой стоимости. 2. Рассчитываются традиционные показатели (отдача НМА, рентабельность НМА и рентабельность продаж).	Показатель «среднегодовая стоимость НМА» характеризует состояние актива (это часть понесенных ранее затрат, но не все затраты)	Использовать при расчетах отдачи НМА взамен среднегодовой стоимости НМА показатель «затраты по НМА» с разбивкой по видам: затраты на создание / приобретение (первоначальная стоимость), затраты на поддержание эксплуатационных свойств актива (модернизация), прочие затраты (переоценка, международная регистрация)
И.В. Зайцевский, А.С. Паламарчук [3]	1. Сравнение темпов роста прибыли от НМА с темпами роста выручки от НМА и темпами роста среднегодовой стоимости НМА 2. Расчет традиционных показателей	«Золотое правило» применимо не ко всем НМА, поскольку установить связь актива с выручкой и прибылью не всегда возможно	Определять показатель «Золотое соотношение эффективности НМА»: сопоставить темпы роста выгод от НМА (ТР В) с темпами роста затрат (ТР З) по ним. $ТР В / ТР З > 1$
О.А. Овчинникова [7]	Помимо традиционных показателей, вводится коэффициент «уровень дополнительного дохода на рубль вложенного в НМА	Система рассматриваемых показателей трудоемка в расчетах. Такие показатели, как срок окупаемости, уровень	Предлагаемая система показателей эффективности использования НМА, заключается в разделении их на две группы: 1. Общие показатели - измеряют эффективность всех НМА.

Окончание табл. 7

Автор методики	Характеристика методики	Недостатки	Предложения
	капитала» и на основе данного коэффициента строится новая факторная модель	дополнительного дохода на рубль вложенного в НМА капитала, измеряют эффект от инвестиций в	
Ю.В. Прокопьева [9]	Используются не традиционные показатели (коэффициент использования по времени работы, емкость НМА, и т.д.)	НМА (доходность), а не эффект от их фактического использования	2. Частные показатели - измеряют эффективность НМА, используемых в производстве: 2.1. Прямо – патенты, с использованием которых производится продукт, программное обеспечение, предоставляемое за плату, ноу-хау, используемые в производстве продукции. 2.2. Косвенно – программное обеспечение, используемое для обслуживания процесса производства (по ремонту ОС, отслеживанию простоев и т.д.)

С учетом представленных предложений целесообразно разделить методику анализа эффективности использования НМА на следующие этапы:

1. Определение роли НМА в деятельности компании.
2. Поиск выгод, получаемых при использовании НМА.
3. Определение затраты по НМА, классифицируя их по трем направлениям: затраты на создание, затраты на поддержание эксплуатационных свойств актива, прочие затраты.
4. Измерение эффективности использования НМА с помощью системы общих и частных показателей.
5. Выработка рекомендаций по повышению эффективности использования НМА.

Уточненная авторская система показателей по анализу эффективности использования НМА представлена в табл. 8.

Таблица 8

Предлагаемые показатели по анализу эффективности использования нематериальных активов

Показатель	Экономический смысл	Алгоритм	Рекомендуемое значение
Эффект от использования НМА	На сколько денежный поток от НМА, превысил затраты по НМА в отчетном периоде	$B - 3$, где: В – денежный поток от НМА за отчетный период; З – затраты по всем НМА за отчетный период	>0 (минимально рекомендуемое значение, при котором достигается эффект)
Эффективность использования НМА	Во сколько раз денежный поток от НМА, превысил затраты по НМА в отчетном периоде	$B / 3$	>1 (минимально рекомендуемое значение, при котором достигается эффективность)
«Золотое соотношение эффективности НМА»	На сколько темп роста денежного потока от НМА выше темпа роста затрат по НМА	$TP\ B / TP\ 3$, где TP – темп роста	>1 (минимально рекомендуемое значение, при котором достигается эффективность)
Эффективность ПО по первоначальной стоимости	Во сколько раз денежный поток от ПО превысил первоначальные затраты по ПО	$B / 3\ п.$, где: З п. – затраты на создание (приобретение) ПО	>1 (минимально рекомендуемое значение, при котором денежный поток от ПО покрывает первоначальные затраты по ПО)
Удельный вес затрат на модернизацию ПО в общей сумме затрат	Какую часть затрат составляют затраты на модернизацию ПО	$З\ м./З$, где: З м. – затраты на модернизацию ПО в отчетном периоде.	Рекомендуемого значения не предусмотрено

Окончание табл. 8

Показатель	Экономический смысл	Алгоритм	Рекомендуемое значение
Коэффициент соотношения первоначальных затрат ПО и затрат на его модернизацию (К п./з.)	Сколько % составляют затраты на создание (приобретение) ПО от затрат на модернизацию ПО	З п. / З м., где: З п. – затраты на создание (приобретение) ПО	> 1 (затраты на модернизацию ПО, превышающие первоначальные затраты по ПО, свидетельствуют о необходимости приобретения (создания) нового ПО)
Факторная модель эффективности ПО	$\text{Э (ПО)} = \text{З м.} / \text{З п.} * \text{В} / \text{З п.} * \text{З п.} / \text{З м.} = \text{УД (м.)} * \text{Э (ПО п.)} * \text{К п./з.}$, где: Э (ПО) – эффективность использования ПО; УД (м.) – удельный вес затрат на модернизацию ПО в общей сумме затрат ПО; Э (ПО п.) – эффективность ПО по первоначальной стоимости; К п./з. – коэффициент соотношения первоначальных затрат ПО и затрат на его модернизацию.		

Общие показатели эффективности можно переориентировать под любой вид НМА, исходя из соотношения денежного потока по активу с конкретными затратами. В приоритете – измерение эффективности НМА, используемых в производстве, поскольку они формируют доходы компании по обычным видам деятельности и, вследствие этого, большую часть чистой прибыли.

Денежный поток и затраты по НМА, принимаемые в расчет общих показателей эффективности, должны быть:

- привязаны к одному отчетному периоду;
- идентифицированы (не допускается включать выгоды и затраты, которые не могут быть оценены в денежном выражении).

Накопленная по НМА амортизация не включается в затраты, поскольку не ухудшает эксплуатационных характеристик актива.

Анализ эффективности использования НМА по уточненной методике позволяет получить дополнительную аналитическую и управленческую информацию:

1. Об удельном весе затрат на модернизацию актива (показатель «удельный вес затрат на поддержание эксплуатационных характеристик НМА, в общей сумме затрат»).

2. О соотношении первоначальных затрат и затрат на поддержание эксплуатационных характеристик (показатель «коэффициент соотношения первоначальных затрат и затрат на модернизацию»). По-

казатель позволят принять управленческие решения, касающиеся целесообразности дальнейшего использования НМА.

Подведем итог. Недостатками традиционных рассмотренных методик анализа эффективности использования НМА является следующее:

1. Отсутствие взаимосвязи с выгодами, генерируемыми конкретным НМА.

2. Показатели не демонстрируют детализацию затрат по НМА.

Внесены следующие предложения, которые учтены при разработке показателей, применяемых для анализа эффективности использования НМА:

- при расчете показателей классифицировать затраты по видам и периодам;

- рассчитывать денежные потоки, генерируемые каждым конкретным НМА.

- исключать из расчетов сумму накопленной амортизации по НМА.

Усовершенствованная методика анализа эффективности использования НМА принимает во внимание их специфику и, следовательно, позволяет получить более полную и достоверную информацию, которая в дальнейшем станет источником для принятия управленческих решений.

Список литературы

1. Балакирева Н.М. Нематериальные активы. М.: ИНФРА-М, 2016. 340с.

2. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности. М.: Дело и сервис, 2017. 336с.

3. Зайцевский И.В., Паламарчук А.С. Анализ эффективности использования объектов интеллектуальной собственности и нематериальных активов // Вестник РАЕН. 2017. № 3. С. 113-117.

4. Кнухова М.З. Анализ эффективности использования нематериальных активов // Бухгалтерский учет. 2019. № 2. С. 17-29.

5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобр. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 (в редакции от 29.12.1997).

6. Лекомцева А.А. Нематериальные активы: приобретение, создание, оценка и учет в соответствии с МСФО // Молодые ученые о

современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сборник научных статей под общей редакцией Т.Г. Шешуковой; Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь, 2018. С. 53-58.

7. Овчинникова О.А. Практика анализа эффективности использования нематериальных активов предприятия // Auditorium: электронный научный журнал Курского государственного университета. 2015. № 2. С. 34 - 38.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). Утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (в редакции от 16.05.2016).

9. Прокопьева Ю.В. Комплексный анализ эффективности использования нематериальных активов // Экономический анализ: теория и практика. 2017. № 29. С. 45 – 57.

10. Разуваева К.В., Игнатьева Т.Н. Ключевые аспекты анализа нематериальных активов // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сборник научных статей под общей редакцией Т.Г. Шешуковой; Пермский государственный национальный исследовательский университет. Пермь, 2013. С.55-62.

11. Шешукова Т.Г. Методология экономического анализа деятельности коммерческих организаций: учеб. пособие. Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2015. 156 с.

12. Gazimova E.F., Sabirova A.S., Zakharova E.S Analysis of the efficiency of company's intangible assets management // International Journal on Emerging Technologies. 2019. № 10 (2a). P. 61-65.

IMPROVING THE METHODOLOGY FOR ANALYZING THE EFFECTIVENESS OF USING INTANGIBLE ASSETS

Razuvaeva, K.V., senior lecturer of accounting, audit and economic analysis department

Usanina, E.N., 4th year student of the bachelor's of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile

Perm State University

Perm, Russia

Modern methods of analyzing the effectiveness of the use of intangible assets do not fully take into account the specifics of assets that do not have a material form, and therefore do not fully contribute to obtaining information for making management decisions. The goal is to expand the modern methodology for analyzing the effectiveness of intangible assets by creating coefficients calculated on the

basis of a refined information base of analysis. In the course of the research, General scientific methods of theoretical and empirical knowledge were used. The article considers traditional methods of analyzing the effectiveness of using intangible assets, identifies shortcomings and forms author's clarifications. Analysis of the effectiveness of using intangible assets using a refined methodology allows you to get additional information necessary for making management decisions.

Keywords: *intangible assets, methodology, indicators, tasks, criteria.*

И.Е. Бригаднова,
*соискатель кафедры аудита и внутреннего контроля,
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет,
Санкт-Петербург, Россия*

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СРЕДСТВ СУБСИДИЙ В УЧРЕЖДЕНИЯХ ФИЗКУЛЬТУРНО-СПОРТИВНОЙ НАПРАВЛЕННОСТИ

В работе проводится систематизация правовых оснований для финансирования государственных учреждений, определение рисков невыполнения государственного задания и рисков признания расходов нецелевыми, в том числе при расходовании средств субсидий на иные цели в учреждениях физкультурно-спортивной направленности.

Ключевые слова: *финансирование, субсидия, соглашение, государственное, задание, невыполнение, работы, услуги, спорт, человеко-день, количество мероприятий, риски.*

Автономным и бюджетным учреждениям могут быть предоставлены средства из бюджета в виде субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, на иные цели, на кап. вложения. В целях планирования необходимо знать, какого рода и в какой сумме субсидии могут быть предоставлены учреждению, каким образом определяется сумма субсидий, в каком порядке будут поступать денежные средства.

Также важно понимать, какие факторы могут приводить к риску необходимости вернуть полученные из бюджета средства субсидии на выполнение гос. задания или же к неполному получению суммы субсидии на иные цели.

Документом–основанием для предоставления субсидии является Соглашение. В нем определяются права и обязанности учреждения и учредителя. Соглашение для каждого вида субсидии имеет свою

типовую форму, определенную законодательством. В нем указываются наименование и сумма субсидии, порядок взаимодействия сторон и условия перечисления субсидии. Денежные средства субсидии на выполнение государственного задания поступают в соответствии с графиком, который является приложением к Соглашению о предоставлении данного вида субсидии. Сумма субсидии – это сумма финансирования всех работ, услуг, определенных в государственном задании. Сумма финансирования по каждой работе, услуге рассчитывается как произведение объема выполнения работы (оказания услуги), указанного в государственном задании и норматива финансирования по данному объемному показателю. Основанием для расчета нормативов финансирования являются технологические регламенты оказания услуг (выполнения работ). Как правило, в качестве основных показателей объемов государственных работ, услуг для учреждений в области спорта используются показатели «человеко-день» и «количество мероприятий (шт)».

Типовой формой соглашения о предоставлении субсидии на выполнение государственного задания не предусмотрено описание методики определения показателей объемов работ (услуг).

Соглашение о предоставлении субсидии на иные цели содержит основания для ее перечисления и цель предоставления. Как правило, критерии, определяющие достижение цели, на которые выделена субсидия, в типовой форме соглашения отсутствуют. Конкретные направления расходов, которые учреждение вправе нести за счет средств целевой субсидии, в типовом соглашении также не определяются.

До предоставления отчетов о расходовании субсидий учреждение отражает сумму субсидий на государственное задание и на иные цели в составе доходов будущих периодов. Дата отражения дохода – это дата подписания соглашения о выделении субсидии. Отражение средств субсидий в доходах текущего периода производится на основании:

- по субсидии на выполнение государственного задания – отчета о выполнении государственного задания;
- по субсидии на иные цели - отчета о достижении целевых показателей.

В отчете по государственному заданию учреждение указывает фактические объемы выполненных работ (оказанных услуг). Отсутствие методики расчета объемных показателей может приводить к рискам разногласий между учредителем и учреждением относительно определения плановых и фактических показателей и, соответственно, к

рискам признания государственного задания, выполненным не в полном объеме, а также к необходимости вернуть в бюджет сумму субсидии, соответствующую неисполненным объемным показателям.

В технологических регламентах выполнения работ, оказания услуг расходы показываются достаточно агрегировано. В связи с этим могут возникнуть претензии со стороны учредителя о правомерности учета тех или иных конкретных расходов в составе определенной работы, услуги и относительно суммы, подлежащей возврату в бюджет при неисполнении отдельных работ, услуг.

В случае, если соглашение о выделении субсидии на иные цели содержит нечеткие, очень общие формулировки, при проверке учредителем отчета о достижении целевых показателей могут возникнуть разногласия о целесообразности тех или иных конкретных расходов и, соответственно, риски предъявления претензий в нецелевом расходовании средств субсидии. Это, в свою очередь, влечет за собой риски неполного перечисления денежных средств субсидии на иные цели.

Для учреждений спортивно-физкультурной направленности, для которых основными видами государственных работ являются обеспечение участия спортсменов в мероприятиях различного уровня, а также организация и проведение спортивных и физкультурных мероприятий, в том числе особо крупных, такие риски достаточно велики.

Единой системы показателей объемов государственных работ, услуг не существует. В различных регионах для одноименных работ, услуг в области спорта показателями объема могут быть как количество мероприятий (шт.), так и показатель «человеко-день». В организациях физкультурно-спортивной направленности показатель «человеко-день» может иметь разную структуру расходов в зависимости от вида спорта, типа мероприятия и места его проведения. Нет определенности, какой временной интервал нужно брать для расчета этого показателя. Сроки предоставления спортивных сооружений, оказания услуг по организации питания и проживания спортсменов могут не совпадать со сроками проведения мероприятия. Численный состав участников может меняться в течение периода проведения мероприятия.

Показатель «количество мероприятий» тоже не всегда имеет однозначную трактовку. Мероприятия могут значительно отличаться по характеру проведения, количеству участников. Спортивные мероприятия могут иметь несколько этапов. Итоговое награждение может проводиться гораздо позже соревновательной части. Начало мероприятия может приходиться на один отчетный период, а окончание – на

другой. Нет понимания, каким образом учитывать проведение комплексных мероприятий – спартакиад.

В соответствии с законом о спорте № 329-ФЗ [1] организаторами спортивных и физкультурных мероприятий могут быть несколько субъектов физкультурно-спортивной направленности, в том числе органы государственной власти, осуществляющие политику в области спорта, федерации по видам спорта и физкультурно-спортивные организации. Каждый из организаторов может нести свою часть расходов. Распределение обязанностей сторон-организаторов определяется Положением о проведении мероприятия. В нормативных документах отсутствуют разъяснения, какой комплект документов должен подтверждать проведение мероприятия, какую долю от общих расходов на мероприятие и какого рода расходы должно нести учреждение, чтобы отчитаться за его проведение.

Типичным для государственных работ, услуг, определенных государственным заданием для учреждений физкультурно-спортивной направленности, является их классификация в зависимости от уровня спортивного или физкультурного мероприятия (региональное, всероссийское, международное, межрегиональное и т.п.). Вместе с тем отсутствует алгоритм однозначного определения принадлежности мероприятия к конкретному уровню, особенно для физкультурных мероприятий. В связи с этим возникают риски неправильного распределения расходов между государственными работами и неправильного определения выполненных показателей объема.

Стандартные конфигурации учетных систем не содержат технических средств для детализации учета в соответствии со спецификой деятельности учреждений физкультурно-спортивной направленности, в том числе о количестве проведенных мероприятий разного типа.

Возможность использования нормативных затрат для расчета суммы субсидии на выполнение работ, а также определение единицы объема для государственной работы устанавливает своим решением орган государственной власти, которому предоставлены соответствующие полномочия по нормативно-правовому регулированию. Для некоторых государственных работ, услуг определить нормативы не представляется возможным. В этом случае мероприятия по таким работам, услугам финансируются по индивидуальным сметам. В случае неисполнения государственного задания по таким работам, услугам могут возникнуть проблемы с определением суммы денежных средств субсидии, подлежащей возврату в бюджет.

Перечень расходов, подлежащих финансированию, зависит от вида мероприятия. При обеспечении участия спортсменов в спортив-

ных соревнованиях расходы на предоставление спортивных сооружений несет сторона, которая является организатором мероприятия. В отдельную группу можно выделить мероприятия с условным названием «направления по вызовам». К ним относятся вызовы на централизованные тренировочные мероприятия спортсменов, которые являются членами как борной команды России, так и членами сборной команды региона. Такие централизованные тренировочные мероприятия проводит федеральное государственное бюджетное учреждение «Центр спортивной подготовки сборных команд России». В этом случае учреждение несет расходы только на проезд данных спортсменов до места тренировочных сборов.

Не во всех регионах учредителями утвержден порядок финансирования мероприятий, который должен содержать рекомендованный перечень видов расходов в соответствии с уровнем и видом мероприятий. Для классификации видов расходов и типов спортивных мероприятий многие учреждения в качестве образца берут Приказ Минспорта России от 30.03.2015 N 282 [2].

Для учреждений физкультурно-спортивной направленности сформировать закрытый перечень расходов невозможно, особенно для учреждений со сложной структурой, которые финансируют все виды спорта. Укрупненные направления расходов определяются для конкретных учреждений технологическими регламентами выполнения государственных работ, которые утверждаются органами исполнительной власти, выполняющими функции учредителя.

География поездок спортсменов очень широка. К отчетам о расходах по мероприятиям представляется большое количество документов, оформленных за пределами РФ в соответствии с обычаями делового оборота страны происхождения. При этом могут возникать сложности со стоимостной оценкой в рублях представленных документов, в том числе с пересчетом по кросс-курсу для неконвертируемых валют. Также в определенных случаях могут возникнуть сложности с подтверждением реальности факта хозяйственной жизни, достоверности предоставленных документов и сумм расходов.

По общему требованию для подтверждения расходов подотчетного лица необходимо представить как документы, подтверждающие приобретение товаров, работ, услуг, так и документы, подтверждающие их оплату. Такое требование для документов, происходящих с территории за пределами РФ, возможно выполнить далеко не всегда. Специальный документ об оплате может просто не выдаваться в силу обычаев хозяйственного оборота данной страны.

Очень часто оплата большинства расходов по мероприятиям за пределами РФ, в том числе расходов на бронирование и проживание, расходов на трансфер и расходов на приобретение проездных документов (за исключением случаев, когда проездные документы приобретаются для спортсменов централизованно) производится через интернет. В этих случаях единственным документом, подтверждающим стоимость приобретаемых услуг в валюте, может быть бланк заказа через интернет.

Оплату расходов на мероприятия, проводимые за рубежом, спортсмены производят самостоятельно (за исключением проездных документов, если они приобретаются централизованно). При этом спортсмену может быть выдан аванс на предстоящую поездку или же возмещены денежные средства при предоставлении отчетных документов. До подписания приказа денежные средства на мероприятие из кассы учреждения не выдаются. При этом существует необходимость предварительной оплаты некоторых расходов, например, расходов на бронирование и проживание, заявочных взносов на участие в мероприятии и т.п. В случае возмещения расходов на мероприятие может возникнуть вопрос о правомерности признания расходов, которые были оплачены до приказа о финансировании мероприятия.

В учреждениях физкультурно-спортивной направленности большую долю расходов занимают расходы на обеспечение спортсменов проездными документами в рамках заключенного договора на приобретение, бронирование и оформление проездных документов. Обеспечение спортсменов проездом к месту проведения спортивных мероприятий и обратно является требованием федеральных стандартов по видам спорта к организациям, осуществляющим спортивную подготовку. В некоторых случаях спортсменам возмещают расходы на проездные документы, которые они приобретают самостоятельно, в других случаях билеты для спортсменов приобретаются по договору на бронирование, оформление и приобретение проездных документов.

Особенностью приобретения учреждением проездных документов для спортсменов является то, что проездные документы на конкретное мероприятие приобретаются в соответствии с утвержденной сметой на данное мероприятие и с учетом суммы, выделенной по данной статье расходов. Билеты должны быть куплены с учетом сроков проведения мероприятия, возможности направить всех членов команды единовременно, времени прибытия, с соблюдением условий по провозу багажа, возможностью пересадок. При приобретении проездных документов заблаговременно есть возможность выбрать более удобный вариант перевозки на заявленных условиях по наименьшей

цене, при этом, есть вероятность, что состав участников мероприятия на дату выезда изменится. Конкретный списочный состав участников спортивного мероприятия и требования к проездным документам определяет федерация по соответствующему виду спорта, которая подает в учреждение заявку на приобретение проездных документов.

В настоящий момент отсутствует единое профессиональное мнение о том, можно ли считать целевыми расходами учреждения расходы на проездные документы, которые были приобретены по указанию спортивной федерации, но не были использованы.

Правовая база по вопросам направления спортсменов на мероприятия разработана недостаточно. В соответствии с государственным заданием учреждение обязано, в том числе, финансировать расходы на участие в мероприятиях спортсменов, которые не являются его штатными сотрудниками. Направление спортсменов на спортивные мероприятия не является командировкой. Бюджетная классификация не всегда корректна, типовые рекомендации по ее применению не всегда возможно использовать для конкретных ситуаций, возникающих в практике учреждений физкультурно-спортивной направленности.

В условиях, когда действующее законодательство не определяет в полной мере вопросы финансово-хозяйственной деятельности учреждений, важную роль играют принятые локальные акты самого учреждения. В целях снижения рисков разногласий с учредителем и контролирующими органами по вопросам использования средств субсидий целесообразно разработать приложение к учетной политике в части использования средств субсидий. В нем должны быть отражены:

- порядок определения объемных показателей выполнения государственной работы (оказания услуги);
- принцип единообразного подхода для определения плановых и фактических объемных показателей государственной работы (услуги);
- детализация расходов по каждой услуге, работе, определенной государственным заданием;
- критерии, на основании которых расходы, произведенные за счет средств целевой субсидии, признаются соответствующими целям выделения данной субсидии;
- критерии, в соответствии с которыми цель, для которой выделена субсидия на иные цели, считается достигнутой.

Также в локальных актах учреждения необходимо определить:

– перечень оснований, которые учреждение считает достаточным для принятия к учету документов, происходящих с территории за пределами РФ;

– правила оценки в рублях документов в валюте, подтверждающих факты хозяйственной жизни, в том числе в случае применения кросс-курса для документов, оформленных в неконвертируемой валюте.

Если формулировки соглашения о выделении субсидии на иные цели имеют слишком общий характер, учреждению необходимо обращаться к учредителю за конкретизацией положений соглашения.

Учредитель должен, в свою очередь, разработать и довести до подведомственных учреждений порядок финансирования мероприятий, в целях снижения рисков нерезультативного использования средств субсидий.

Список литературы

1. Федеральный закон от 04.12.2007 N 329-ФЗ «О физической культуре и спорте в Российской Федерации».

2. Приказ Минспорта России от 30.03.2015 N 282 «Об утверждении Порядка финансирования за счет средств федерального бюджета физкультурных мероприятий и спортивных мероприятий, включенных в Единый календарный план межрегиональных, всероссийских и международных физкультурных мероприятий и спортивных мероприятий».

USE OF SUBSIDIES IN INSTITUTIONS PHYSICAL AND SPORTS DIRECTIONS

***Brigadnova I. E., applicant of the chair of the audit and internal control
Saint Petersburg State University of Economics
Saint Petersburg, Russia***

The work systematizes the legal grounds for financing public institutions, identifies the risks of non-fulfillment of the state task and the risks of recognizing expenses as inappropriate, including when spending subsidies for other purposes in sports and athletic institutions.

Key words: *financing, subsidy, agreement, state, the task, failure, work, services sport, man day, number of events, risks.*

А.И. Ушаков,
студент 2 курса магистратуры направления
Финансы и кредит,
траектория «Учет и анализ в управлении бизнесом»,
Уральский федеральный университет,
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина
Екатеринбург, Россия

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ ДЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

В статье рассматривается финансовая политика предприятия с точки зрения ее сущности, приведены различные трактовки данного термина, а также предложено авторское определение.

Ключевые слова: *финансовая политика предприятия, анализ финансового состояния, управление издержками*

В настоящее время бизнес в России получает все новые вызовы и угрозы: волатильность курса рубля, изменение налоговой политики государства, значительный рост затрат, связанных с обеспечением экономической безопасности, рост темпов инфляции наряду со спадом покупательной способности населения, а также иные экономические факторы способствуют ухудшению внешней экономической среды для отечественных организаций [9]. В современных экономических реалиях предприятию необходимо серьезно подходить к вопросам, связанным с определением вектора развития. Принятие правильных управленческих решений является условием стабильного экономического роста предприятия. Разработка управленческих решений производится согласно схеме, представленной на рис. 1. Из схемы видно, что такая работа сопряжена с изысканием внутренних ресурсов и резервов, которые способствуют эффективному достижению целей, при этом необходимо комплексно подходить к анализу внешней бизнес-среды. Достижение целей и решение поставленных задач осуществимо только в случае осознанного подхода к формированию финансовой политики, что подразумевает грамотное управление финансовыми потоками. В случае отсутствия такой политики, или в случае неправильного определения преследуемых целей при формировании финансовой политики появляется риск попасть в зависимость от внешней среды. В таком случае действия руководства не будут удовлетворять интересам предприятия, поскольку будут являться вынужденными и хаотичными.

Иными словами, качественно организованная финансовая политика является залогом благополучия предприятия. Необходимо понимать, что качество проводимой финансовой политики предприятия напрямую зависит от того, что вкладывается в понятие термина «финансовая политика предприятия».



Рис. 1. Упрощенная схема принятия управленческих решений

Несмотря на повышенный интерес к проблеме формирования эффективной финансовой политики, в настоящее время нет общепринятого и закрепленного определения «финансовая политика предприятия». Экономистами предложены различные трактовки данного понятия, имеющие как сходства, так и различия. В таблице представлены различные трактовки термина «финансовая политика предприятия», предложенные учеными.

Таблица

Трактовки терминов «финансовая политика предприятия»

Понятие	Автор
Финансовая политика предприятия представляет собой не что иное, как умение грамотно использовать активы предприятия, собственный капитал, обязательства, по каким параметрам и как оценить его ликвидность и платежеспособность	[7, с. 302]
Финансовая политика предприятия– совокупность мероприятий по целенаправленному формированию, организации и использованию финансов для достижения целей предприятия	[11, с. 8]
Финансовая политика – целенаправленное использование финансов для достижения стратегических и тактических задач, определенных учредительными документами (уставом) корпорации	[3, с. 43]
Финансовая политика – это совокупность норм и принципов, используемых в управлении финансами организации	[12, с. 38]
Финансовая политика – наиболее важный составной элемент общей политики развития предприятия, которая включает также инвестиционную политику, инновационную, производственную, кадровую, маркетинговую и т.п.	[4, с. 23]
Финансовая политика предприятия – это последовательная деятельность его работников по организации и управлению финансовыми отношениями, денежными фондами и денежными потоками	[1, с. 34]
Финансовая политика предприятия – форма реализации финансовой философии и главной финансовой стратегии предприятия в разрезе наиболее важных аспектов финансовой деятельности	[2]
Финансовая политика организации рассматривается как часть экономической политики хозяйствующего субъекта, которая определяет целевые установки, условия и варианты развития финансово-экономических процессов, задачи, критерии, методы и модели управления финансами организации, инструменты реализации управленческих решений на различных стадиях функционирования субъекта	[5, с.54]

В результате анализа предложенных трактовок было выявлено следующее:

1. Финансовая политика предприятия является составной частью общей экономической политики хозяйствующего субъекта.

2. Финансовая политика представляет собой некоторый набор норм, правил и принципов, а также совокупность действий.

3. В качестве предмета финансовой политики предприятия ученые выделяют внутриорганизационные финансовые процессы и иные процессы, являющиеся образующими для финансовых потоков, тем самым, определяющими финансовое состояние и результаты.

4. Цель финансовой политики заключается в обеспечении эффективной системы управления финансами организации для достижения тактических и стратегических целей деятельности.

Для того, чтобы предложить авторскую трактовку термина «финансовая политика предприятия», рассмотрим более подробно предмет, объект, субъект, цели и задачи финансовой политики предприятия.

В современном подходе к финансовой политике предприятия ученые в качестве предмета финансовой политики рассматривают корпоративные финансы предприятия. Под объектом финансовой политики предприятия понимается финансово-хозяйственная система, ее деятельность в совокупности с возможными вариантами развития данной деятельности. Стоит отметить, что хозяйственную деятельность не стоит рассматривать обособленно, необходимо принимать во внимание финансовые результаты, полученные в процессе этой деятельности.

В роли субъекта финансовой политики выступают учредители, руководство, а также финансовые службы, задача которых состоит как в разработке, так и в реализации стратегии и тактики финансового менеджмента. Деятельность финансовых служб направлена на повышение эффективного использования прибыли с целью улучшения финансового состояния в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

Основная цель финансовой политики предприятия – разработка высокоэффективного метода управления системой экономических взаимоотношений субъектов хозяйственной деятельности, необходимого для достижения как стратегических, так и тактических целей самого предприятия. Задачи финансовой политики предприятия следуют из ее цели. К наиболее важным задачам финансовой политики можно отнести следующее:

1. Реализация и сохранение необходимых условий для аккумуляирования максимально возможных финансовых ресурсов.

2. Реализация и развитие системы рационального распределения и использования финансовых ресурсов.

3. Разработка гибкого финансового механизма, отвечающего целям и задачам финансовой стратегии, а также его последующее развитие.

4. Обеспечение финансовой устойчивости предприятия наряду с обеспечением его инвестиционной привлекательности.

Поставленные задачи определяют основные направления разработки финансовой политики, представленные на рис. 2. Наиболее качественное определение стратегии и тактики развития предприятия возможно лишь после детального рассмотрения каждого из направлений.

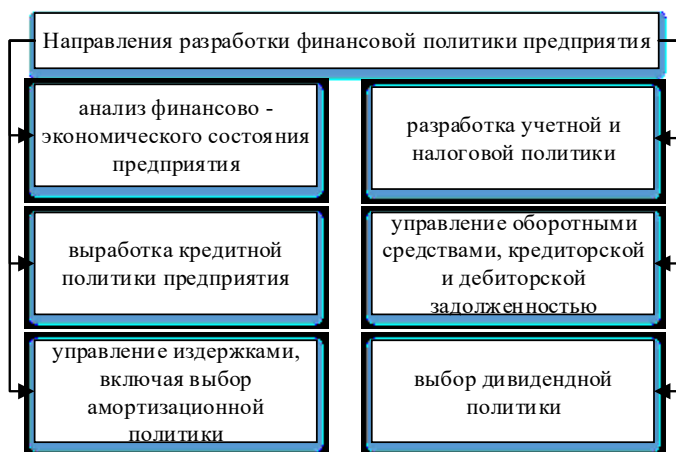


Рис. 2. Основные направления разработки финансовой политики [6]

Рассмотрим более подробно каждое из направлений. Анализ финансово-экономического состояния организации является неким базисом в разработке финансовой политики предприятия. Такой подход также согласуется и со схемой принятия управленческих решений (рис. 1). Информационной базой для анализа служат показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период. Длительность периода зависит от того, какая финансовая политика разрабатывается: долгосрочная или же краткосрочная. В общем случае данные итогового анализа являются некой базой для большинства направлений финансовой политики организации, поэтому от его качества зависит эффективность и адекватность принимаемых решений. На качество финансового анализа, в свою очередь, влияют применяемая методика, достоверность данных, предоставленных в отчетности, а также компетентность

лица, принимающего управленческое решение в области финансовой политики.

Разработка учетной политики является необходимым мероприятием по двум причинам. Во-первых, учетная политика является обязательной для всех организаций, что закреплено законодательно [10]. Во-вторых, грамотно разработанная учетная политика позволяет напрямую влиять на сумму перечисляемых налогов, структуру баланса, а также на значения ключевых финансово-экономических показателей.

Кредитную политику предприятия необходимо формировать, основываясь на анализе структуры пассива баланса, также необходимо принимать во внимание соотношение собственных и заемных средств. В результате формирования кредитной политики решается вопрос о достаточности собственных оборотных средств. При разработке кредитной политики также определяется возможность повышения рентабельности от привлечения заемных средств. Кредитная политика организации, в свою очередь, позволяет повышать инвестиционную привлекательность предприятия и его финансовую устойчивость.

Направление, связанное с управлением оборотными средствами, дебиторской и кредиторской задолженностями, позволяет сохранять рентабельность, а также снижать вероятность неплатежеспособности предприятия. Одной из задач управления оборотными активами является контроль очередности сроков финансирования активов в совокупности с подбором метода финансирования (по краткосрочным ссудам, хеджирование и тому подобное).

Управление издержками опирается на данные финансово-экономического анализа, которые позволяют сформировать представление об уровне издержек организации, а также уровне рентабельности. Управление издержками позволяет на основе периодического анализа структуры издержек производства выбирать базу для распределения косвенных расходов между объектами калькуляции либо выбрать метод отнесения косвенных расходов на себестоимость реализованной продукции. Грамотный подход к управлению издержками позволяет повысить качество финансово-экономических решений, поскольку способствует более точному определению затрат (например, разделение их на постоянные и переменные), что помогает более точно вносить коррективы в производственные процессы с целью повышения финансового состояния организации [16].

Необходимость разработки дивидендной политики обусловлена следующей проблемой: максимизация дивидендных выплат с одной стороны удовлетворяет интересы собственников, задает тенденции

роста цен на акции, но, с другой стороны, сокращается доля прибыли, реинвестируемой в развитие. На формирование подхода к дивидендной политике непосредственно влияет стадия жизненного цикла организации. Правильный подход к формированию дивидендной политики позволяет отойти от классической формулы, согласно которой курс акций прямо пропорционален дивиденду и обратно пропорционален ставке по альтернативным вариантам вложений.

Стоит отметить, что существует альтернативная точка зрения относительно термина «финансовая политика», например В.Г. Когденко, С.О. Шохин, С.А. Мицек, не разделяют понятия «финансовая политика» и «финансовый менеджмент» [12]. По мнению авторов, такой подход не совсем верен. Финансовый менеджмент считается системой действий по оптимизации баланса фирмы [8]. Однако если мы обратимся к направлениям финансовой политики, ее целям и задачам, то легко заметим, что финансовая политика рассматривается как некоторые рекомендации или нормы, но не как конкретное действие. Важное отличие финансовой политики от менеджмента заключается в подходе к данным понятиям, как к субъектам по отношению к деятельности организации. Так финансовая политика определяет некий свод правил, по которому будет протекать деятельность предприятия, а финансовый менеджмент представляет собой конкретные действия в разрезе того или иного вопроса, касающегося финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В результате анализа существующих трактовок термина «финансовая политика» были рассмотрены предложенные учеными трактовки. Предложенные трактовки имеют много общего, однако единого и общепринятого мнения не существует. В связи с чем, предлагается следующая авторская трактовка: финансовая политика предприятия – это элемент общей политики предприятия, представляющий собой утвержденную систему норм и правил, задача которой заключается в регламентировании методов управления финансами предприятия, необходимых для эффективного достижения стратегических и тактический целей данного предприятия.

Список литературы

1. Бараков С. Финансовый менеджмент / С. Бараков. М.: ВЛАДОС, 2011. 317 с.
2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент [электронный ресурс] Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika/f019/4.html#4> (30.05.20)
3. Бочаров В. В. Корпоративные финансы. СПб: Питер. 2008. 272 с.

4. Лихачева О. Н., Щуров С. А. Долгосрочная и краткосрочная финансовая политика предприятия: учеб. пособие / под. ред. И. Я. Лукашевича. М.: Вузовский учебник. 2007. 288 с.

5. Марфицына М.С., Юрьева Л.В. Риск-менеджмент как катализатор экономического роста России // Экономика и управление: проблемы, решения. 2019. Т. 1. № 9. С. 10–19.

6. Приказ Минэкономики РФ от 01.10.1997 N 118 «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_16859/ (дата обращения 30.05.2020).

7. Серов С. Д. Экономика предприятия / С. Д. Серов. М.: АСТ, 2009. 996 с.

8. Соколов Б.И., Топровер И.В. Финансовый менеджмент теория и практика // Экономический анализ: теория и практика №21 (78), 2006. С. 78– 85.

9. Удалов Д.В. Угрозы и вызовы цифровой экономики // Экономическая безопасность и качество №1 (30), 2018. С. 12–18.

10. Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/ (30.05.2020).

11. Ушаков В. Я. Финансовая политика предприятия : учебное пособие / В. Я. Ушаков; Моск. ун-т им. С. Ю. Витте. Каф. финансов и кредита. М.: изд. «МУ им. С.Ю. Витте», 2015. 242 с.

12. Юрьева Л.В., Долженкова Е.В., Казакова М.А. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях в условиях инновационной экономики. М.:Русайнс, 2017. 290 с.

IDENTIFICATION OF THE CONCEPT OF FINANCIAL POLICY OF THE ENTERPRISE FOR ECONOMIC ANALYSIS

*Ushakov A., 2 year magistracy student of the finance and credit direction,
«Accounting and analysis in business management» profile,
Ural Federal University named after the First President
Of the Russian B.N. Yeltsin,
Ekaterinburg, Russia*

The article discusses the essence of company's financial policy. Various interpretation of company's financial policy is considered by the author. Author's definition of the term is proposed.

Keywords: *company's financial policy, financial analysis, cost management.*

Т.Ю. Девятова,
*старший преподаватель кафедры бухгалтерского
учета и аудита,
Уральский государственный экономический университет,
Екатеринбург, Россия*

БУХГАЛТЕР-АНАЛИТИК ДЛЯ КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В процессе подготовки студентов учетно-аналитических профилей автор столкнулся с проблемой плохой информированности и понимания своей будущей профессии обучающимися. Банковский рынок в настоящее время переходит на качественно новый учет в условиях современной краудэкономической модели с привлечением большого числа участников. Это потребует подготовки грамотных студентов, способных составлять собственное профессиональное суждение по вопросам, на которые нет определенного ответа и которые однозначно нормативно-правовой базой национальных стандартов не регулируются и качественно с МСФО не увязываются.

Ключевые слова: *краудэкономика, профессиональное суждение, двухуровневый учет, оценка активов, финансовая отчетность.*

В современном цифровом мире к 2030 году появятся такие профессии, как игропедагог, игромастер, организатор проектного обучения. И сегодня интерактивные технологии обучения должны погружать студентов в развивающиеся отношения с обучающей системой, в которой они становятся ее активными участниками. Это позволяет соединить когнитивные навыки с их аналитическими способностями и некогнитивные навыки с их умением работать в команде. На первом месте стоят задачи развития аналитического и творческого мышления, активизация мыслительной деятельности студента, формирование устойчивого интереса к выбранной профессии. Сегодня мы отказываемся от принудительного заучивания кодов и шифров, за каждым числом должен стоять образ, позволяющий видеть повседневную жизнь глазами бухгалтера.

Поскольку кредитные организации имеют свои отличительные особенности финансово-хозяйственной деятельности, то и бухгалтерский учет имеет свою специфику и сложность построения. Его следует

изучать на двух качественно разных уровнях: внешнем (клиентском) и внутрибанковском. В первую очередь банк, конечно, работает для внешних пользователей и важно правильно оценить отраслевую специфику своих клиентов-заемщиков или вкладчиков, особенности ведения бизнеса. Под внутрибанковскими же операциями следует понимать операции банка как самостоятельного хозяйствующего субъекта [1].

Одной из задач специалиста, выбравшего для своей работы бухгалтерскую сферу, является составление бухгалтерской отчетности [3]. Но это дело, в котором будут принимать участие не только бухгалтеры, но практически все службы организации. От того, насколько научатся все взаимодействовать, напрямую зависит качество финансовой отчетности. И здесь понадобятся организаторские способности бухгалтера, умение выстраивать отношения с людьми. Так что интроверт-бухгалтер уходит в прошлое.

Механический труд бухгалтера так же уходит в прошлое и на первое место выходят функции управления информационными потоками, а значит увеличение высококвалифицированного труда, анализ и формирование учетных процессов. Понадобятся глубокие профессиональные знания, чтобы сформировать учетную политику [3] и составить собственное профессиональное суждение по вопросам, на которые нет точного ответа в законодательстве.

Придется теперь основываться не на правилах, а на принципах и руководствоваться содержанием, а не юридической формой. То есть разобраться с международными правилами ведения бухгалтерского учета [2]. Плюсом ко всему бухгалтер-аналитик банка должен уметь составлять и анализировать как свою финансовую отчетность, так и отчетность предприятий-клиентов. И в данной ситуации на первое место выходят такие профессиональные функции, как оценка статей основных финансовых форм отчетности и клиентов-предприятий (с разными видами собственности), и самого банка. Примером тому служат последние события, повлекшие за собой кардинальное изменение законодательства и экономического содержания бухгалтерских операций. Трудность прочтения международных стандартов и вслед за этим усложнение национальных стандартов увеличивают роль грамотных специалистов. Ведь именно поэтому бухгалтерский учет сегодня невозможно полностью автоматизировать.

Бухгалтеры кредитных организаций, как всегда, первопроходцы, им уже сегодня приходится вплотную сталкиваться с совмещением национальных и международных стандартов при оценке активов. Правила и особенности учета финансовых активов определены в МСФО

39. Однако сегодня существует и иной стандарт, который заменяет МСФО 39. А именно МСФО 9 [5].

Для оценки качества активов, их сущности международные стандарты применяются у нас с 2018 года. Больше всего озаботились переходом на этот стандарт банки, которые чаще компаний из других отраслей оперируют финансовыми инструментами, а значит, им приходится анализировать стоимость активов, корректировать и следить за финансовыми результатами при изменении стоимости.

Самое основное, что привнесли современные стандарты по сравнению с их предшественниками — это новый подход к классификации рассматриваемого финансового актива по группам. Так, МСФО (IFRS) 9 существенно изменяет порядок отражения в отчетности финансовых инструментов. Сегодня профессионалу-бухгалтеру предстоит: правильно определить способы ведения бухгалтерского учета активов на двух уровнях [1], в новых условиях и больших свободах критериев признания; утвердить методы оценки, применяемые при определении справедливой стоимости; обосновать объединение активов в однородные группы. Итак, по порядку.

Во-первых, что касается внутрибанковских операций в части бухгалтерского учета основных средств, введено понятие "минимальный объект учета", подлежащее отражению в качестве инвентарного объекта основных средств, исходя из критериев существенности. Например, стоимостной критерий, дающий право кредитным организациям объединить в один объект учета однородные по характеру и предполагаемому использованию предметы, которые по отдельности являются незначительными. Объединенные в один объект учета, они формируют суммарную стоимость однородных предметов, которые получают новую жизнь в виде основного средства, учитываемого единой суммой на счете 604 «Основные средства».

Далее, давая оценку новой классификации активов [5], наблюдаем, что, например, концепция оценки справедливой стоимости основных средств на активно действующем рынке универсальна, но технически сложна в применении. Требуется оценки будущих денежных потоков от данных активов, либо поиска аналогов на текущем рынке, а значит, требуется вводить корректировки. При учете аренды основных средств у арендодателя так же появляются новые правила в учете финансовой аренды, появляется также новый вид актива «Инвестиция в аренду» [6]. Для определения чистых инвестиций в аренду следует использовать новые правила: подразумеваются валовые инвестиции в аренду, продисконтированные с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды [2]. Поскольку требование банка как

арендодателя к арендатору по операциям финансовой аренды приравнивается сегодня к ссудной задолженности и подпадает под определение финансового актива, задолженность подлежит проверке на обесценение под ожидаемые кредитные убытки. Как результат изменений – усложнение процесса подготовки отчетности. Мало показывать арендные платежи, следует пояснить состав активов, начислить на них амортизацию.

Также в настоящее время национальными стандартами используется новое понятие «прочего совокупного дохода кредитной организации», которое включает в себя все статьи дохода и расхода, не признанные в составе прибыли и убытка от основной деятельности банка. Это означает, что прочий совокупный доход, в соответствии с МСФО, отражается не как прибыль и убыток, а как капитал организации [1].

Например: переоценка основных средств [5] в кредитных организациях потребует разобраться будут ли они проданы в необозримом будущем в ходе основной операционной деятельности банка. Следовательно, такая переоценка – это нереализованный доход, отражающийся в прочем совокупном доходе. Изменение же справедливой стоимости сдаваемого в аренду здания [6] – это реализованный доход, отражающийся в прибылях и убытках, так как инвестиционное имущество может быть продано в любой момент, и банк получит денежные потоки в обозримом будущем. В бухгалтерском учете переоценка и аренда отразятся в собственном капитале банка по-разному.

Во-вторых, что касается первого (клиентского уровня учета), произошли изменения в понятии дебиторской задолженности. Эти изменения коснулись новой оценки активов, их классификации, создания резервов под рискованные активы. Так, вместо ранее используемой модели понесенных затрат, новые стандарты вводят модель ожидаемых убытков [4].

Предыдущая модель учета согласно понесенным (incurred) убыткам основывалась на том, что актив не являлся обесцененным до момента наступления какого-либо события, приводящего к его обесценению. Это могло быть, например, изменение существенных условий кредитного договора, приводящее к снижению приведенной стоимости ожидаемых денежных потоков. При этом такая оценка не учитывала убытков, которые могут быть понесены в будущем в течение оставшегося срока действия выданных кредитов и займов, хотя их величину можно объективно предсказать на основе информации за прошлые периоды [7].

Новая модель учета согласно ожидаемым (expected) убыткам для создания резервов не требует наличия события убытка [4]. Вместо этого убытки, ожидаемые на дату выдачи кредита, учитываются в составе ожидаемых будущих денежных потоков, используемых для расчета эффективной процентной ставки по данному кредиту. Тем самым резерв под обесценение формируется в течение всего срока действия кредита.

Таким образом, схема ожидаемых кредитных потерь намного шире, чем модель обесценения по предшествующим стандартам и ориентирована на перспективу. Это связано с тем, что владельцам финансовых активов придется учитывать не только историческую информацию об объективных доказательствах обесценения финансовых активов, но и приемлемую информацию, которая позволяет делать прогнозы на будущее.

Соответственно, признание кредитных потерь произойдет раньше и в больших количествах для всех статей, подверженных кредитному риску. Более подробные требования к раскрытию информации по сравнению с теми, что были ранее, согласно которым банки должны объяснять свои исходные данные, допущения, суждения и модели, могут привести к множеству вопросов со стороны регулятора и аудиторов. Бухгалтеру-аналитику придется обосновывать в отчетности, почему они принимают те или иные предпосылки и суждения и как это привязано к расчетам сумм созданных резервов.

Тем департаментам, которые занимаются управлением рисками, необходимо полностью синхронизировать свою работу с теми, кто занимается составлением финансовой отчетности, и предоставить свои риск-параметры, которые будут необходимы для определения стоимости финансовых инструментов. Более того, им необходимо будет доказать аудиторам правильность своих моделей, разработанных для оценки рисков. И регулировать такую деятельность сможет только грамотный специалист, подготовленный бухгалтер-аналитик.

В связи с введением новой классификации финансовых инструментов по сравнению с той, которая предусматривается ныне действующим стандартом, сотрудникам департамента бухгалтерского учета, а также тем, кто занимается составлением международной отчетности, придется пересматривать цели, которые ставятся в отношении использования тех или иных финансовых активов, и, соответственно, определяться с бизнес-моделями по их учету. Это необходимо, чтобы они могли понять, будут ли те или иные финансовые инструменты оцениваться по справедливой стоимости через прибыли (убытки) или по амортизированной стоимости.

На практике взаимодействие между различными управлениями, департаментами и службами банка является серьезной проблемой. А для успешного внедрения нового стандарта необходимо эффективное сотрудничество бухгалтеров, риск-менеджеров и внутренних аудиторов. В целом, несмотря на все трудности и затраты, введение в действие основных требований нового стандарта окажет позитивное влияние на банк. Прежде всего, это выразится в том, что руководство будет вынуждено уделить больше внимания улучшению качества активов.

Сегодня расчет корректировок при работе со статьями активов требует профессиональной грамотности, знания статистики и эконометрического анализа. Приведем пример новых операций в бухгалтерском учете, требующих профессионального суждения, согласно таблице.

Таблица

Операции в бухгалтерском учете, требующие профессионального суждения¹

Содержание операций банка	Новые корреспонденции	
	Д-т	К-т
<i>Внутрибанковские операции (второй уровень)</i>		
Первоначальное признание обязательства по договору аренды	60807	60806
Уплачены арендные платежи авансом	60312	30102
НДС по арендным платежам	60310	60312
Включение в первоначальную стоимость актива в форме права пользования	60807	60312
Включен НДС на основе дисконтированной стоимости будущих арендных платежей в полном объеме	60807	60310
Введение в эксплуатацию	60804	60807
Увеличение балансовой стоимости обязательства по договору аренды	60804	60806
Уменьшение балансовой стоимости обязательства по договору аренды	60806	60804

¹ Составлено автором по Положениям ЦБРФ № 659-П и №605-П

Окончание табл.

Содержание операций банка	Новые корреспонденции	
	Д-т	К-т
Сумма уменьшения обязательства по договору аренды, если стоимость актива в форме права собственности равна нулю	60806	70601
Выставлен счет за аренду здания в отчетном периоде	60312	70601
В конце года отражается переоценка здания офиса банка	60401	10601
<i>Клиентские операции (первый уровень)</i>		
Отражается стоимость признанного кредитно-обесцененного кредита согласно условиям начисленных процентов	70606	47452

Таким образом, говоря о профессии бухгалтера-аналитика банка, можно выделить два ее направления «буккипинг» (bookkeeping) и «экзаунтинг» (accounting).

Буккипинг – это первичная бухгалтерия, здесь особых знаний и образования не требуется. Эту часть бухгалтерии можно заменить машинами. Второе направление – экзаунтинг. Это профессиональный бухгалтерский учет, требующий составления и анализа финансовой бухгалтерской отчетности для руководителей, менеджеров, государства. Здесь потребуются умственная работа, умение выработать профессиональное суждение. Таких специалистов роботами заменить невозможно: интерпретация фактов хозяйственной жизни им не под силу. Как видно из этих требований, списывать бухгалтерскую профессию со счетов все-таки рановато — у Института Профессиональных Бухгалтеров есть планы на то, чем будет заниматься бухгалтер и что он должен уметь.

Список литературы

1. Девятова Т.Ю., Власова И.Е., Маслова Л.И. Учет в кредитных организациях: учебное пособие и практикум. Стандарт третьего поколения / И.Е. Власова, Т.Ю. Девятова, Л.И. Маслова. Екатеринбург: Издательский Дом «Ажур», 2020. 228с.

2. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО: учебник и практикум для академического бакалавриата / И.М.Дмитриева. 5-е изд., перераб. и доп. М: Издательство Юрайт, 2018. 325с.

3. Девятова Т.Ю. Новое в учете дебиторской задолженности в кредитных организациях по международным стандартам // Издательство Нижневартковского государственного университета. 2018. С. 63-66.

4. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н. П. Кондраков. Изд. 4-е, перераб. и доп. Москва: Проспект, 2018. 512 с.

5. Попов А.Ю. Первоначальная оценка основных средств в бухгалтерском учете: ближайшие перспективы // Крымский научный вестник. 2016. № 3 (9). С. 53-66.

6. Бухгалтерский учет в кредитных организациях, №8, 2019. URL: <http://www.buko.ru/edition/buxgalterskij-uchet-v-kreditnyx-organizacijax-8-2019>.

7. ProfBanking. Банковский учебный центр. URL: [www. Prof-Banking.com](http://www.ProfBanking.com) (дата обращения: 06.03.2020).

ACCOUNTANT-ANALYST FOR CREDIT ORGANIZATIONS

*Devyatova T. Y., senior lecturer of the Department of accounting and audit
Ural state University of Economics
Yekaterinburg, Russia*

In the process of preparing students for accounting and analytical profiles, the author faced the problem of poor awareness and understanding of their future profession by students. The banking market is currently switching to a qualitatively new accounting system in the context of a modern crowdeconomic model with the involvement of a large number of participants. This will require training of competent students who are able to make their own professional judgment on issues that do not have a definite answer and that are clearly not regulated by the legal framework of national standards and are not qualitatively linked to IFRS.

Keywords: *crowdeconomics, professional judgment, two-level accounting, asset valuation, financial reporting.*

*Л.В. Глезман,
старший научный сотрудник,
к.э.н., доцент,
Пермский филиал ФГБУН
Институт экономики УрО РАН,
Пермь, Россия*

СОВРЕМЕННЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ КАК ОСНОВА ЦИФРОВЫХ ПРЕОБРАЗОВАНИЙ РЕГИОНАЛЬНЫХ ПРОСТРАНСТВЕННО-ОТРАСЛЕВЫХ СТРУКТУР

Информационные технологии используются уже более 50 лет, но именно в последние годы уровень их развития, широта применения и глубина интеграции в реальные процессы социально-экономической жизни позволили говорить о глобальном переходе человечества к информационному обществу и становлении цифровой экономики. В статье обосновывается основополагающая роль современных информационных технологий в процессах цифровизации и цифровых преобразований региональных пространственно-отраслевых структур, как залога конкурентоспособности в новой экономике. Разграничиваются отождествляемые понятия информационных и цифровых технологий, раскрывается сущность автоматизации на основе современных информационных технологий и их потенциал в развитии региональных пространственно-отраслевых структур.

***Ключевые слова:** информационные технологии, цифровые технологии, автоматизация, цифровизация, пространственно-отраслевые структуры, развитие.*

Мир переживает величайшую информационно-коммуникационную революцию, которая ознаменовалась стремительным и масштабным проникновением различных информационных технологий во все сферы общественной жизни и революционными преобразованиями в мировой экономической системе. Информационные технологии – это бурно развивающийся сектор мировой экономики, который отвечает за сбор, хранение и передачу информации с помощью технических устройств и, в целом, за коммуникации.

Во многих исследованиях отождествляются и используются как синонимы такие понятия как «информационные технологии», «компьютерные технологии», «информационно-коммуникационные технологии», «современные информационные технологии» и «цифровые технологии». По нашему мнению, данные понятия тесно взаимосвязаны, и в то же время имеют существенные отличия.

Впервые термин «информационные технологии», по утверждению Оксфордского словаря, появился в 1958 году в статье Harvard Business Review [10], в которой авторы Гарольд Дж.Ливитт и Томас Л.Уислер отметили: «У новой технологии пока нет общепринятого названия. Будем называть ее информационной технологией». Представленное определение включало три области:

1. Способы быстрой обработки больших объемов информации;
2. применение статистических и математических методов для принятия решений;
3. моделирование мышления более высокого порядка с помощью компьютерных программ.

Таким образом, информационные технологии (ИТ) – это общий термин для всего спектра технологий обработки информации, включая программное обеспечение (software), «железо» (hardware), коммуникационные технологии и сопутствующие услуги [2].

Далее под информационными технологиями будем понимать совокупность методов и способов сбора, накопления, обработки первичной информации в целях получения информации нового качества (информационного продукта) и ее дальнейшего хранения, представления, передачи и использования.

Автоматизация информационной технологии предполагает существование комплекса технических средств, обеспечивающих реализацию информационной технологии и управление этим процессом.

Таким образом, автоматизированная информационная технология состоит из технических устройств (как правило, компьютеров), коммуникационной и организационной техники, программного обеспечения, организационно-методических материалов и персонала, объединенных в технологическую цепочку, которая обеспечивает сбор, передачу, накопление, хранение, обработку, использование и распространение информации [5].

Бум информационных технологий, во многом инициированный созданием интернета, произошёл в 1990-х годах, и до настоящего времени информационные технологии продолжают оставаться бесменным двигателем мировой экономики, эволюционируя и изменяясь под влиянием развития компьютерной техники и программных средств.

Рассмотрим далее понятие цифровых технологий, их различия и корреляцию с информационными технологиями и современными процессами автоматизации.

В конце 1930-х начале 40-х годов работы математиков и инженеров привели к разработке нового типа вычислительной машины, которая в отличие от предшествующих аналоговых устройств, работала с данными, представленными в виде серии дискретных цифр. На основе чего такие данные и, следовательно, любое устройство их использующее, стали называть цифровыми [9].

Таким образом, digital или цифровая – это форма представления любой физической информации посредством двоичного кода, используемого в новом типе вычислительных машин (компьютеров).

Цифровой эквивалент получили многие виды информации и устройств (так, например, бесплечные фотоаппараты, создающие цифровые фото, цифровые видео и звуковые сигналы, цифровое радио и телевидение). Так начался процесс оцифровки (digitization) современного мира, состоящий в переводе аналоговой формы в цифровую.

Еще одним активно используемым понятием в современном мире является цифровизация (digitalization), под которой понимается системное использование цифровых технологий для преобразования бизнес-процессов и разработка новых цепочек создания ценности и источников дохода. Цифровизация является следующим этапом эволюционного развития информационных технологий после оцифровки.

Современные информационные технологии позволяют осуществить физический перевод части бизнеса из офлайна в онлайн (реализовать процесс цифровизации) – например, путем оцифровки и создания цифровых продуктов (сайт, мобильное приложение). Развитие цифровизации постепенно стирает границу между информационными технологиями и цифровыми. Их можно сравнить с сиаменскими близнецами: одно без другого не функционирует. Возможно, в ближайшем будущем эксперты введут единый термин.

Одна из уникальных особенностей цифровых технологий заключается в возможности их интеграции и совместном использовании, которые дают мощный синергетический эффект, позволяющий изменить не только бизнес-процесс отдельной компании, но и полностью трансформировать отрасль и рынок. Эксперты в области цифровой трансформации приводят такой пример будущей цифровой реальности: «Интернет вещей позволяет совместить виртуальный мир с реальным, искусственный интеллект на базе огромных массивов данных, полученных от Интернета вещей сможет формировать выводы и решения. Дополненная и виртуальная реальность сделает новый мир видимым для человека. А робототехника и 3D-печать позволят автоматизировать большинство рутинных операций» [4].

Вполне вероятно, что в ближайшем будущем отпадет необходимость использовать термин «цифровой» применительно к технологиям в привычном сегодня значении, как уже произошло с цифровым компьютером – поскольку все современные компьютеры цифровые – необходимость в уточнении отпала.

Огромное количество уже известных и вновь возникающих современных информационных технологий составляют инфраструктурный инструментарий цифровой экономики.

Экспертами по вопросам исследования цифровой экономики отмечается, что за последние годы информационные технологии совершили очередной качественный скачок в развитии, обусловленный следующими обстоятельствами:

- «стремительным и масштабным расширением сфер применения информационных технологий;
- повышением доступности информационных технологий, обусловленным непрерывным и существенным снижением стоимости их внедрения, владения и эксплуатации;
- ростом уровня цифровизации экономических процессов;
- увеличением доступности и распространенности цифровых устройств (компьютеров, телефонов, умных приборов и машин)» [3].

Указанные предпосылки предопределили формирование качественно новой среды, в которой информационные технологии интегрируются в цифровые экосистемы, посредством цифровых платформ, назначение которых объединять огромное количество новейших технологий и предоставлять пользователям доступ к лучшим цифровым инструментам и свободному конкурентному рынку.

Крупные финансовые, торговые и ИТ-компании в России и во всем мире трансформируют свой основной бизнес, переводя его в цифровое онлайн пространство посредством создания универсальных платформ, которые в совокупности с пользователями, образуют уникальные экосистемы, способные предоставить клиентам широкий спектр различных услуг. Согласно исследованию Bloomchain [7], к крупным российским преобразователям можно отнести Сбербанк, Яндекс, Тинькофф Банк, Mail.Ru Group. Так, например, Сбербанк проинвестировал в цифровую трансформацию более 390 миллиардов рублей за 2015–2018 гг., а его аудитория нефинансовых сервисов в начале 2019 года составляла 67 миллионов человек (70% активных частных клиентов). Среди сервисов экосистемы Сбербанка: стиль жизни, телекоммуникации, электронная коммерция, здоровье, трудоустройство, недвижимость, транспорт, образование, доставка продуктов.

Экосистемность позволяет не только повысить лояльность уже имеющихся пользователей, но и с успехом привлекать новых клиентов, извлекая из этого дополнительную прибыль. Появление экосистем стало следствием развития технологий, позволяющих объединять на одной платформе множество сервисов самого разного профиля – от маркетплейсов и платежных систем до лайфстайла и образования.

При этом не стоит считать платформы и экосистемы универсальным инструментом для процветания: трансформация без четких целей, стратегии и тщательной подготовки не принесет ожидаемых результатов. Ключевыми особенностями формирующейся цифровой экономики являются значительное увеличение объемов циркулирующей в обществе информации и стремительное ускорение всех социально-экономических процессов, а современные информационные технологии призваны обеспечивать решение управленческих задач в режиме реального времени.

Как отмечается в докладе НИУ ВШЭ «Что такое цифровая экономика? Тренды, компетенции, измерение» цифровой этап развития информационных технологий обусловил «экспоненциальный рост количества, качества и многообразия взаимосвязей между организациями, гражданами и социально-экономическими системами, сопровождающийся скачкообразной динамикой числа транзакций и объемов, обращающихся данных и приводящий к более сложной и синхронизированной интеграции «всех со всеми», последствия которой еще не до конца осознаны» [8]. Это еще раз подтверждает, что современная региональная пространственно-отраслевая структура уже не определяется административными границами территории региона, а выходит значительно дальше – в пространство экономических взаимоотношений отраслевых субъектов хозяйствования.

Исходя из этого, под региональной пространственно-отраслевой структурой будем понимать совокупность видов экономической деятельности, обладающую определенной целостностью элементов, структурированных на взаимосвязанные и взаимозависимые отраслевые подразделения различного уровня и характеризующихся уникальными пропорциями и взаимосвязями, определяемыми пространственным потенциалом региона.

В цифровой экономике управление развитием региона осуществляется под влиянием совокупности воздействий органов власти и управления федерального, регионального и муниципального уровней, представителей бизнес-структур, социальных институтов и населения, которые направлены на поддержание, изменение или сохранение взаимодействий и взаимосвязей между различными элемен-

тами пространственно-отраслевой структуры региона, развитие которой можно рассматривать в аспектах:

- размещения отраслей в пространстве региона;
- системы расселения в региональном пространстве;
- пропорций и соотношений между различными элементами регионального пространства.

Стремительный рост числа взаимодействий неизбежно влечет за собой усиление влияния всех взаимодействующих сторон. Исходя из этого, цифровые преобразования региональных пространственно-отраслевых структур на основе использования современных информационных технологий предполагают решение трех взаимоувязанных задач:

1. Создание единого информационно-аналитического пула всех ресурсов и участников региональной пространственно-отраслевой структуры (техника и технологии, материальные ресурсы, инфраструктура, интеллектуальные и человеческие ресурсы и пр.).

2. Создание и внедрение единой технологии учета и контроля всех процессов и их участников, в результате которых происходит вовлечение, изменение и преобразование ресурсов региональной пространственно-отраслевой структуры.

3. Обеспечение своевременного наполнения и оперативного обновления единого информационно-аналитического пула ресурсов и участников региональной пространственно-отраслевой структуры актуальными, достоверными и объективными данными [1].

При таком подходе к цифровизации внимание акцентируется на автоматизации задач учета и контроля ресурсов и процессах их преобразования в производственно-хозяйственной и социально-экономической деятельности субъектов региональной пространственно-отраслевой структуры.

В результате можно ожидать такие экономические эффекты, как

а) оптимизация систем управления в части сокращения уровней в иерархии управления и сокращение издержек;

б) автоматизация, интенсификация и оптимизация производственно-хозяйственных и управленческих процессов;

в) ускорение производственно-хозяйственных циклов;

г) формирование информационно-технологического базиса для организации новых взаимосвязей и взаимодействий;

д) высвобождение неиспользуемых ресурсов, вовлечение и эффективное их использование в других процессах.

Современные информационные технологии, интегрированные на цифровой платформе, позволяют участникам региональной пространственно-отраслевой структуры выстраивать оптимальные взаимодействия, позволяющие в режиме реального времени получать актуальную информацию и оперативно реагировать на рыночные изменения.

При корректно проводимых процессах внедрения современных информационных технологий и грамотной стратегически целеориентированной цифровизации свои преимущества могут получить и государство, и бизнес как, крупный так и малый, совокупность которых окажет положительное влияние на комплексное развитие пространственно-отраслевой структуры региона в целом.

Пространственное развитие экономики регионов определяется формированием механизма взаимодействия органов регионального управления и отраслевых рыночных субъектов с целью создания условий для формирования региональных инновационных систем. Эффективность управленческих решений на всех уровнях обеспечивается за счет минимизации человеческого фактора и сокращения числа уровней в управленческой системе. Отсюда очевидно, что информационные технологии приобретают особую значимость в условиях цифровых преобразований региональных пространственно-отраслевых структур на пути становления и развития цифровой экономики.

Ключевыми факторами успеха цифровизации региональной пространственно-отраслевой структуры на настоящем этапе развития являются:

- поддержка региональными и местными органами власти проектов информатизации и цифровизации приоритетных и перспективных отраслей для экономики региона;
- развитие ИТ-сектора региона и создание информационно-коммуникационной инфраструктуры на территории региона, обеспечивающей доступность современных информационных технологий для предприятий, организаций социальной сферы и населения;
- активное взаимодействие органов власти, бизнес-сообщества и населения по вопросам формирования благоприятной среды.

Примером активной политики в сфере цифровизации может служить Пермский край, властями которого в 2020 году планируется выделить рекордные суммы на проекты в сфере ИТ. Почти 5 млрд руб. будут направлены на цифровизацию здравоохранения, образования, транспортной отрасли, финансово-хозяйственной и закупочной деятельности и еще нескольких сегментов. По итогам 2019 года, министерство информационного развития и связи Пермского края заключи-

ло контракты на сумму 3,6 млрд руб. Это четвертый по величине IT-бюджет среди регионов РФ и серьезная сумма по сравнению с расходами ведомства в предыдущие годы. Так, в 2017 году министерство заключило контракты на 290,3 млн руб., в 2018-м – на 1,1 млрд руб.

В 2020 году министерство информационного развития и связи Пермского края (МИРС) планирует заключить контракты в еще большем объеме. Основные направления инвестиций – отраслевая информатизация (создание и поддержка информационных систем, установка средств защиты), цифровизация финансово-экономического блока, программа развития связи, работа центра обработки данных, оказание услуг в электронном виде. Бюджет 2021–2022 годов планируется на уровне 2020 года с поправкой на федеральные субсидии. Увеличение бюджета произошло за счет федерального финансирования отраслей образования и здравоохранения (образование – закупка оборудования для школ, система контроля управления доступом; здравоохранение – закупка компьютеров и планшетов, мероприятия по информационной безопасности), также увеличено региональное финансирование системы образования для тиражирования образовательной системы ЭПОС.

Цифровизация отраслей вносит весомый вклад в развитие экономики Пермского края. Наиболее емкие статьи расходов приходятся на 13 отраслей. Среди них – цифровизация здравоохранения, образования, транспортной отрасли, финансово-хозяйственной и закупочной деятельности, обеспечение работы центра обработки данных, поставки и внедрение средств защиты информации.

На сегодняшний день МИРС обеспечивает реализацию региональных проектов национальной программы «Цифровая экономика», в том числе обеспечение услугами связи и доступом к сети интернет населенных пунктов и социально значимых учреждений (более 2 тыс. объектов). Все учреждения планируется подключить к концу 2021 года.

Однако, как показывает практика предыдущих лет, подряды на такие проекты чаще получают столичные и федеральные компании. Эксперты полагают, что у местных игроков сейчас еще есть шанс стать реальными конкурентами и активнее включиться в развитие цифровой экономики края. Но для этого им надо больше кооперироваться и активнее позиционировать себя в качестве потенциальных подрядчиков и равноправных участников российского рынка IT. Необходимо объединиться, сделать карту ресурсов пермских IT-компаний, какие из них в какого типа контрактах заинтересованы и какого характера IT-решения готовы предлагать. Все это сформировать в виде укрупненного реестра решений – возможностей пермских IT-компаний, и в

дальнейшем этот реестр системно предлагать крупным ИТ-корпорациям, заручившись поддержкой региональных властей.

Пермский край внедряет информационные системы, которые идут в авангарде цифровой экономики, формируя передовую практику среди регионов РФ. Как правило, такие работы могут выполнить крупные компании, выступающие интеграторами по комплексу задач. На передовой находятся компании, которые пользуются современными технологиями в разработке ПО, документировании, обследовании, проектировании. МИРС сейчас с помощью цифровизации выводит на новый уровень разные сферы жизни, включая важнейшие – образование и здравоохранение [6].

В качестве заключения отметим, что масштаб проникновения и широта охвата всех сфер нашей жизни информационными технологиями, привели к революционным изменениям в социально-экономическом пространстве. Информационные технологии обладают огромным потенциалом при использовании их в целях развития. Это фундамент, благодаря которому возможна цифровизация и цифровая трансформация экономики всех уровней.

Список литературы:

1. Зацаринный А.А. Информационные технологии в цифровой экономике // Проектирование будущего. Проблемы цифровой реальности: труды 1-й Международной конференции (8-9 февраля 2018 г., Москва). М.: ИПМ им.М.В.Келдыша, 2018. С. 29-35. URL: <http://keldysh.ru/future/2018/5.pdf> doi:10.20948/future-2018-5.

2. Информационные технологии. Gartner Глоссарий. URL: <https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/it-information-technology>.

3. Кешелава А.В., Хае И.Л. Предмет цифровой экономики и роль цифровых инструментов / АНО «Центр междисциплинарных исследований» (ЦМИ). Сайт С.П.Курдюмова. 05.12.2018. URL: http://spkurdyumov.ru/digital_economy/predmet-cifrovoj-ekonomiki-i-rol-cifrovyyh-instrumentov/.

4. Коптелов А. 6 цифровых технологий, которые изменят мир / Executive.ru. 18.10.2016. URL: <https://www.executive.ru/finance/investment/1985732-6-tsifrovyyh-tehnologii-kotorye-izmenyat-mir>.

5. Моисеенко Е.В., Лаврушина Е.Г. Информационные технологии в экономике / Учеб.пособие. Изд-во ВГУЭС. Владивосток. 2004. 246с.

6. Перейти на IT. // Коммерсантъ. «Б-Прикамье». 14.04.2020. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4321768>.

7. Финтех 2019. Годовое исследование рынка финансовых технологий в России. Bloomchain Research. 30с. URL: <https://bloomchain.ru/research-archive>.

8. Что такое цифровая экономика? Тренды, компетенции, измерение Ч-80: докл. к XX Апр. междунар. науч. конф. по проблемам развития экономики и общества, Москва, 9–12 апр. 2019 г. / Г.И.Абдрахманова, К.О.Вишневский, Л.М.Гохберг и др.; науч. ред. Л.М.Гохберг; Нац.исслед.ун-т «Высшая школа экономики». М.: Изд.дом Высшей школы экономики, 2019. 82с.

9. Digital. OED. URL: <https://public.oed.com/blog/word-stories-digital/>.

10. Management in the 1980's by Harold J. Leavitt and Thomas L. Whisler From the November 1958 Issue. URL: <https://hbr.org/1958/11/management-in-the-1980s>.

MODERN INFORMATION TECHNOLOGIES AS A BASIS FOR DIGITAL TRANSFORMATION OF REGIONAL SPATIAL AND SECTORAL STRUCTURES

L.V. Glezman, Cand. Sci. (Economic), Docent

Perm branch of the Institute of Economics Ural Branch of the Russian Academy of Sciences

Perm, Russia

Information technologies have been used for more than 50 years, but it was in recent years that the level of their development, the breadth of their application and the depth of their integration into real processes of social and economic life allowed us to talk about the global transition of mankind to the information society and the formation of the digital economy. The article substantiates the fundamental role of modern information technologies in the processes of digitalization and digital transformation of regional spatial and sectoral structures as a guarantee of competitiveness in the new economy. Identifiable concepts of information and digital technologies are distinguished, the essence of automation on the basis of modern information technologies and their potential in the development of regional spatial and sectoral structures is revealed.

Keywords: *information technologies, digital technologies, automation, digitalization, spatial and sectoral structures, development.*

*Г.Г. Виногоров,
доцент кафедры бухгалтерского учёта,
анализа и аудита в промышленности,
к.э.н., доцент,
Белорусский государственный
экономический университет,
Минск, Республика Беларусь*

ВОПРОСЫ ВНЕДРЕНИЯ В ПРАКТИКУ РАБОТЫ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ СТРАН – ЧЛЕНОВ ЕАЭС СОСТАВЛЕНИЯ НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Корпоративная социальная ответственность (КСО) и отчётность обеспечивают прозрачность организаций и находятся в тесной связи с качеством корпоративным управлением. Самым распространённым стандартом социальной отчётности является стандарт GRI «Руководство Глобальной инициативы по отчётности в области устойчивого развития», который служит основным инструментом в информировании об экологических, экономических и социальных результатах деятельности организаций, а также об их корпоративном управлении, отражает как положительное, так и отрицательное её воздействие.

Новейшим направлением развития корпоративной отчётности является интегрированная отчётность, приобретающая инновационный характер. Основной целью интегрированного отчёта является объяснение поставщикам финансового капитала процедуры создания организацией стоимости в течение продолжительного периода. В странах-членах ЕАЭС внедрение составления нефинансовой отчетности необходимо, в первую очередь, для повышения конкурентоспособности соответствующих товаропроизводителей.

***Ключевые слова:** отчетность в области устойчивого развития, нефинансовая отчетность, интегрированная отчётность, метод «дерево проблем», целевая комплексная программа.*

Стандарт GRI «Руководство Глобальной инициативы по отчетности в области устойчивого развития» является самым распространённым стандартом социальной отчетности и основным инструментом информирования об экологических, экономических и социальных результатах деятельности организаций и их корпоративном управлении, который отражает как положительное, так и отрицательное ее воздействие. В 2013 г. Глобальной инициативой по отчетности (GRI) была выпущена четвертая версия Руководства по отчетности в области устойчивого развития G4, основным предназначением которо-

го является помощь в подготовке отчетности, содержащей значимую и ценную информацию о наиболее актуальных проблемах организации, которые связаны с устойчивым развитием, а также ее введение в общепринятую практику [1, 2].

Мировой финансовый кризис, который начался в 2008 г., и глобализация мировой экономики объективно обусловили необходимость того, чтобы построить новую экономическую модель, способную защитить не только общество, но и бизнес от возникновения кризисных явлений и потрясений в финансовом и реальном секторе экономики.

Таким образом, возникла необходимость разработки отчетности, объединяющей финансовую и нефинансовую информацию и отражающей способность компании к созданию и поддержанию своей стоимости в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах [3].

Интегрированная отчетность стала новым направлением в развитии корпоративной отчетности, носящей инновационный характер.

Основной целью интегрированного отчета является объяснение поставщикам финансового капитала процедуры создания стоимости в течение продолжительного периода. Капитал является запасом стоимости, который может увеличиваться, уменьшаться или трансформироваться в результате деятельности организации. Способность организации к созданию стоимости для себя обеспечивает то, что инвестиции возвращаются поставщикам финансового капитала [4].

Интегрированная отчетность характеризуется целым рядом безусловных преимуществ, а именно: она становится инструментом для управления стоимостью, которая создается для удовлетворения интересов всех стейкхолдеров. Слабой стороной является вероятность раскрытия конфиденциальной управленческой информации, которая может быть передана конкурентам.

В Республике Беларусь известно несколько предприятий, составляющих отчетность в области устойчивого развития (GRI): ОАО «Милавица», МТБанк, БМЗ, МТС и некоторые другие. Их малое количество является следствием слабой информированности, определенного предвзятого отношения и других субъективных причин. Белорусские предприятия, которые составляют нефинансовую отчетность, автору не известны.

Сейчас репутация играет очень важную роль при рыночной оценке предприятия, так как она способствует тому, что акционерная стоимость повышается, и популярность бренда возрастает. При наличии у компании устойчивой репутации внедрение интегрированной отчетности помогает сохранить клиентскую базу, поскольку у потре-

бителей сегодня есть достаточный выбор. Среди преимуществ, которые обеспечивают получение коммерческих выгод, выделяется доверие инвесторов и, как следствие, улучшение доступа к капиталу и получение долгосрочных инвестиций. Крупные инвесторы предпочитают сотрудничать исключительно с абсолютно прозрачными и понятными компаниями, что приводит к минимизации предпринимательских рисков.

В период усиливающейся глобализации сегодня финансовая отчётность многих предприятий значительно отстает от требований международных стандартов, что приводит к затруднению взаимодействия с крупными зарубежными инвесторами, ориентирующимися на прозрачность деятельности любого субъекта хозяйствования. Это обуславливает затруднение процесса инвестирования в экономику. Помощью в решении данной проблемы может стать составление субъектами хозяйствования стран-членов ЕАЭС нефинансовой отчётности.

На данный момент рыночная стоимость многих белорусских компаний в несколько раз ниже, по сравнению с аналогичными предприятиями в мире, по причине того, что их руководство пока не осознало необходимости в нефинансовой отчётности для повышения стоимости бизнеса. Помимо этого, снижение рисков автоматически приводит к снижению затрат на привлечение капитала. Внедрение нефинансовой отчётности обеспечивает компанию информацией о требованиях рынка, что позволит ей оперативно на них реагировать, улучшая при этом свою продукцию и услуги. Эффективное использование ресурсов, в свою очередь, также приведет к снижению затрат и повышению прибыли.

Необходимо посредством использования уже имеющегося передового опыта осуществлять активное внедрение в практику работы белорусских субъектов хозяйствования составления не только отчётности в области устойчивого развития, но и интегрированной отчётности, являющейся действенным инструментом повышения эффективности их функционирования.

С этих позиций автор предлагает в разрабатываемый проект Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2035 года в подраздел «Стратегические приоритеты и индикаторы устойчивого развития» включить пункт следующего содержания: «Одна из важнейших задач – создание благоприятного инвестиционного климата, для чего субъекты хозяйствования постепенно перейдут к формированию отчетности в области устойчивого развития (к 2030 году), а в дальнейшем к составлению интегрированной отчетности (к 2035 году)». Автором также подготавливается документ «Концептуальные основы нефинансовой

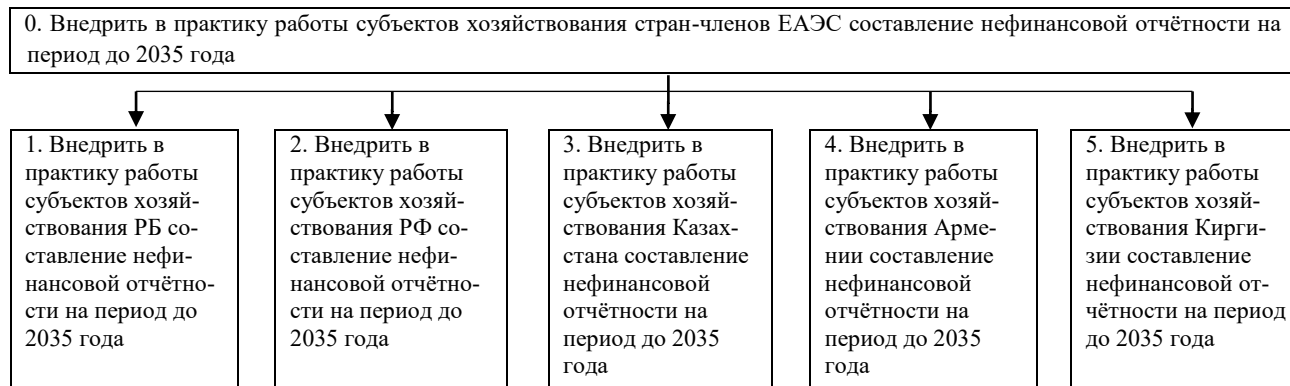
отчетности», что даст толчок к активному внедрению в практику работы белорусских субъектов хозяйствования вышеуказанной отчетности.

В этой связи автором впервые предпринята попытка разработки Целевой комплексной программы (ЦКП) внедрения в практику работы белорусских субъектов хозяйствования составления нефинансовой отчетности на период до 2035 года (отчетность в области устойчивого развития и интегрированная отчетность). Ее использование на практике, безусловно, поспособствует тому, что конкурентоспособность и инвестиционная привлекательность белорусских производителей повысится.

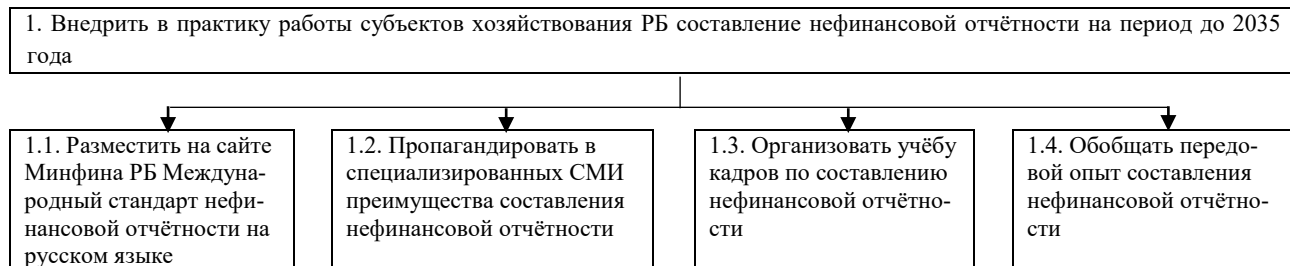
В основе указанной ЦКП лежит метод «дерево проблем». Все проблемы, которые содержатся в Дереве, внесены в него на основании проведения самим автором исследования состояния организации и составления всех видов отчетности на предприятиях любых форм собственности, бесед с работниками министерств и ведомств, уточнения узких мест, детальной обработки всего материала. Фрагменты рабочего варианта Древа, разработанного автором, представлены на рис.1.

Использование на практике предложенной автором ЦКП внедрения в практику работы субъектов хозяйствования стран-членов ЕАЭС составления нефинансовой отчетности на период до 2035 года направлено в первую очередь на повышение конкурентоспособности указанных товаропроизводителей.

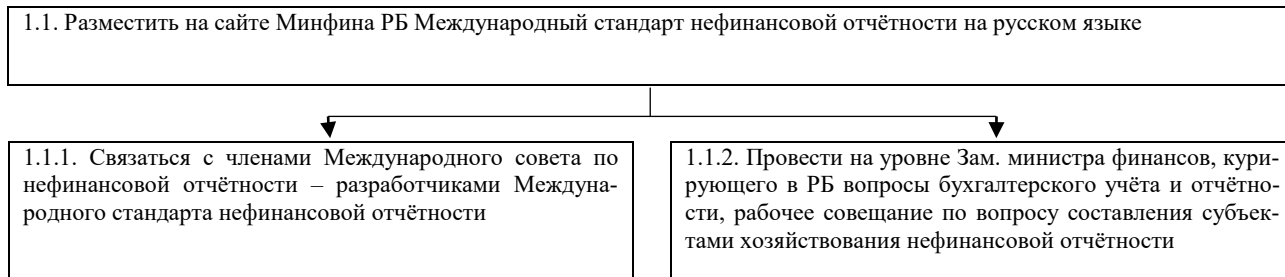
Фрагмент 1



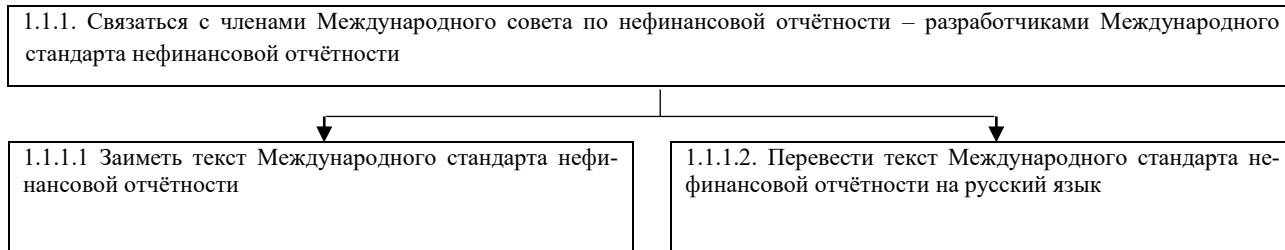
Фрагмент 2



Фрагмент 3



Фрагмент 4



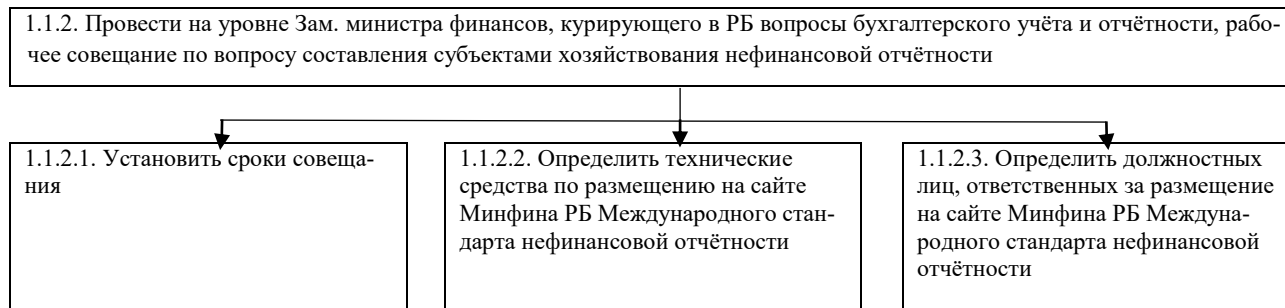


Рис.1. Фрагменты рабочего варианта Древа проблем составления нефинансовой отчётности субъектами хозяйствования стран-членов ЕАЭС на период до 2035 года
 Источник: Собственная разработка

Список литературы

1. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчётность: новые требования и направления развития / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учёт. 2014. №16 (310). С.2-8.
2. Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчётности / В.Г. Гетьман // Учёт. Анализ. Аудит. 2014. №1. С.74-85.
3. Дружиловская Т.Ю. Проблемы интегрированной отчётности в публикациях современных учёных / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учёт. 2015. №11 (353). С.55-61.
4. Калабихина И.Е., Волошин Д.А., Досиков В.С. Интегрированная отчётность как новый уровень развития корпоративной отчётности / И.Е. Калабихина, Д.А. Волошин, В.С. Досиков // Международный бухгалтерский учёт. 2015. №31. С.47-57.
5. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчётность: вопросы формирования и анализа / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Международный бухгалтерский учёт. 2014. №10 (304). С.2-14.
6. Малиновская Н.В. Интегрированная отчётность – инновационная модель корпоративной отчётности / Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учёт. 2013. №38 (284). С.12-17.
7. Малиновская Н.В. Интегрированная отчётность: исторический аспект / Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учёт. 2015. №32. С.41-48.
8. Международные основы интегрированной отчётности URL: [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATION-AL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. 1 (дата обращения: 19.06.2020).
9. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учёт и интегрированная отчётность / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учёт. 2014. №13 (307). С.25-33.
10. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция подготовки финансовой отчётности: концепция консолидированной финансовой отчётности и международная концепция интегрированной отчётности / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Аудитор. 2014. №10. С.42-50.
11. Руководство по отчётности в области устойчивого развития G4. Принципы подготовки отчетности и Стандартные элементы отчётности. С. 92. [Электронный ресурс].

URL:<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf>. (дата обращения: 19.06.2020).

12. Руководство по отчётности в области устойчивого развития G4. Инструкция по применению. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-Two.pdf>. (дата обращения: 19.06.2020).

13. Соловьёва О.В. Тенденции развития корпоративной отчётности: интегрированная отчётность / О.В. Соловьёва // Международный бухгалтерский учёт. 2013. №35(281). С.2-15.

14. РОССИЙСКАЯ РЕГИОНАЛЬНАЯ СЕТЬ ПО ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ [Электронный ресурс]. URL: <https://ir.org.ru/> (дата обращения: 19.06.2020).

ISSUES OF IMPLEMENTATION IN THE PRACTICE OF ECONOMIC ENTITIES OF THE EAEU MEMBER STATES

G. G. Vinogorov, *associate professor of accounting, analysis and audit in industry, Cand.Econ.Sci., associate professor, Belarusian State Economic University Minsk, Republic of Belarus*

Corporate social responsibility (CSR) and reporting is the transparency of organizations, which is in close connection with high-quality corporate management. The most common standard of social reporting is the BRI standard «Guide to the Global Initiative on Reporting for Sustainable Development», which is the main tool for informing about the environmental, economic and social results of organizations and their corporate governance, reflecting both its positive and negative impact.

The latest direction in the development of corporate reporting was integrated reporting, which is innovative in nature. The main goal of the integrated report is to explain to financial capital suppliers how the organization creates value over a long time. In the EAEU member countries, it is important to introduce non-financial reporting, which first of all makes it possible to increase the competitiveness of relevant producers.

Keywords: *reporting in the field of sustainable development, non-financial reporting, integrated reporting, problem tree method, targeted integrated program.*

С.В. Грудько,
старший преподаватель кафедры
бухгалтерского учета и контроля в АПК,
У.О. Кондрусь,
студентка 4 курса,
специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Гродненский государственный
аграрный университет,
Гродно, Беларусь

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ

Немаловажным для контроля и оценки использования материалов в производстве является анализ эффективности их использования, который в свою очередь можно применить как к материалам в целом, так и в отдельности к статьям, относящимся к материалам. В статье предложено использовать систему показателей, при помощи которой проведен анализ эффективности использования горюче-смазочных материалов. Посредством анализа можно сделать выводы об эффективности использования материалов и скорректировать политику в области управления материальными ресурсами.

Ключевые слова: *топливоемкость, топливоотдача, рентабельность ГСМ, коэффициент оборачиваемости ГСМ, анализ.*

Важным условием непрерывного характера производства является полная обеспеченность материальными ресурсами, в частности, горюче-смазочными материалами. В этой связи оценивается обеспеченность предприятия горюче-смазочными материалами, анализируется эффективность их использования, оценивается влияние эффективности использования ГСМ на объем продукции и величину материальных затрат, выявляются внутрипроизводственные резервы экономии ГСМ и разрабатываются мероприятия по их использованию.

Для анализа эффективности использования горюче-смазочных материалов, на наш взгляд, целесообразно использовать ряд показателей: коэффициент оборачиваемости ГСМ ($K_{гсм}$); Топливоотдача (To); Топливоемкость (Te); Рентабельность ГСМ по чистой прибыли ($R_{чп}$).

Формулы для расчета указанных показателей приведены в табл. 1.

Таблица 1

Показатели эффективности использования ГСМ

Показатель	Обозначение	Формула для расчета
Коэффициент оборачиваемости ГСМ	К _{гсм}	$К_{гсм} = \frac{\text{Выручка, тыс. руб.}}{\text{Средняя стоимость ГСМ, тыс. руб.}}$
Топливоотдача	То	$То = \frac{\text{Выручка, тыс. руб.}}{\text{Стоимость ГСМ, тыс. руб.}}$
Топливоемкость	Те	$Те = \frac{\text{Стоимость ГСМ, тыс. руб.}}{\text{Выручка, тыс. руб.}}$
Рентабельность ГСМ по чистой прибыли	Рчп	$Рчп = \frac{\text{Чистая прибыль, тыс. руб.}}{\text{Стоимость ГСМ, тыс. руб.}}$

Примечание – Источник: собственная разработка

Анализ эффективности использования ГСМ начнем с изучения выхода продукции по отдельным ее видам в натуральном выражении на 1 рубль нефтепродуктов, что позволит определить его использование в производстве продукции. Результаты анализа представлены в табл. 2.

Таблица 2

Динамика выхода валовой продукции на 1 рубль ГСМ
в сельскохозяйственной организации

Отдельная продукция	Валовый сбор (валовая продукция) на 1 рубль нефтепродуктов					Отклонения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019 г. к 2018 г.	2019 г. к 2015 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Зерновые и зернобобовые	55,02	29,44	59,72	37,39	42,23	4,84	-12,79
Кукуруза и зерно	92,48	69,00	95,33	78,23	83,47	5,24	-9,01
Сахарная свекла	204,00	414,43	705,04	321,17	194,91	-126,26	-9,09
Картофель	88,95	84,00	61,00	17,00	-	-17,00	-88,95
Рапс	41,04	45,77	79,38	43,00	74,78	31,78	33,74

Окончание табл. 2

Динамика выхода валовой продукции на 1 рубль ГСМ
в сельскохозяйственной организации

Отдельная продукция	Валовый сбор (валовая продукция) на 1 рубль нефтепродуктов					Отклонения	
						2019 г. к 2018 г.	2019 г. к 2015 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Продукция многолетних трав	407,03	594,44	1020,92	131,66	483,40	351,74	76,37
Продукция однолетних трав	-	438,00	5,50	-	157,75	157,75	157,75
Кукуруза на силос, зеленый корм	237,10	879,28	1198,45	997,13	1632,45	635,32	1395,35
Сенокос естест.	2850,00	-	61,00	884,00	912,00	28,00	-1938,00
Силосование	2408,39	2508,17	39,16	373,92	136,96	-236,96	-2271,44
Сенажирование	1195,86	369,44	80,47	342,13	145,92	-196,20	-1049,94
Продукция основного молочного стада	133,26	105,62	340,39	182,52	196,23	13,71	62,97
Продукция выращивания и откорма КРС	11,23	11,11	58,27	11,81	15,46	3,65	4,23
Продукция свиноводства	7,49	7,90	28,67	9,38	8,42	-0,96	0,93
Продукция выращивания и откорма молодняка птицы	-	15,95	10,85	3,08	16,67	13,58	16,67

Примечание – Источник: собственная разработка

Детальный анализ динамики валовой продукции по отдельным ее видам на 1 рубль нефтепродуктов при производстве отдельных видов продукции в сельскохозяйственной организации в 2015 -2019 гг. позволил определить, что в 2019 г. меньше всего произведено в растениеводстве зерновых на рубль ГСМ (42,23 т на 1 рубль ГСМ). В животноводстве самым затратным видом продукции было свиноводство – 8,42 т на 1 рубль ГСМ. По сравнению с 2018 г., сократилась эффективность использования топлива при производстве сахарной свек-

лы на 126,26 т на 1 рубль ГСМ в растениеводстве и при выращивании молодняка кур в животноводстве (на 607,18 т на рубль ГСМ).

Показатель топливоотдачи характеризует отдачу ГСМ, т.е. сколько произведено продукции с каждого рубля потребленных горюче-смазочных материалов. Динамика указанного показателя за период 2015-2019 гг. представлена на рис. 1.

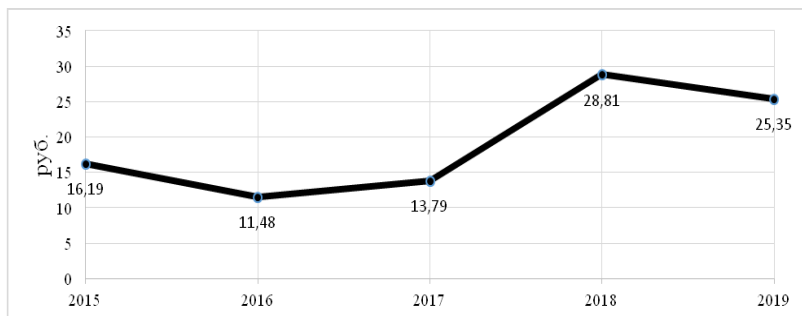


Рис. 1. Динамика топливоотдачи в сельскохозяйственной организации

Примечание – Источник: собственная разработка

Данные рисунка свидетельствуют, что с 2015 г. до 2017 г. показатель снизился на 2,4 пункта, это говорит об уменьшении производимой продукции на один потреблённый рубль ГСМ. Рост топливоотдачи в 2018 г. к уровню 2017 г. составил 15,02 пункта, достигнув значения коэффициента в 28,81 п., в 2019 г. показатель составил 25,35 пункта, что ниже уровня 2018 г. на 12 %.

С целью определения факторов первого порядка, оказавших влияние на изменения топливоотдачи в 2017-2019 гг., проведен факторный анализ. Результаты анализа сведены в табл. 3.

Таблица 3

Факторный анализ топливоотдачи в сельскохозяйственной организации

Год	Значение, р.	Отклонение, р.	2018 г. к 2017 г., р.	2019 г. к 2018 г., р.
2017	13,7933			
Усл.	13,1868	Всего, в т.ч.:	15,0215	-3,4665
2018	28,8149	- за счет выручки	-0,6065	4,2482
Усл.	33,0631	- за счет стоимости нефтепродуктов	15,6281	-7,7147
2019	25,3484			

Примечание – Источник: собственная разработка

Данные анализа подтверждают выводы об увеличении показателя в 2018 г. к уровню 2017 г. Это обусловлено главным образом снижением стоимости нефтепродуктов на 845 тыс. р., в результате рост топливоотдачи составил 15,63 пункта. Сокращение выручки от реализации продукции на 945 тыс. р. повлекло снижение показателя на 0,61 пункта.

В 2019 г. по сравнению с 2018 г. показатель сократился на 3,47 пункта. Рост стоимости ГСМ за указанный период на 217 тыс. р. вызвал снижение топливоотдачи на 7,71 пункта, а рост выручки от реализации продукции на 14,74 % обусловил увеличение показателя на 4,25 пункта.

Обратным показателем топливоотдачи является топливоемкость, отражающий количество ГСМ, необходимого для производства стоимости единицы продукции. Динамика данного показателя за 2015-2019 гг. отражена на рис. 2.

Данные рисунка свидетельствуют, что с 2015 г. до 2016 г. показатель увеличился на 0,03 пункта, что говорит об увеличении использования ГСМ на один рубль производимой продукции. С 2016 г. по 2018 г. отмечается снижение топливоемкости: в 2018 г. к уровню 2016 г. на 0,06 пункта, достигнув значения в 0,03 п. (минимальное значение), в 2019 г. наблюдается незначительный рост показателя к уровню 2018 г. (на 33 %).

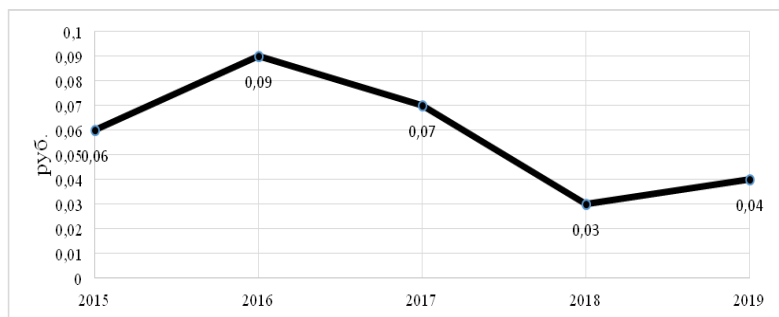


Рис. 2. Динамика топливоемкости в сельскохозяйственной организации
Примечание – Источник: собственная разработка

Факторный анализ топливоемкости за 2017-2019 гг. представлен в табл. 3.

Таблица 3

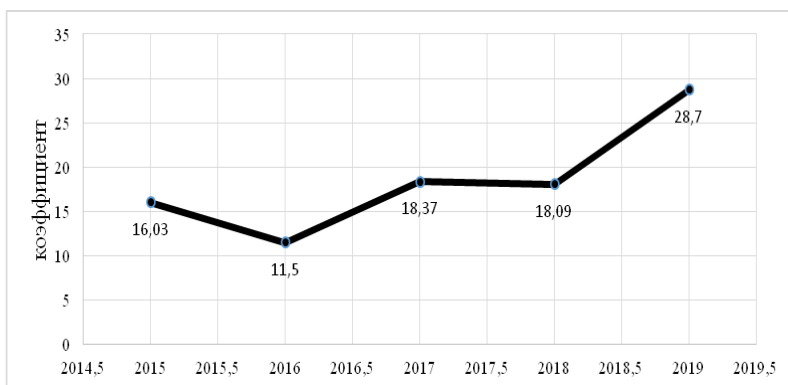
**Факторный анализ топливоемкости в сельскохозяйственной
организации**

Год	Значение, р.	Отклонение, р.	2018 г. к 2017 г., р.	2019 г. к 2018 г., р.
2017	0,0725			
Усл.	0,0332	Всего, в т.ч.:	-0,0378	0,0047
2018	0,0347	- за счет выручки	-0,0393	0,0106
Усл.	0,0453	- за счет стоимости нефтепродуктов	0,0015	-0,0058
2019	0,0395			

Примечание – Источник: собственная разработка

Данные таблицы свидетельствуют о том, что в 2018 г. по сравнению с 2017 г. топливоемкость сократилась на 0,04 р., что обусловлено главным образом сокращением выручки от реализации продукции. В 2019 г. по сравнению с 2018 г. показатель увеличился на 0,005 пункта. Рост стоимости ГСМ за указанный период на 217 р. вызвал снижение топливоемкости на 0,006 пункта, а рост выручки от реализации продукции обусловил увеличение показателя на 0,01 пункта.

Еще одним показателем эффективности использования ГСМ является коэффициент оборачиваемости, который отражает число кругооборотов, совершаемых ГСМ. Динамика указанного показателя за период 2015-2019 гг. представлена на рис. 3.



*Рис. 3 Динамика коэффициента оборачиваемости ГСМ
в сельскохозяйственной организации*

Примечание – Источник: собственная разработка

Данные рисунка свидетельствуют, что с 2015 г. по 2019 г. наблюдается ежегодное колебания данного показателя, сохраняя при этом положительную тенденцию общего роста. Так в 2019 г. к уровню

2015 г. рост показателя составил 12,67 пункта, что свидетельствует об увеличении скорости оборачиваемости нефтепродуктов.

С целью определения факторов первого порядка, оказавших влияние на изменение коэффициента оборачиваемости в 2017-2019 гг., проведен факторный анализ. Результаты анализа сведены в табл. 4. Модели, на основании которых проводился факторный анализ, и исходные данные представлены в Приложении R, Q.

Таблица 4

Факторный анализ коэффициента оборачиваемости ГСМ
в сельскохозяйственной организации

Год	Значение	Отклонение	2018 г. к 2017 г.	2019 г. к 2018 г.
Усл.	17,5598	Всего, в т.ч.:	-0,2742	10,6029
2018	18,0934	- за счет выручки	-0,8077	2,6675
Усл.	20,7609	- за счет средней стоимости нефтепродуктов	0,5335	7,9354
2019	28,6963			

Примечание – Источник: собственная разработка

Данные анализа отражают, что в 2018 г. по сравнению с 2017 г. происходит снижение показателя на 0,27 пункта, что обусловлено сокращением выручки от реализации продукции. В свою очередь, в 2019 г. по сравнению с 2018 г. наблюдается увеличение коэффициента оборачиваемости ГСМ на 10,6 пункта. Это обусловлено снижением средней стоимости нефтепродуктов на 314 тыс. р. (рост показателя за счет этого фактора составил 7,94 пункта). Увеличение выручки от реализации вызвало рост данного коэффициента на 2,67 пункта.

Рентабельность по чистой прибыли отражает эффективность и прибыльность использования ГСМ, определяет величину прибыли, приходящейся на 1 рубль ГСМ. Динамика указанного показателя за 2015-2019 гг. представлена на рис. 4.

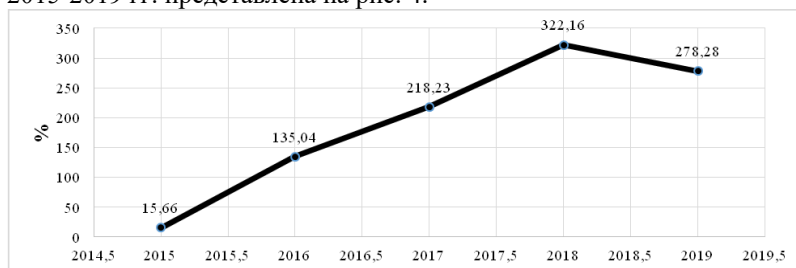


Рис. 4. Динамика рентабельности по чистой прибыли
в сельскохозяйственной организации

Примечание – Источник: собственная разработка

Данные рисунка 4 свидетельствуют о том, что с 2015 г. по 2018 г. показатель увеличился на 306,5 п.п. В 2019 г. рентабельность ГСМ снизилась по сравнению с 2018 г. на 43,88 п.п. и составила 278,28 %.

Для определения влияния факторов первого порядка на изменение рентабельности по чистой прибыли в 2017-2019 гг. проведен факторный анализ. Результаты анализа отражены в табл. 5.

Таблица 5

Факторный анализ рентабельность ГСМ по чистой прибыли
в сельскохозяйственной организации

Год	Значение, %	Отклонение, %	2018 г. к 2017 г., %	2019 г. к 2018 г., %
2017	218,23			
Усл.	147,43	Всего, в т.ч.:	103,93	-43,88
2018	322,16	- за счет чистой прибыли	-70,80	40,81
Усл.	362,97	- за счет стоимости		
2019	278,28	нефтепродуктов	174,73	-84,69

Примечание – Источник: собственная разработка

В ходе факторного анализа установлено, что в 2018 г. к уровню 2017 г. рентабельность ГСМ увеличилась на 103,93 п.п. Снижение стоимости нефтепродуктов обусловило рост рентабельности на 174,73 п.п. В свою очередь снижение чистой прибыли на 1103 тыс. р. вызвало сокращение показателя на 70,80 п.п. В 2019 г. по сравнению с 2018 г. показатель сократился 43,88 п. п., что обусловлено ростом стоимости нефтепродуктов. Рост чистой прибыли на 12,67% повлиял на увеличение рентабельности на 40,81 п.п.

Таким образом, анализ показателей эффективности использования ГСМ в сельскохозяйственной организации позволил установить, что в 2019 г. по сравнению с 2018 г. топливоотдача сократилась на 3,47 пункта, что на 7,71 пункта обусловлено ростом стоимости ГСМ за указанный период и на 4,25 – ростом выручки от реализации. В 2019 г. по сравнению с 2018 г. наблюдается увеличение коэффициента оборачиваемости ГСМ на 10,6 пункта. Это обусловлено снижением средней стоимости нефтепродуктов на 314 тыс. р. В свою очередь рост выручки от реализации вызвал рост данного коэффициента на 2,67 пункта. Установлено, что в 2019 г. по сравнению с 2018 г. показатель рентабельности ГСМ сократился 43,88 п. п., что обусловлено ростом стоимости нефтепродуктов и увеличением чистой прибыли.

Литература

1. Адаскин, А.М. Материаловедение (металлообработка): учеб. пособие для студентов учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по специальностям машиностроения и металлообработки / А. М. Адаскин, В. М. Зуев. 3-е изд., стер. Москва: Академия, 2013. 240 с.

2. О неотложных мерах по обеспечению сохранности и эффективности использования горюче-смазочных материалов: Указ Президента Республики Беларусь, 29.03.2002 г., № 161: в ред. от 01.03.2007г.// Консультант Плюс. Беларусь/ ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2020.

3. Шафранский, В. Учет и порядок использования смазочных и специальных жидкостей для машин и механизмов/В. Шафранский//Налоговый вестник: Республиканский журнал о налогах, сборах и отчислениях. 2014. №6. С. 54-69.

4. Швец, И.Б. Управление производственными запасами на предприятии: монография / И.Б. Швец, И.А. Бондарева. НАН Украины. Ин-т экономики. Донецк, 2013. 182 с.

5. Якубова, Д. А. Анализ эффективности использования материалов/ Д. А. Якубова// Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики/ ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет».-Махачкала, 2019. С.130-134.

ANALYSIS OF THE EFFICIENCY OF THE USE OF FUEL AND LUBRICANTS

Grudko S.V., Senior Lecturerteacher of the Department of Accounting and Control in the agro-industrial complex

Kondrus U.O., 4 year student of the Faculty of Accounting, specialty «accounting, analysis and audit»

Grodno State Agricultural University
Grodno, Belarus

Important for monitoring and evaluating the use of materials in production is the analysis of the effectiveness of their use, which in turn can be applied both to materials in general and separately to articles related to materials. The article proposes to use a system of indicators with which the analysis of the effectiveness of the use of fuels and lubricants. Through analysis, we can draw conclusions about the effectiveness of the use of materials and adjust the policy in the field of material resources management.

Key words: fuel consumption, fuel efficiency, fuels and lubricants profitability, fuels and lubricants turnover ratio, analysis.

С.А. Черникова,
*старший научный сотрудник,
к.э.н., доцент,
Пермский филиал Института экономики УрО РАН,
заведующий кафедрой менеджмента, к.э.н., доцент,
Пермский государственный аграрно-технологический университет
имени академика Д.Н. Прянишникова,
Пермь, Россия*

ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСИРОВАНИЯ МОЛОЧНОПРОДУКТОВОГО ПОДКОМПЛЕКСА В РАМКАХ РАЗВИТИЯ РЕГИОНАЛЬНОЙ ПРОСТРАНСТВЕННО-ОТРАСЛЕВОЙ СТРУКТУРЫ

В современных условиях кризисные явления порождены совокупностью проблем, которые накопились в молочнопродуктовом подкомплексе как общеэкономического, отраслевого характера, так и организационно-экономического и финансового характера. Они требуют научно обоснованных, долгосрочных решений, реализации комплексной стратегии эффективного и устойчивого развития агропромышленного комплекса. Развитие молочнопродуктового подкомплекса зависит от успешного осуществления важных направлений, мер и механизмов финансирования региональной пространственно-отраслевой структуры, и в этом большую роль играет эффективное применение целевых программ.

Ключевые слова: *программно-целевые инструменты, финансирование, инвестиции, молочнопродуктовый подкомплекс, региональной пространственно-отраслевой структура.*

В сегодняшних экономических условиях острота кризисных явлений в региональной пространственно-отраслевой структуре, в молочнопродуктовом подкомплексе в частности, стала более выражена.

С одной стороны, падение производства и ухудшение экономической ситуации в стране, приведшее к снижению уровня жизни населения, в значительной мере обусловлено проблемами в системах государственного, муниципального и хозяйственного управления.

С другой стороны, имеет объективный характер: значительно изменяется производство молока в течение года, постоянно не хватает

Key words: *fuel consumption, fuel efficiency, fuels and lubricants profitability, fuels and lubricants turnover ratio, analysis.*

С.А. Черникова,
*старший научный сотрудник,
к.э.н., доцент,
Пермский филиал Института экономики УрО РАН,
заведующий кафедрой менеджмента, к.э.н., доцент,
Пермский государственный аграрно-технологический университет
имени академика Д.Н. Прянишникова,
Пермь, Россия*

ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСИРОВАНИЯ МОЛОЧНОПРОДУКТОВОГО ПОДКОМПЛЕКСА В РАМКАХ РАЗВИТИЯ РЕГИОНАЛЬНОЙ ПРОСТРАНСТВЕННО-ОТРАСЛЕВОЙ СТРУКТУРЫ

В современных условиях кризисные явления порождены совокупностью проблем, которые накопились в молочнопродуктовом подкомплексе как общеэкономического, отраслевого характера, так и организационно-экономического и финансового характера. Они требуют научно обоснованных, долгосрочных решений, реализации комплексной стратегии эффективного и устойчивого развития агропромышленного комплекса. Развитие молочнопродуктового подкомплекса зависит от успешного осуществления важных направлений, мер и механизмов финансирования региональной пространственно-отраслевой структуры, и в этом большую роль играет эффективное применение целевых программ.

Ключевые слова: *программно-целевые инструменты, финансирование, инвестиции, молочнопродуктовый подкомплекс, региональной пространственно-отраслевой структура.*

В сегодняшних экономических условиях острота кризисных явлений в региональной пространственно-отраслевой структуре, в молочнопродуктовом подкомплексе в частности, стала более выражена.

С одной стороны, падение производства и ухудшение экономической ситуации в стране, приведшее к снижению уровня жизни населения, в значительной мере обусловлено проблемами в системах государственного, муниципального и хозяйственного управления.

С другой стороны, имеет объективный характер: значительно изменяется производство молока в течение года, постоянно не хватает

финансовых ресурсов, существуют противостояние монопольным действиям торговых сетей и зависимость от поставщиков материально-технических ресурсов.

Таким образом, возникает объективная необходимость комплексного решения проблем молочнопродуктового подкомплекса, придания производству сельскохозяйственного сырья и его переработке устойчивого характера развития, что, несомненно, будет способствовать устойчивому развитию региональной пространственно-отраслевой структуры.

В связи с этим повышается значимость Государственной программы развития сельского хозяйства на 2013-2020 гг. [1], с помощью которой и предстоит продолжить решение вопросов повышения эффективности АПК как части региональной пространственно-отраслевой структуры.

Решение основных задач финансирования и развития пространственно-отраслевой структуры региона во многом зависит: от хозяйствующих субъектов, в том числе молочнопродуктового подкомплекса, повышения их финансовой устойчивости, эффективности организации производства, процесса финансирования, стратегии развития региональной пространственно-отраслевой структуры.

В современных условиях, переход к региональной межотраслевой структуре управления должен обеспечить направленность каждого структурного элемента пространственно-отраслевой структуры на достижение конечного результата:

- совершенствование экономических взаимосвязей между отраслевыми партнерами;
- повышение пропорциональности и сбалансированности сфер взаимного влияния;
- повышения качества производимой продукции и сырья;
- моральное и материальное стимулирование за высокие результаты.

Все вышеперечисленное предопределило необходимость выделения молочнопродуктового подкомплекса в отдельную комплексную программу развития региональной пространственно-отраслевой структуры [2].

При этом выделение молочнопродуктового подкомплекса как части системы региональной пространственно-отраслевой структуры является совершенствование системы управления АПК, где определены организационные и экономические границы, структура управления, конечная цель и задачи.

Организационное обособление молочнопродуктового подкомплекса позволяет использовать программно-целевой подход к реализации программы обеспечения населения в продуктах питания, а также выявить узкие места функционирования на всех стадиях производства молочной продукции (Доктрина продовольственной безопасности РФ, утверждена Указом Президента РФ от 01.02.2010) [3].

Несомненно, что в каждом регионе развиваются те подкомплексы АПК, для которых имеются наиболее благоприятные условия. Например, в АПК Приволжского федерального округа наиболее развиты такие продовольственные подкомплексы, как мясной, молочный, картофеле-овощной. Остальные продуктовые подкомплексы находятся в стадии формирования из-за небольшого объема производства сырья и отсутствия крупных предприятий по его переработке.

В табл. 1 представлено количество предприятий АПК среди предприятий Пермского края.

Таблица 1

Распределение числа предприятий Пермского края по видам экономической деятельности*

Показатели	2017 г.	2018 г.	2019 г.	Изменения (+,-) 2019 г. от 2017 г.
Всего	81443	76437	70180	-11263
в том числе:				
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	1989	1861	1762	-227
растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях	1320	1267	1213	-107
лесоводство и лесозаготовки	632	557	513	-119
рыболовство и рыбоводство	37	37	36	-1

*Составлено и рассчитано по данным территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Пермскому краю (Пермстат) [4]

По данным таблицы 1 видно, что число предприятий сельского хозяйства в 2019 г. составляет 1762 орг., это на 11% меньше чем в 2017 г. Также видно, что число предприятий сельского хозяйства составляет всего 2,5% от общего числа предприятий Пермского края.

Оборот предприятий АПК Пермского края показан в табл. 2.

Таблица 2

Оборот предприятий Пермского края по видам экономической деятельности (в фактически действовавших ценах; млн. руб.)*

Показатели	2017 г.	2018 г.	Изменения (+,-) 2018 г. от 2017 г.	2018 г. в % к 2017 г.
Всего	2745001,8	3450368,9	705367,1	125,7
в том числе:				
сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	31461,2	31424,1	-37,1	99,9

*Составлено и рассчитано по данным территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Пермскому краю (Пермьстат) [4]

На основании представленных данных можно сделать вывод, что оборот предприятий АПК за анализируемый период имеет незначительную тенденцию к сокращению.

Функционирование молочнопродуктового подкомплекса имеет ряд существенных особенностей, выделяющих его среди других подкомплексов АПК. К ним относятся:

- необходимость быстрой переработки произведенного сырья;
- особые требования к перевозке сырья и произведенной продукции;
- обязательное соблюдение высоких санитарных стандартов [8].

Эти особенности создают основу для интеграции процессов производства сырья, его переработки и реализации готовой продукции [5, с.105].

Результаты исследования показали, что в целом по молочному скотоводству в Пермском крае наблюдается положительная тенденция. Несмотря на сокращение КРС, повышается их продуктивность, но при этом уровень товарности снижается. Причиной служит сезонное снижение цен закупа сырого молока на переработку. Данный факт отрицательно влияет на прибыль сельхозхозтоваропроизводителей, возникает угроза нехватки финансовых средств, что в свою очередь, провоцирует потребность в реализации финансирования инвестиционной деятельности, привлечения заемных средств, что в конечном итоге повлияет на финансовые показатели деятельности предприятия.

Все молокоперерабатывающие предприятия испытывают постоянную нехватку финансовых ресурсов, поэтому для получения

быстрых денег открывают свои фирменные магазины «у дома», развивая таким образом собственную розничную сеть [7, с.43].

В настоящее время предприятия молочнопродуктового подкомплекса не спешат компенсировать недостаток ликвидности кредитами даже на предлагаемых условиях льготного кредитования, так как уже сильно закредитованы.

Определяющим фактором развития молочнопродуктового подкомплекса, по мнению автора, должно стать создание инновационных интеграционных формирований в сфере производства, переработки и реализации продукции в рамках региональной пространственно-отраслевой структуры, которые смогут реализовывать инновационные проекты и осуществлять необходимые инвестиции [10].

Автор считает целесообразным пересмотреть зону ответственности предприятий и организаций, обслуживающих сельскохозяйственные предприятия молочнопродуктового подкомплекса, за качество и сроки выполнения работ, оказание услуг, а также усиление заинтересованности сельхозтоваропроизводителей молочнопродуктового подкомплекса в росте экономической эффективности производства сырья и молочной продукции [9, с.265].

Сформированное сотрудничество сельхозтоваропроизводителей с перерабатывающими предприятиями молочнопродуктового подкомплекса должно привести к предлагаемому типу экономических связей: сельхозтоваропроизводители производят выпуск качественного «молока-сырья», далее перерабатывающие предприятия молочнопродуктового подкомплекса, заинтересованные в сырьевой базе, инвестируют в инновационные проекты. Посредством интеграции в региональной пространственно-отраслевой структуре возможно создание оптово-логистических центров, основанных на устойчивых межрегиональных связях и снабженческо-сбытовой кооперации, охватывающих множество сельхозтоваропроизводителей.

Рассмотренные автором направления инновационно-инвестиционного развития, определение производственно-экономических, управленческих связей в молочнопродуктовом подкомплексе могут быть реализованы в процессе организации региональной пространственно-отраслевой структуры при условии полноценного и своевременного финансирования государством науки и производств, связанных с инновациями [11, с.85].

Если обобщить имеющиеся современные государственные механизмы воздействия на инновационные процессы в молочнопродуктовом подкомплексе, можно выделить следующие укрупненные группы:

- финансово-экономические: льготное кредитование и система государственных гарантий для предприятий молочного продуктового подкомплекса, осуществляющих инновационные проекты, страхование рисков, дотации, субсидии и компенсации;
- институциональные: формирование инфраструктуры и системы институтов, создание и контроль над организациями, экономическое взаимодействие субъектов РФ;
- организационно-экономические: содействие созданию вертикальной и горизонтальной интеграции предприятий и инновационно-интеграционных формирований, развитие лизинга, реализация перспективных инновационных проектов и т.д.;
- внешнеэкономические: разработка и реализация протекционистской политики, развитие экспортно-импортных поставок оборудования, создание благоприятных условий для привлечения иностранных инвестиций, развитие экспорта отечественной продукции, поиск, расширение рынков сбыта и т.д. [12].

Все вышеперечисленное было учтено в процессе составления Дорожной карты развития сельского хозяйства и устойчивого развития сельских территорий Пермского края до 2020 г. с использованием государственной поддержки.

Список литературы

1. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы (Утверждена постановлением Правительства от 14 июля 2012 г. № 717) [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/programs/208/events/> (дата обращения 18.04.2020).
2. Егоров Н. Е. Инновационно-промышленный мега-кластер Южной Якутии / Н. Е. Егоров // Региональная экономика: теория и практика. 2008. № 12. С. 40–44.
3. Указ Президента РФ от 30 января 2010 г. N 120 «Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12172719/> (дата обращения: 03.05.2020).
4. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gks.ru/> (дата обращения 25.04.2020).

5. Борисенко И. Л. Формирование и развитие интегрированных организационно-производственных структур промышленных кластеров / И. Л. Борисенко // Организатор производства. 2009. № 2. С. 104-106.

6. Бычкова Г. М. Обоснование применения синергетического подхода к оценке эффективности функционирования кластера / Г. М. Бычкова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2008. С. 66–68.

7. Черникова С.А. О необходимости финансовой поддержки перерабатывающих предприятий молочной отрасли / АПК: Экономика, управление. 2019. № 9. С. 35-45.

8. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 09.10.2013 N 67 "О техническом регламенте Таможенного союза «О безопасности молока и молочной продукции» (вместе с «ТР ТС 033/2013. Технический регламент Таможенного союза. О безопасности молока и молочной продукции»). [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/499050562> (дата обращения: 15.06.2019).

9. Комышев, А.Л. Управление производством в хозяйствующих субъектах молочного комплекса / А.Л.Комышев. Ижевск: Изд-во «Ассоциация «Научная книга», 2007. 338с.

10. Пыткин А.Н., Черникова С.А. Особенности реструктуризации предприятий агропромышленного комплекса в инновационные интеграционные формирования: монография – перераб. и доп. / А.Н. Пыткин, С.А. Черникова. Пермь: АНО ВПО «Пермский институт экономики и финансов», 2013. 184с.

11. Черникова С.А. Вопросы развития финансовой сферы перерабатывающих предприятий молочной отрасли на различных стадиях экономического развития / Экономика, труд, управление в сельском хозяйстве. 2019. № 6 (51). С. 81-89.

12. Продовольственный рынок регионов России: новый вектор развития / Под общей редакции д.э.н. Ю.Г. Лавриковой, д.э.н. В.П. Негановой. Екатеринбург: УрО РАН, 2018. 776с.

IN THE WORLD OF THE REGIONAL SPACE-INDUSTRY STRUCTURE

Chernikova S.A.

Senior Research Fellow, B.C., Associate Professor, Perm Branch of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences, Head of the Department of Management, B.C., Associate Professor, FSBU «Perm State Agricultural - University of Technology named after Academician D.N. Pryanishnikov»
Perm, Russia

Crisis phenomena, generated by a set of problems that have accumulated in the dairy sub-product complex, both economic, industry, and organizational, economic and financial, require scientifically sound, long-term solutions, implementation of a comprehensive strategy of effective and sustainable development of the agro-industrial complex.

Keywords: *software-targeted tools, financing, investments, dairy products, regional space-industry structure.*

А.В. Черткова,
*аспирант направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, статистика»,
Пермский государственный
национальный исследовательский университет,
Пермь, Россия*

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ В ЦЕЛЯХ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННО-ЧАСТНОГО ПАРТНЕРСТВА

Государственно-частное партнерство (далее – ГЧП) на сегодняшний момент тесно связано с государственным регулированием экономики. Оно стало одним из ключевых инструментов привлечения внебюджетного финансирования при реализации социально-значимых проектов. Этот инструмент взаимодействия государства и частного сектора набирает динамику. При этом наблюдаются проблемы при его применении. В частности, отсутствие сопоставимости показателей финансовой отчетности не позволяют в полной мере провести анализ финансового состояния участника ГЧП. Применение между-

народных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе позволит обеспечить сопоставимость показателей отчетности и получить качественную, надежную и прозрачную информацию о субъекте экономических отношений.

Ключевые слова: *международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе, государственно-частное партнёрство, отчетность общего назначения, бухгалтерская (финансовая) отчетность.*

В соответствии с определением Министерства экономического развития Российской Федерации, государственно-частное партнерство (далее – ГЧП) является юридически оформленное на определенный срок и основанное на объединении ресурсов, распределении рисков сотрудничество публичного партнера, с одной стороны, и частного партнера, осуществляемое на основании соглашения о государственно-частном партнерстве, в целях привлечения в экономику частных инвестиций, обеспечения доступности и повышения качества товаров, работ и услуг, обеспечение которыми потребителей обусловлено полномочиями органов государственной власти и органов местного самоуправления[3]. Данное определение содержится и в федеральном законе от 13 июля 2015 года № 224-ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [2] (далее – Федеральный закон № 224-ФЗ). Федеральный закон № 224-ФЗ является, прежде всего, правовой основой привлечения инвестиций в экономику Российской Федерации.

С точки зрения опыта зарубежных коллег (Д. Делмон) [4, с.1-2], ГЧП определяется как соглашение между публичной и частной сторонами о предоставлении инфраструктурных услуг населению или об оказании помощи государству и муниципалитетам в предоставлении этих услуг. Делмон видит в ГЧП инструмент в арсенале государства, который позволяет увеличить объем инвестиций и повысить их эффективность.

ГЧП в большей степени связано с привлечением частных инвестиций в развитие общественной инфраструктуры, повышение качества оказываемых социально значимых услуг.

Как справедливо отмечают В.В. Иванов, М.М. Жабина [6, с. 20], ГЧП можно считать одним из самых эффективных способов взаимодействия органов государственной власти и частного сектора. Подобный механизм сотрудничества позволяет создавать и реконструировать объекты транспортной, инженерной, производственной и социальной инфраструктуры, а также в энергетической сфере, оборонно-

промышленном комплексе, сфере жилищно-коммунального хозяйства и т.д.

Эффективность данного механизма взаимодействия подчеркнута А.Ю. Куликовым [8, с. 56]. Автор акцентирует внимание на том, что в условиях ограниченности бюджетных средств в государственном секторе обозначенный механизм позволяет использовать дополнительные источники реализации имеющихся задач. Для частного бизнеса это имеет свои преимущества: вхождение в новые отрасли, которые ранее были для них недоступными.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что механизм использования ГЧП имеет положительную оценку. Форма взаимодействия государства и бизнеса в форме ГЧП имеет свои положительные характеристики для той и другой стороны. Преимущества для публичного сектора заключаются в следующих моментах:

- 1) в условиях ограниченного ресурсов, в частности, бюджетных средств, позволяет реализовывать инфраструктурные и, что немало важно, социально значимые проекты;

- 2) длительный характер отношений в рамках договора ГЧП позволяет снизить издержки, объединяя несколько этапов проекта. В том числе это позволяет сократить временные рамки реализации проекта по причине отсутствия конкурсных процедур в соответствии с действующим законодательством. Это также снижает риски завышения стоимости товаров, работ и услуг, гарантийного обслуживания.

- 3) повышение качества оказываемых социально значимых услуг при помощи использования технологий, применяемых в бизнесе.

Для частного сектора преимущества взаимодействия с государством в форме ГЧП заключаются в следующих моментах:

- 1) разделение части рисков по реализации проектов с государством;

- 2) гарантированность реализации проекта на длительный период, а, следовательно, получение стабильного дохода в течение срока реализации проекта.

- 3) возможность оказания дополнительных платных услуг, что позволит увеличить выручку от реализации проекта;

- 4) возможность получения в исключительных случаях гарантий со стороны публичного сектора.

Взаимодействие публичного и частного секторов на основе ГЧП является распространенным явлением в мировой практике.

Преимущественно развитие государственно-частного партнерства связано с Великобританией, США, Францией и Германией. Великобритания, как родоначальник данного инструмента, является его

безоговорочным лидером. Развитие указанного типа взаимодействия способствовало пересмотру поведения чиновников в условиях рыночных отношений. В этом контексте следует понимать, на наш взгляд, тот факт, что аппарат государственного управления стал заинтересован в нацеленности на результат, эффективности достижения цели и оптимизации средств. По отметкам британского правительства, механизм ГЧП имеет положительную динамику развития. По результатам проведенного исследования, ежегодная экономия бюджетных средств страны составляет 17% [5, с. 40].

В США также наблюдается положительный опыт внедрения ГЧП. В 2001 году образован Глобальный Альянс по Развитию (GDA). Его суть заключается в консолидации финансовых средств государственных и частных компаний и фондов и дальнейшем применении технических знаний и опыта американского правительства для реализации целей. Цели GDA различны: экономический рост, развитие предпринимательства, охрана здоровья, решение экологических проблем, расширение границ доступности образования.

Спецификой формирования механизма ГЧП в Китайской Народной Республике стала высокая степень участия государства в управлении проектами. Это способствовало улучшению развития инфраструктуры в стране и снижению нагрузки на бюджет правительства [6, с.22-24].

Развитие ГЧП в России находится на начальной стадии и включает в себя разработку стандартов и законодательной базы. В соответствии со статистическими данными за период 2014-2015 гг., количество проектов ГЧП увеличилось в 10 раз. Прежде всего, это связано с развитием законодательной базы и заинтересованностью власти в использовании данного механизма.

Центром развития государственно-частного партнерства, Торгово-промышленной палатой Российской Федерации и Агентством стратегических инициатив проведено исследование текущего состояния и развития ГЧП в России в 2016-2017 гг.

В соответствии с данными центра развития ГЧП, структура проектов ГЧП, прошедших стадию принятия решения о реализации, следующая: Федеральный уровень – 1%, региональный уровень – 10%, муниципальный уровень – 89%.

По сферам реализации проектов ГЧП наблюдается следующая ситуация: социальная инфраструктура – 11%, транспортная инфраструктура – 3%, коммунально-энергетическая инфраструктура – 84%, информационно коммуникационная инфраструктура – 1%, благоустройство и необходимая инженерно-техническая инфраструктура –

менее 1%, сельско- и охотохозяйственная инфраструктура – менее 1%¹.

Динамика развития рынка проектов ГЧП положительная:

Таблица

Сведения по реализуемым проектам в рамках ГЧП

Период	Количество реализуемых проектов ГЧП (шт.)
2013	86
2014	131
2015	873
2016	2183

В условиях постоянного сокращения финансирования и необходимости осуществления крупных инфраструктурных проектов за счет бюджетных средств выходом является применение механизма ГЧП.

Несмотря на положительную динамику и опыт применения ГЧП, можно выделить ряд проблем, одной из которых является отсутствие доверия между инвесторами и государством. Данная сложность связана с отсутствием находящегося на должном уровне информационного обеспечения между субъектами взаимоотношений. Принципиально важным моментом является проверка и сопоставимость финансовых показателей частного партнера. Можно отметить, что, предоставляя финансовую отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО), появляется возможность понимать финансовое состояние инвестора при принятии решения об участии в проектах-ГЧП. Аналогичная позиция относится к МСФО в общественном секторе (далее – ОС). Стандарты публичного сектора максимально приближены к стандартам коммерческого сектора. В данном случае применение отчетности стейкхолдерами проекта в соответствии с МСФО позволит провести анализ финансовых показателей отчетности и принять экономическое решение.

При этом отчетность, составленная по МСФО ОС, распространяется на широкий круг внешних пользователей, это отчетность общего назначения. В связи с этим инвесторы, заинтересованные в реализации проекта, могут быть как отечественные, так и зарубежные.

Кроме того, в большинстве развитых стран получили распространение институт ГЧП и внедрение МСФО ОС. В связи с этим, внедрение и использование МСФО ОС в государственном секторе России позволит применять бенчмаркинг. Государственному сектору

¹ Источник: составлено автором по данным Центра развития ГЧП [6]

будет предоставлена возможность сравнения лучших практик реализации проектов ГЧП, анализ отчетных сведений по реализуемым проектам партнерства.

Применение этих стандартов позволяет улучшить бюджетный контроль и надзор, а также создать инструменты взаимодействия и синхронизации работы государственных институтов различных стран.

Рассматривая МСФО ОС как инструмент получения качественной прозрачной и надежной информации, следует понимать, что их применение необходимо для проведения финансового анализа контрагента в рамках ГЧП на стадии заключения договора, мониторинга полученных результатов – объемов расходов бюджетных средств, расходов со стороны частного сектора и т.д.

Положительный эффект применения МСФО в ОС для развития ГЧП оценен в Белоруссии. С целью устойчивого развития экономики страны внедряются механизмы ГЧП. С целью информационного обеспечения сторон внедряются принципы стандартизации на международном уровне, которые отмечались ранее.

Учитывая тот факт, что в мировом сообществе происходит постепенный переход на МСФО ОС, использование финансовой отчетности зарубежных стран позволит изучить опыт применения в том числе механизма ГЧП.

С целью эффективного внедрения и применения МСФО ОС в направлении развития ГЧП необходима реализация следующих этапов:

1) внесение изменений в действующее законодательство в части установления обязанности хозяйствующих субъектов, реализующих проекты по ГЧП, по ведению учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО или по МСФО ОС. В этих целях необходимо дополнить Федеральный закон от 13.07.2015 № 224-ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» положением следующего содержания:

«Публичный и частный партнеры должны предоставить финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами за отчетный период».

2) рассмотрение вопроса о проведении обязательного ежегодного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта, реализующего ГЧП, и внесении соответствующих дополнений в статью 5 ФЗ «Об аудиторской деятельности».

3) разработка информационной платформы для размещения отчетности, составленной по международным стандартам, для сторон ГЧП. Это позволит не только внешним пользователям знакомиться с публичной отчетностью, но и заинтересованным потенциальным сторонам партнерства просматривать возможные проекты и их финансовое обеспечение со стороны государственного сектора.

Список литературы

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.06.2020).

2. Федеральный закон от 13.07.2015 г. № 224-ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.06.2020).

3. Государственно-частное партнерство. Официальный сайт Министерства экономического развития Российской Федерации. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy.gov.ru> (дата обращения: 13.06.2020).

4. Делмон Д. Государственно-частное партнерство в инфраструктуре: практическое руководство для органов государственной власти [Текст] / Д. Делмон. The World Bank, 2010. 165 с.

5. Гладков А.В., Мартышкина С.А., Прохоров Д.В., Тарасов А.В., Тюкавкин Н.М., Цлаф В.М., Исупов А.М. Зарубежный опыт реализации государственно-частного партнерства: общая характеристика и организационно – институциональные основы// Вестник Самарского государственного университета. – 2008.-№ 7(66). С. 36-55

6. Иванов В.В., Жабина М.М. Международная практика государственно-частного партнерства (ГЧП)// Российский внешнеэкономический вестник. - 2015.-№ 6. С. 20-33

7. Исследование «Государственно-частное партнерство в России 2016–2017: текущее состояние и тренды, рейтинг регионов» /Ассоциация «Центр развития ГЧП». – М.: Ассоциация «Центр развития ГЧП», 2016. – 32 с.

8. Куликов А.Ю. Использование инструментов государственно-частного партнерства// Вестник СамГУ. – 2012. - №10 (101). –58 с.

USE OF INTERNATIONAL STANDARDS FOR FINANCIAL REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR FOR THE DEVELOPMENT OF STATE-PRIVATE PARTNERSHIP

Chertkova A.V., 3 year postgraduate student of Economics, «Accounting and Statistics» profile,
Perm State University Perm, Russia

Public-private partnership (hereinafter referred to as PPP) is currently closely linked to state regulation of the economy and has become one of the key tools for attracting extra-budgetary funding for the implementation of socially significant projects. This tool of interaction between the state and the private sector is gaining momentum. However, there are problems with its application. In particular, the lack of comparability of financial reporting indicators does not allow a full analysis of the financial condition of the PPP participant. The application of international financial reporting standards in the public sector will ensure comparability of reporting indicators and provide high-quality, reliable and transparent information about the subject of economic relations.

Keywords: *International financial reporting standards in the public sector, public-private partnership, General purpose reporting, accounting (financial) reporting.*

Раздел 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ, МСФО И АУДИТ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

И.Е. Мизиковский,
*заведующий кафедрой бухгалтерского учета,
д.э.н., профессор,*

Е.А. Мизиковский,
*профессор кафедры экономики предприятий и организаций,
д.э.н., профессор,*

*Национальный исследовательский Нижегородский
государственный университет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Россия*

ТЕРМИНОЛОГИЯ КАК ОСНОВА КАЧЕСТВА РОССИЙСКОГО ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЁТА

В статье рассматриваются основополагающие профессиональные термины, составляющие методологию современного российского производственного учёта, в котором по правилам бухгалтерского учёта формируется один из определяющих качественных показателей стоимости – себестоимость выпущенных и проданных конечных продуктов труда предприятия. Обоснована экономическая сущность затрат, издержек и расходов; определена область их применения, выявлена экономическая разница и единство между ними, их роль в формировании затрат и себестоимости продуктов труда. Предложены группировки расходов по их влиянию на экономику организаций. Изложены существенные недостатки в практикуемых экономическими субъектами номенклатурах объектов учёта затрат и объектов калькулирования производственной себестоимости товарной продукции, а также недостатки в постановке проектирования текущих норм и нормативов затрат. Рекомендуются мероприятия по упорядочению терминологии и других составных российского производственного учёта, которые могут быть использованы специалистами для упорядочения действующих федеральных учётных стандартов и формирования учётной политики экономических субъектов, а также студентами вузов, обучающимися на экономических специальностях.

Ключевые слова: *затраты, расходы, группировка расходов, метод и способы производственного учёта, состав затрат, объекты калькулирования.*

К числу основополагающих терминов, составляющих конструктивную основу методологии российского производственного

учёта, информационным содержанием которого, как известно, является стоимость в форме себестоимости продуктов труда, относятся «затраты», «издержки», «расходы», «методы учёта затрат».

Точность экономического содержания (индивидуальности) и обоснованность сферы учётного применения каждого из них трудно переоценить.

Между тем, в одном из главных действующих российских стандартов ПБУ 10/99 «Расходы организации» (в ред. 2015 г.), а также в соответствующих отраслевых нормативных документах, по существу, дублирующих терминологию упомянутого стандарта, фигурирует лишь один термин «расходы». Этим термином определяется весь срез процессов производственного и иного потребления ресурсов независимо от его роли в получении предприятием экономических выгод. Более того, лейтмотивом упомянутого стандарта является признание уменьшения экономических выгод и вместе с ним капитала экономических субъектов следствием стоимости выбывающих активов и принятых обязательств, учтённых за тот или иной отчётный период [1]. По нашему мнению, подобный подход не может не вызвать вопросов, скажем, каково назначение и стоимостное содержание экономической выгоды и почему стоимость выбывших (без уточнения по каким правовым основаниям) активов и принятых обязательств (опять не известно каких именно) безоговорочно станет причиной уменьшения капитала экономического субъекта? Разве стоимость потреблённых в производстве хозяйственных средств не компенсируется в условиях расширенного воспроизводства в увеличенном объёме? Очевидно, что официальная трактовка признания расходов, а точнее затрат и расходов, нуждается в пересмотре и в увязке с полученными финансовыми результатами, но не с экономической выгодой.

Экономическая выгода в рассматриваемом стандарте практически отождествляется с доходами (даже не с финансовыми результатами), полученными от продаж товарной продукции, тогда как категории «Экономическая выгода» и «Финансовый результат», хотя и формируются в одной рыночной среде и, безусловно, взаимосвязаны, но далеко не одинаковы как качественный и стоимостный измерители деловой активности бизнеса.

Общеизвестный показатель успешности бизнеса – финансовый результат – принадлежит к числу учётных объектов, подчинённых правилам бухгалтерского учёта, тогда как экономическая выгода – продукт многофакторного прогнозирования. Мету практической реализации названного показателя можно определить лишь расчётным

путём, обобщив разные данные бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Экономическая выгода – своеобразный финансовый маяк, на который ориентируется окончательное решение о величине и целевом назначении инвестирования коммерческой деятельности экономического субъекта. Прогнозируемая сумма экономической выгоды предполагает получение в результате целевого потребления инвестиционных ресурсов новых денег, достаточных для расширенного воспроизводства, выплаты налогов и сборов, дивидендов, погашения кредитов, создания системы трудовых стимулов, формирования собственных источников финансирования технико-экономического и социального развития бизнеса. Реальная экономическая выгода испытывает влияние не только внутренних, но в немалой степени и внешних финансовых рисков: волатильность курса рубля, состояние свободного товарного рынка, поведение конкурентов, вынужденное снятие с производства высоко рентабельной продукции и множество других неуправляемых событий, в их числе негативных.

Необходимо определить терминологическую грань между целевым направлением потребления ресурсов в производственной и других видах обычной деятельности экономических субъектов, исходя из их экономического содержания. Это важно для понимания экономической сущности и обоснованности учётных технологий создания стоимости производства и продажи продуктов труда. В создании финансовых результатов стоимость производственного потребления хозяйственных ресурсов предполагает системное определение его фактической меры (оптимального предела), возможное лишь в диалектическом единстве натуральных и стоимостных измерителей. Превышение оптимальной меры может повлечь процесс разбалансированности, недостатка ресурсов и связанных с этим сбоях в воспроизводстве продуктов труда, грозящих перерасти в убытки и действительное снижение экономической выгоды со всеми их известными негативными последствиями.

Таким образом, одно направление расхода хозяйственных ресурсов априори образует полезный, в свою очередь, потребляемый продукт труда в виде непрерывно возобновляющейся стоимости в колесообразном экономическом обороте (вспомним: $D - T - D'$). Другое направление, в отдельных его видах – неуправляемое (не желательное, иногда – вынужденное) – не участвует в создании новой стоимости, уменьшая прибыль (увеличивая убытки) и, разумеется, снижая размер экономической выгоды, а при отсутствии необходимых компенсационных финансовых источников уменьшает и собственный капитал.

Очевидно, что объединение одним термином «расходы» таких совершенно разных по экономическому содержанию и несовместимых по роли в создании общественного продукта направлений потребления ресурсов, прежде всего на уровне микроэкономики, вряд ли соответствует самим канонам экономической теории. Необходимо отметить, что расходы по ПБУ 10/99 в более поздних стандартах (ПБУ 6 /01, 20/03, 24/2011 все – в последней редакции [1]) проходят под названием «Затраты», да и в самом ПБУ 10/99 (в перечне элементов затрат) промелькнул такой термин. В МСФО затраты (Expends) и расходы (Expenditures) чётко разграничены (МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 23, МСФО (IFRS) 15 и др. [3]). Правда, в названных российских и международных учётных стандартах отсутствует определение затрат и расходов, но это поправимо. Очевидно, что оставлять дальше в российском экономическом обиходе обозначение одним термином «расходы» все виды потребления хозяйственных ресурсов – значит сохранять и, вполне возможно, создавать новые противоречия в понимании механизма формирования себестоимости (можно сказать – экономики создания стоимости в её основе – себестоимости) производства и продажи продуктов труда.

В микроэкономике затраты на все виды обычной деятельности экономических субъектов являются определяющим учётно-экономическим и управленческим индикатором меры многофакторного целевого потребления хозяйственных ресурсов. Д. Милтон образно представляет затраты как всё то, чем собственник готов поделиться ради получения желаемого, а Хонгерн Ч.Т. и Фостер Д.Ж. уточняют, что это желаемое – ни что иное, как прибыль [4].

По существу, затраты и компенсирующие их доходы в кругообороте хозяйственных ресурсов составляют финансовую основу расширенного воспроизводства. Основываясь на общих признаках обычной (уставной) деятельности, можно считать, что сопутствующие ей затраты являются структурно детерминированными (установленными, окончательными) признаками функционирования деловой активности экономического субъекта. Другим отличительным признаком затрат (в первую очередь, применительно к бухгалтерскому учёту) правомерно считать воплощаемое в них производственное потребление хозяйственных ресурсов, измеряемое по заранее определённым правилам в натуральных и стоимостных измерителях, конечным результатом которого является получение прогнозируемой выгоды [2]. В учётной практике затраты конкретизируются в фактической (нормативной, плановой) производственной себестоимости конечных продуктов труда и полной (коммерческой) себестоимости их продажи. Последующее

возобновление затрат обеспечивается выручкой (доходом) от продажи созданных материальных благ, иными словами, затраты преобразуются в продукты труда и далее – в доходы однократно в том или ином отчётном периоде и, естественно, не могут их приносить в будущем. В специальной литературе можно встретить различные взгляды на экономическую основу затрат; с ними можно соглашаться или дискутировать, однако их объединяет общее признание обязательного условия – потребление хозяйственных ресурсов для производства и продажи продуктов труда, хотя при этом одни специалисты заменяют термин «затраты» термином «издержки производства», другие – термином «расходы». В экономике издержки трактуются в контексте термина «затраты»: издержки производства, издержки обращения. В отечественном бухгалтерском учёте много лет применялся отдельный счёт учёта издержек обращения (прообраз нынешнего счёта «Расходы на продажу»). Затраты и издержки по экономическому содержанию одинаковы: и те, и другие являются общей стоимостной характеристикой процессов обычной деятельности, структурно образующих её единое пространство, поэтому их можно назвать словами – синонимами. Поэтому нет необходимости использовать как в бухгалтерском учёте, так и в экономике два принципиально одинаковых термина и по экономическому содержанию, и по стоимостной оценке производства и продажи продуктов труда. Более того, в действующих российских учётных стандартах термин «издержки» отсутствует – из бухгалтерского учёта он ушёл в прошлое, однако ещё не редко встречается в экономической теории, прикладной экономике и особенно часто – в СМИ и литературных публикациях. Что же касается затрат и расходов, то между ними имеется принципиальная разница, что косвенно подтверждает официальное определение расходов, регламентированное ПБУ 10/99 и полностью соответствующее определению, содержащемуся в Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике: расходами экономического субъекта признаётся уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и принятых обязательств, приводящее к уменьшению его капитала, за исключением уменьшения вкладов в уставный капитал по решению собственников имущества [1]. Вполне обоснованное определение, но, как представляется, не полное, поскольку не указаны финансовые направления и объекты выбытия хозяйственных ресурсов, а именно в этом и заключается определяющая разница между затратами и расходами, приводящая к тому же к утрате калькуляционной составной формирования фактической себестоимости продуктов труда и формирования финансовых результатов обычной деятельности экономических субъектов. Думает-

ся, что расходы представляют собой управляемое и неуправляемое уменьшение финансовых результатов, имевших место в отчётном периоде, и при отрицательном значении (убытках) вызывающих соответствующие изменения экономической выгоды и капитала коммерческого предприятия. Семантический анализ рассмотренных определений затрат и расходов с позиции выстраивания зависимости «затраты – расходы – доходы» показывает, что наряду с различиями они имеют общие признаки: и те, и другие означают финансовые траты, понесённые экономическим субъектом за отчётный период. При этом, как было сказано ранее, затраты апостериори предполагают создание и продажу продукта труда, формирование его себестоимости, получение оптимальных доходов от продажи, а расходы означают траты, понесённые вне обычной деятельности, включая траты непроизводительного характера, и не приносящие дохода. По существу, каждая статья расходов представляет собой траты, которые уменьшают сумму бухгалтерской прибыли либо увеличивает сумму невозмещённых убытков. Расходы по образующим их направлениям можно разделить на 3 группы. К первой группе относятся расходы, управляемые (ожидаемые) и планируемые в бюджете экономического субъекта. Эту группу расходов необходимо разделить на 2 подгруппы:

1) расходы, предопределяемые безальтернативностью исполнения налоговых обязательств, предусмотренных нормами российского налогового законодательства (кроме невозмещаемых и включаемых в текущие затраты обычной деятельности): налог на прибыль и другие налоговые платежи, возмещаемые из средств нераспределённой прибыли;

2) планируемые: расходы на выплату процентов по ценным бумагам; убытки от предполагаемого списания морально устаревших объектов основных средств; формирование оценочных резервов; списание с бухгалтерского учёта дебиторской задолженности, по разным причинам нереальной для возмещения; уценки внеоборотных активов по результатам их переоценки, намеченной на отчётный год; другие подобные расходы, предусмотренные в последней редакции ПБУ 10/99.

Североамериканские и некоторые российские специалисты относят к этой подгруппе управленческие и коммерческие (сбытовые) затраты, называя их расходами периода (Period expenses) [4]. Включение упомянутых затрат непосредственно в себестоимость проданных продуктов труда, вполне логично, поскольку они не выражают физическую форму продукции; не случайно системой Директкостинг такой подход декларируется единственно приемлемым. Однако, соглашаясь

с этим, необходимо оговориться, что при проектировании цен продажи и прогнозировании перспектив поддержки экономической выгоды должны приниматься во внимание полные затраты на производство и продажу конечных продуктов труда.

Вторую группу составляют непланируемые расходы. Они появляются вследствие нарушения администрацией экономического субъекта договорных обязательств перед кредиторами, законодательных норм разного уровня, а также результатов продажи бизнеса или его отдельных сегментов по ценам ниже рыночных. Основную часть рассматриваемых расходов составляют непроизводительные расходы (штрафы, пени, неустойки и т.п.). Их наличие свидетельствует о допущенных администрацией экономического субъекта просчётах в функционировании обычной деятельности. Вместе с тем такие расходы при своевременном реагировании могут подтолкнуть руководство к принятию эффективных решений и их реализации по оздоровлению экономики предприятия.

В третьей группе должны быть представлены случайные расходы, образующиеся в результате обстоятельств непреодолимой силы: редких, нетипичных, экстраординарных событий в обычной деятельности экономического субъекта (убытки от резких изменений курса инвалюты, существенного обесценения ценных бумаг и запасов, стихийные бедствия и неизбежные расходы на ликвидацию их последствий и т.п.). Для создания учётной информации, полезной для использования в управлении экономикой предприятия, важно, чтобы в число объектов учёта затрат, устанавливаемых учётной политикой, были включены все структурные подразделения – носители затрат (центры затрат) независимо от их степени их участия в создании конечных продуктов труда и доли в общих затратах экономического субъекта. Такой подход придаёт учётной информации те полезные аналитические и контрольные свойства, к которым проявляют особую заинтересованность системы управления экономикой предприятий.

Между тем, ещё в самом начале индустриализации в практике отечественного производственного учёта начал процветать и благополучно продолжает существовать в наше время принцип укрупнения объектов учёта затрат, выражающийся в основном в повсеместном применении комплексных статей косвенных затрат, структурируемые далеко не по однородности их экономического содержания и принадлежности к объектам – носителям затрат. В настоящее время затраты на целые виды обычной деятельности, в их числе имеющие определённую значимость, «растворены» в обезличенных статьях упомянутых косвенных затрат. Как показывают исследования, проведённые

кафедрой бухучёта ННГУ им. Н.И. Лобачевского, это относится к деятельности по охране окружающей среды и производству биологически чистой продукции, повышению качества продукции, технике безопасности и промсанитарии и некоторым другим. Затраты на материально-техническое снабжение учитываются в оборотах счетов 10, 15, 16 и 26, на сбытовую деятельность – счетов 44 и 26. Укрупнение объектов учёта затрат, возможно, было оправданно в 30–80 годах при том уровне фондовооружённости учётного труда, но современные технические средства учёта обеспечивают (если их рационально использовать) совсем другие возможности формирования номенклатур объектов учёта затрат, и имеются все предпосылки к отказу от их обезлички.

Неоправданное укрупнение объектов затрат породило ту же тенденцию в методиках формирования учётных номенклатур объектов калькулирования производственной себестоимости как всей массы товарной продукции, так и единиц продуктов труда. В качестве типичного примера можно привести практику обезлички затрат, характерную для хлебозаводов, где применяется лишь один калькуляционный объект – «Хлебобулочная продукция», состоящий из 6 наименований хлеба, и до 70 торговых наименований тортов, печенья и других наименований хлебобулочной продукции с разбросом показателей (от нижних значений) материалоемкости до 350 %, энергоёмкости – до 160% и цен розничных цен более чем на 400%. Очевидно, что при таких исходных не может быть и речи о достоверности данных о производственной себестоимости товарной продукции, ни показателей рентабельности производства и самих конечных продуктов труда. Хлебобулочные заводы далеко не единственные, несопоставимые объекты калькулирования применяются на предприятиях машиностроения с массовым и крупносерийным типами производств и большой номенклатурой выпускаемой продукции, строительных конструкций и материалов, молочной промышленности и многих других. Главная цель будет достигнута – финансовые результаты от продаж продуктов труда будут сформированы, но аналитическое качество и обоснованность учётной информации о затратной структуре финансовых результатов останется невысоким. Необходимо отметить, что так называемый «котловой» учёт зарождается не в учёте (здесь он продолжается), а в самом начале – в формировании прямых и косвенных затрат, при котором проектируются и утверждаются суррогатные нормы в виде стоимостных или натуральных, но необоснованно укрупнённых нормативов на продукты труда в целом или в виде плановых нормативов, рассчитанных по итоговым уровням предыдущего отчётного периода. Это не значит, что укрупнённые нормативы нужно поставить вне закона:

сводные нормы и нормативы бесспорно нужны, но они должны быть целиком основаны на индивидуальных нормах, проектируемых по инженерным стандартам.

Критерии признания калькуляционных объектов должны строго соответствовать всем типам производственной деятельности (для них нет учётной градации производства на основное, вспомогательное и обслуживающее – есть типы производства, как таковые), технологическим процессам, включая лингвистические, другим индивидуальным и отраслевым особенностям конкретного производственного предприятия. В число объектов калькулирования себестоимости на предприятиях с большой номенклатурой выпускаемой продукции необходимо включить однородные группы товарной продукции с примерно одинаковыми технико-экономическими характеристиками: отклонения от текущих норм затрат фактических затрат внутри упомянутых групп незначительные, и ими можно пренебречь. В формате данной статьи трудно охватить все, даже основные, вопросы в их прямой связи с объективной необходимостью совершенствования производственного учёта; в статье изложены лишь некоторые из них. Ждут своих исследователей назревшие вопросы разукрупнения комплексных затрат, особенно выделения из них прямых затрат, учёта видов самостоятельных интеллектуальных обычной деятельности экономических субъектов, системы оценки фактических затрат топливно-энергетических, материалов, производственных отходов. Нуждается в изучении система рисков в производственном учёте и не малое количество других вопросов, связанных с адаптацией бухгалтерского учёта в цифровой экономике.

Литература

1. Все положения по бухгалтерскому учёту. М., Издательство «Эксмо», 2018. 224 с.
2. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учёт / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. М.: Магистр: ИНФРА–М, 2015. 270 с.
3. Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская. Международные стандарты финансовой отчётности и современный бухгалтерский учёт.: учебник для вузов, 2-е издание. М.: Магистр: ИНФРА – М, 2019. 568 с.
4. Хонгерн Ч.Т., Фостер Дж., Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / предисл. и ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика. 1995. 411 с.

TERMINOLOGY AS THE BASIS OF QUALITY RUSSIAN PRODUCTION ACCOUNTING

I.E. Mizikovsky, *Head of the Department of Accounting*

Doctor of Economics, Professor

E.A. Mizikovsky, *Professor, Department of Economics of Enterprises and Organizations, Doctor of Economics, Professor*

National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky

Nizhny Novgorod, Russia

The article deals with the fundamental professional terms that make up the methodology of modern Russian production accounting, in which one of the defining qualitative indicators of cost is formed according to the accounting rules—the cost of manufactured and sold final products of the enterprise's labor. The economic essence of costs, expenses and expenses is proved; the scope of their application is defined, the economic difference and unity between them are identified, their role in the formation of costs and the cost of labor products is determined. The author suggests grouping expenses according to their impact on the economy of organizations. There are significant shortcomings in the nomenclature of cost accounting objects and objects for calculating the production cost of commodity products practiced by economic entities, as well as shortcomings in the design of current norms and cost norms. We recommend measures to streamline the terminology and other components of Russian production accounting, which can be used to streamline existing Federal accounting standards and form accounting policies for economic entities, as well as for University students studying in economic specialties.

Keywords: *Costs, expenses, grouping of expenses, method and methods of production accounting, cost composition, objects of calculation.*

М. А. Городилов,
декан экономического факультета,
заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., доцент,
И. Г. Белявцева,
студентка 4 курса бакалавриата направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Пермь, Россия

ЦИФРОВИЗАЦИЯ И РОБОТИЗАЦИЯ АУДИТА

В статье рассмотрены этапы внедрения информационных систем в аудит, различия между понятиями «цифровизация аудита» и «роботизация аудита». Показаны изменения, которые влечет за собой привлечение искусственного интеллекта к аудиторской проверке. Рассмотрена позиция отечественного аудита относительно использования информационных систем в процессе проверки.

Ключевые слова: цифровой аудит, цифровизация аудита, роботизация аудита, искусственный интеллект.

На сегодня понятие «цифровизация» имеет большую популярность в самых разных сферах экономики и общественной жизни в целом. Термины «цифровая экономика/аудит», «цифровизация экономики/аудита», «роботизация экономики/аудита» цитируются в РИНЦ с начала 2000-х годов по сегодняшний день.

Таблица 1

Количество статей, имеющих указанные ключевые слова (по данным наукометрической базы РИНЦ [10] на 01.05.2020)

Термин	Количество статей (упоминаний)	Упоминания по годам
Цифровая экономика	12 517	2003-2020
Цифровизация экономики	579	2017-2020
Роботизация экономики	6	2017-2019
Цифровой аудит	11	2015-2020
Цифровизация аудита	3	2019
Роботизация аудита	2	2018

Из табл. 1 следует, что термин «цифровая экономика» встречается более 10 000 раз. Его исследование начато в 2003 году и продолжается до сих пор. Понятия «цифровизация» и «роботизация» применительно к экономике и аудиту употребляются намного реже. Чем вызван такой разрыв в количестве упоминаний данных терминов будет рассмотрено далее.

Термин «цифровая экономика» довольно молод. Впервые его использовал Николас Негропonte (американский ученый Массачусетского университета) в 1995 году. Негропonte использовал термин в связи с интенсивным развитием информационных технологий для разъяснения коллегам преимуществ новой экономики в сравнении со старой [14].

Сейчас термин «цифровая экономика» закреплён в России на законодательном уровне. Его трактование можно найти в Указе Президента № 203 от 09.05.2017: «цифровая экономика – хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг» [5].

Термин «аудит» происходит от латинского «audio» - «слушать» или «проверять». Исторические предпосылки появления аудита отмечаются ещё в Древнем Египте, когда чиновники совмещали функции учета, управления и контроля. Становление аудита в том качестве, в котором он понимается сейчас, начинается в середине XIX века в Англии и Франции [8].

Первоначально аудит проводился сплошным методом и вручную, поскольку систем автоматизации труда еще просто не существовало. Однако, с развитием общества и производства на аудите также стали отражаться веяния времени. Схематично этапы внедрения информационных систем (ИС) в аудиторскую деятельность представлены на рис. 1.

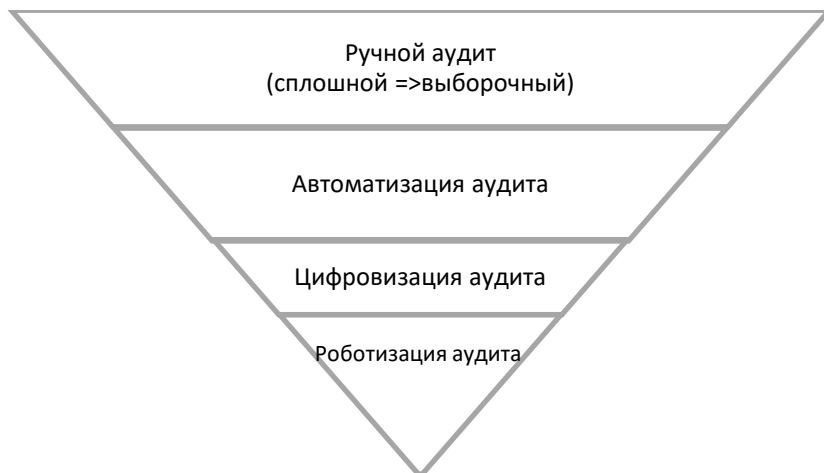


Рис. 1. Этапы внедрения ИС в аудит

Приведенная схема представляет собой инвертированную пирамиду. На ней прослеживаются две зависимости от понижения уровня пирамиды:

- Чем ниже уровень, тем «моложе» процесс. Так, первое внедрение ИС в аудит (автоматизация) началось в XX веке, а роботизация, по мнению многих экспертов, только начинает развиваться. Появляются первые предпосылки для разработки роботизированных систем аудита.

- Чем ниже уровень, тем меньше трудозатраты для проведения аудиторской проверки и больше роль программного обеспечения. Автоматизация и цифровизация забирают на себя некоторые процессы, которые ранее выполнял человек. Например, составление аудиторской выборки, расчет уровня существенности, расчет аналитических показателей. Роботизация же предполагает практически полное исключение человека из процесса проведения аудита – с этой целью разрабатываются компьютерные платформы, которые смогут проводить проверку бухгалтерской отчетности самостоятельно и удаленно. В таком случае исключается так называемый человеческий фактор – ошибки невнимательности, случайные искажения показателей. Однако, и в условиях роботизации, аудитор (человек) всё же остается – его роль смещается с рутинной проверки информации на изучение результатов деятельности компьютерных программ и применение профессионального суждения для более обоснованного решения относительно пра-

тельности составления аудируемой информации (бухгалтерской отчетности) [6].

Термины «цифровизация» и «роботизация» только набирают популярность у отечественных исследователей, об этом свидетельствует уровень их использования в РИНЦ по сравнению с «автоматизацией». Последний термин упоминается в журналах периодической печати с 1955 года. Сравнительные данные представлены на рис. 2.



Рис.2. Количество упоминаний ключевых слов в РИНЦ на 01.05.2020 [10]

Разберем термины «цифровизация» и «роботизация» более подробно.

Термин «цифровизация» в различных источниках трактуется по-разному, приведем некоторые значения:

- преобразование информации в цифровую форму (digitization) [13];
- переход с аналоговой формы передачи информации на цифровую [4];
- процесс, направленный на изменение процессов, в ходе которого происходит активное внедрение цифровых технологий во все сферы жизнедеятельности человека путем «оцифрования» [7].

Аккумулируя данные трактовки, можно сформулировать определение термина «цифровой аудит» – это аудит, осуществляемый

при помощи оцифрованных данных и специальных информационных систем, позволяющий осуществлять обработку больших объемов информации для проведения анализа и вынесения мнения о достоверности проверяемой отчетности.

Современные аудиторские программы должны отвечать требованиям международных стандартов аудита (МСА) и регионального законодательства (например, законодательства Российской Федерации). Также они должны иметь функции экспорта/импорта данных из основных бухгалтерских и общих пользовательских программ. Например: 1С, Галактика, Oracle, MS Word, MS Excel. Нужно отметить, что на сегодняшний день, на российском рынке к таким требованиям наиболее приспособлены программы AuditXP и IT Audit. Однако в качестве прикладных программ, на отдельных этапах аудита, могут быть использованы и другие:

1. Ваш финансовый аналитик.
2. ФинЭкАнализ Онлайн.
3. «Аудиторская выборка»- Обработка для программы 1С-

Предприятие 8.2 (8.3).

4. AuditModern.
5. Microsoft Excel.
6. Microsoft Word.
7. Microsoft PowerPoint.
8. Audit Expert.
9. Справочно-правовые системы «КонсультантПлюс», «Гарант», «Кодекс», «Главбух» и др.

По мнению А. В. Посохиной, прикладные программы могут быть использованы в ходе аудиторской проверки для:

- редактирования и печати основных типовых форм рабочих документов аудитора, отчетов и заключений;
- проведения алгоритмизированных расчетов, обработки табличных данных;
- поиска и уточнения различной информации (справочно-правовые системы);
- формирования запросов к электронной базе данных, формируемой в автоматизированной системе бухгалтерского учета;
- копирования баз данных;
- проверки отдельных расчетов, выполняемых на участках учета автоматизированной системой бухгалтерского учета;
- построения альтернативного баланса с использованием базы данных бухгалтерского учета;
- проведения экономического анализа;

- экономического моделирования и прогнозирования [6].

Стоит также отметить, что наиболее крупные аудиторские компании (PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst&Young, KPMG) применяют собственные цифровые программы, разработанные внутренними IT-специалистами с учетом специфики каждого отдельного аудитора-гиганта.

Следующим этапом развития использования информационных систем в аудите является роботизация:

- использование интеллектуальных робототехнических комплексов, функциональные особенности коих состоят в достаточно гибком реагировании на изменения в рабочей зоне (в психологическом аспекте) [2];
- автоматизация производства на основе внедрения промышленных роботов [3];
- автоматизация ручного или рутинных видов умственного труда человека с применением роботов [1].

Итак, под «роботизацией аудита» нужно понимать проведение аудита с использованием искусственного интеллекта или робота.

На рис. 3 представлены предпосылки, появление которых в деятельности аудиторской компании свидетельствует о необходимости внедрения роботизированных платформ проведения аудита.

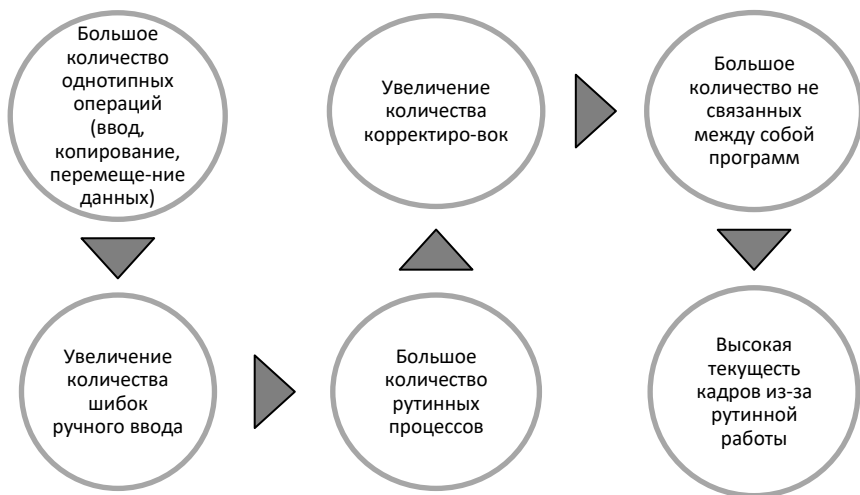


Рис. 3. Предпосылки внедрения роботизированных систем проведения аудита

При использовании компьютерных программ в ходе проведения аудита (этап цифровизации) возможно применение двух – трех и более не связанных между собой программных продуктов. В таком случае перенос информации из одной программы в другую может выполняться вручную, либо выгрузки нужно тщательно проверять на наличие ошибок, искажений и технических неполадок, возникающих при переносе. Такие операции однотипны, рутинны и вызывают «замыливание» сотрудника – в ходе выполнения одинаковой монотонной работы увеличивается вероятность пропуска ошибок. В таких условиях увеличивается неотъемлемый риск и риск средств контроля при проведении проверки, что может снизить уверенность во мнении, которое выносится относительно аудируемой информации [8]. Далее у такого сотрудника происходит эмоциональное и профессиональное выгорание и, зачастую, он меняет место работы из-за отсутствия карьерного роста. Предполагается, что внедрение роботизированной платформы исключит необходимость таких переносов, снизит количество однотипных операций, повлияет на величину аудиторского риска и позволит аудитору передать такие операции на контроль информационной системе.

Искусственный интеллект (ИИ) в аудите уже используется для анализа реестров данных, обнаружения расхождений и рисков, связанных с ними. На сегодняшнем этапе роботизации, ИИ может заменить младших специалистов аудиторских организаций. Он в состоянии загрузить в общую систему огромные массивы информации, такие как журнал проводок аудируемого лица, список контрагентов, главную книгу, первичные учетные документы, договоры с контрагентами и многое другое. Также ИИ может проанализировать загруженные данные на отклонение от «нормальных» показателей и выдать аудитору список подозрительных документов или операций для дальнейшей детальной проверки человеком.

Главное отличие ИИ от обычных цифровых программ в том, что он «запоминает» весь обработанный информационный массив и учитывает свои прошлые выводы при проведении следующих операций. Таким образом, искусственный интеллект обучается и совершенствуется, что исключает повторение его прошлых ошибок в будущем.

Отличие же ИИ от человека состоит в том, что, с одной стороны, аудит возвращается в сплошной формат – вновь, как в XIX веке, могут быть проверены все операции бухгалтерского учета за исследуемый период. С другой стороны, учитывая, что за год (или иной отчетный период) в бухгалтерском учете аудируемого лица может быть

проведена не одна сотня тысяч операций, значительно возрастает уверенность относительного мнения, составленного аудитором [9].

Эксперты аудиторской компании Ernst&Young в рамках доклада «Роботизация бизнес-процессов для повышения эффективности» в 2017 году [12] представили ряд технологий, последовательное введение которых обеспечит правильное комплексное внедрение искусственного интеллекта в деятельность аудиторской фирмы. Список технологий представлен в табл. 2.

Таблица 2

Технологии для внедрения роботизированного аудита в компании [12]

Вид технологии для повышения эффективности	Ценность технологии	Особенности технологии
Усовершенствование рабочих процессов	Обмен структурированной информацией	-
Оптимизация процесса при роботизации	Роботизация бизнес-процессов или имитация действий человека	Повторяющиеся операции по четким правилам; Перенос и сверка данных между программами; Контроль обновлений и рассылка уведомлений
Статистическое (машинное) обучение	Умная автоматизация - частичная имитация работы человеческого интеллекта	Анализ выполненной работы; Моделирование для принятия решений в будущем; Обучение и адаптация к меняющимся условиям
Понимание и применение этических суждений	Социальная роботизация - имитация человеческого интеллекта	-

На данный момент, роботов-аудиторов существует немного, и все они находятся на стадии активной разработки и совершенствования. Одним из ярких примеров использования ИИ в аудите является платформа «Клара» компании KPMG International [11].

По данным официального сайта компании, разработка роботизированной платформы начата в 2017 году. «Клара» основывается на Microsoft Azure и представляет собой платформу интеллектуального аудита, которая впоследствии разработки должна преобразоваться в некую систему ИИ для осуществления облачного аудита. «Клара» обладает единым облачным источником информации. Она предназна-

на для обеспечения сотрудникам компании глубины понимания рисков и аномалий в аудируемой информации, а также для доступа к максимально широкому спектру аудиторских процедур в соответствии с МСА.

На рис. 4 представлены возможности, предлагаемые платформой «Клара». Нужно отметить, что данная разработка ИИ является собственностью компании и используется только в её филиалах. Однако информация о платформе находится в открытом доступе на сайтах компании и в источниках массовой информации.

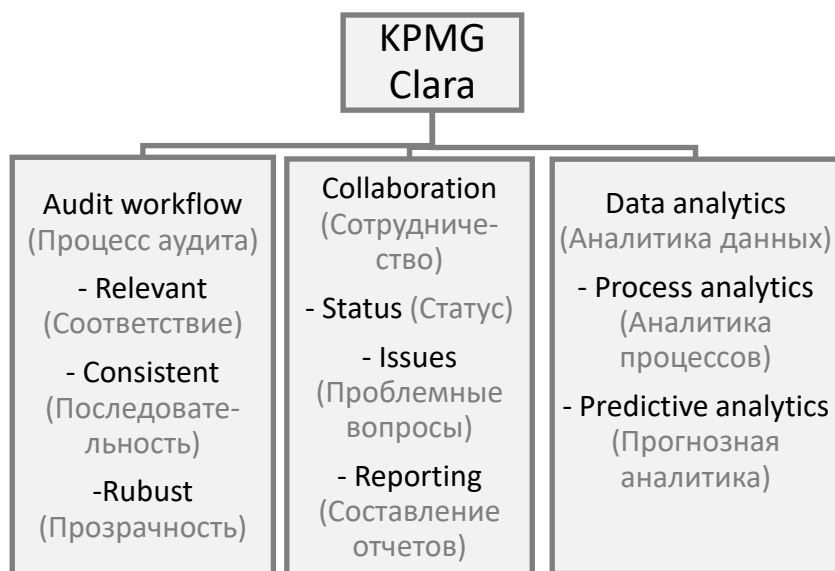


Рис. 4. Возможности платформы интеллектуального аудита компании КПМГ [11]

Итак, в данной статье рассмотрены понятия цифровизации и роботизации аудита, а также их отличия в уровне использования информационных систем в процессе проведения аудита.

Необходимо учесть, что, по мнению ведущих экспертов в области аудита, внедрение роботизированных систем в аудит в России – вопрос завтрашнего дня. Сегодня такие системы начинают развиваться в западных странах – на родине большой четверки аудиторских компаний, именно они первыми разрабатывают собственные платформы цифрового и роботизированного аудита. О применении ИИ для целей

аудита бухгалтерской отчетности в России пока нет никакой достоверной информации. Россия сейчас находится на этапе цифровизации аудита и активно её развивает. Об этом говорит разработка специальных аудиторских программ типа AuditXP и IT Audit.

В связи с внедрением цифровых информационных систем, достаточно остро встает вопрос об исключении человека из процесса аудита и «вымирании» профессии аудитора. И российские, и зарубежные эксперты сходятся во мнениях относительно этого вопроса – ИИ не может полностью заменить человека. В первую очередь, роль человека в аудите заключается в грамотном применении профессионального суждения, обучить ИИ такой функции на данный момент не представляется возможным. Также аудитор даже с применением роботизированной платформы всё же контролирует процесс проведения аудита, заключает договоры и обсуждает отдельные моменты проведения проверки с аудируемым лицом [9].

Внедрение информационных систем в аудит способствуют повышению экономической эффективности аудита (снижению затрат на каждый отдельный проект) и конкурентоспособности аудиторской организации. Обратная сторона процесса цифровизации аудита – повышение риска утечки конфиденциальной информации, соответственно, каждая компьютерная программа, используемая аудитором должна быть надежной и проверенной. Качество аудиторской проверки не должно снижаться от использования информационных систем, наиболее сложные для искусственного интеллекта вопросы должны решаться человеком. Развитие аудиторских программ и платформ способствует изменению роли человека в процессе проверки, следовательно, со временем может измениться само понятие профессии «аудитор».

Список литературы

1. Бутаков В. Фаградянц И. Политехнический терминологический толковый словарь. М. ЭТС (Электронные и традиционные словари). 2014. [Электронный ресурс]. URL: http://technical_terminology.academic.ru.
2. Головин С. Ю. Словарь практического психолога.: Харвест. Минск. 1998. 301 с.
3. Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка. Толково-образовательный. М. 2000. 1209 с.
4. О концепции обеспечения жителей города Москвы телекоммуникационными услугами для получения социально значимой информации путем создания условий равного доступа к кабельному те-

левидению и интернет-ресурсам. Распоряжение Правительства Москвы № 2215-РП от 11.10.2010.

5. О стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы. Указ Президента РФ № 203 от 09.05.2017.

6. Посохина А. В. Современные подходы к автоматизации аудита // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. № 9. 2018. С 133-140.

7. Хомякова С. С. Трансформация и закрепление термина «цифровизация» на законодательном уровне // Молодой ученый. № 41 (279). 2019. С. 9-12.

8. Шешукова Т. Г., Городилов М. А. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. Перм. гос. ун-т. Пермь. 2012. 185 с.

9. Искусственный интеллект в аудите: снимаем налет мистики. URL:

https://gaap.ru/articles/Iskusstvennyy_intellekt_v_audite_snimaem_nalet_mistiki/ (Дата обращения: 02.05.2020).

10. Научная электронная библиотека. URL: <https://elibrary.ru/> (Дата обращения: 01.05.2020).

11. Официальный сайт компании KPMG. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/audit/kpmg-clara.html> (Дата обращения: 01.05.2020).

12. Роботизация бизнес-процессов. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-robotics-contact-centers/\\$FILE/ey-robotics-contact-centers.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-robotics-contact-centers/$FILE/ey-robotics-contact-centers.pdf) (Дата обращения: 01.05.2020).

13. Толковый словарь по информационному обществу и новой экономике. URL: http://information_society.academic.ru (Дата обращения: 02.05.2020).

14. Что такое цифровая экономика. URL: <https://elibrary.ru/defaultx.asp> (Дата обращения: 01.05.2020).

AUDIT DIGITALIZATION AND ROBOTIZATION

Gorodilov M.A., *Dean of the faculty of Economics, head of accounting, audit and economic analysis Department*

Dr. of Economics

Belyavtseva I. G., *4 year undergraduate student in Economics, profile «Accounting, analysis and audit»*

Perm State University

Perm, Russia

The article discusses the stages of implementing information systems in auditing, the differences between the concepts of «digitalization of audit» and «robotization of audit». Shown are the changes that the involvement of artificial intelligence in auditing entails. The position of the domestic audit regarding the use of information systems in the verification process is considered.

Keywords: *digital audit, audit digitalization, audit robotization, artificial intelligence.*

Н.В. Лазарева,
*профессор кафедры аудита и внутреннего контроля,
д.э.н., профессор,
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет,
Санкт-Петербург, Россия*

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ, ВЕДЕНИЯ УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Рекомендуемый риск-ориентированный подход к осуществлению внутреннего контроля ведения учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, бизнес-процессов направлен на снижение расходов в достижении заданных результатов. Он позволяет выявить значимые риски, оказывающие существенное влияние на эффективность бизнес-процессов, надлежащее ведение учета и формирование достоверной отчетности. Обозначена научная проблема исследования внутреннего контроля с интегральной оценкой рисков и предложены пути ее решения. Рассмотрены тенденции развития и преимущества практического применения учетно-контрольной системы бизнес-процессов. Исследованы риски внутреннего контроля учета основных средств, запасов, финансовых результатов, обязательств по оплате труда, заемному капиталу, бизнес-процессов и отчетности.

Ключевые слова: *учет, бизнес-процессы, отчетность, риск-ориентированный подход, чек-лист*

Обязательность контрольных мероприятий перед составлением отчетности подтверждается включением трудовой функции В/02.6 «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» в трудовую функцию обоб-

ценную «Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта», согласно профессиональному стандарту «Бухгалтер»[2]. Контроль ведения учета и составления отчетности необходимо рассматривать как непрерывный внутренний процесс, осуществляемый посредством контрольных действий перед, во время, после совершения операций в целях обеспечения достоверности данных отчетности, устранения и предупреждения нарушений. Существенными признаются нарушения с высокой вероятностью и последствиями, влекущие значимый риск искажения, влияющий на данные учета и отчетности. Частота и вид контрольных действий определяются значимостью риска, подлежащим классификации в реестре рисков учета и отчетности, с указанием ежегодно актуализируемой информации:

- наименование риска во взаимосвязи с операциями;
- причины риска, значимость риска, субъект риска;
- предложения мер устранения риска;
- отметка о выполнении.

Значимым является риск искажения данных отчетности или данных учета, приводящих к искажению отчетности.

В целях обеспечения достоверности отчетности и надежности внутреннего контроля каждому хозяйствующему субъекту, с учетом особенностей их деятельности, необходимо самостоятельно разработать проверочные чек-листы и применять их в ходе внутренних контрольных процедур. Чек-лист внутреннего контроля ведения учета и отчетности является рабочим документом и подлежит составлению непосредственно в ходе проведения контрольных мероприятий. Каждый пункт чек-листа соответствует одной операции. Разработка чек-листов по всем статьям отчетности есть приоритетная задача должностного лица, осуществляющего составление отчетности, поскольку является фундаментальным инструментом цифровизации.

Для решения научной проблемы исследования внутреннего контроля, интегральной оценки видов рисков, необходимо разработать чек-листы внутреннего контроля бизнес-процессов, ведения учета и составления отчетности. Рассмотрим основные риски учета основных средств, запасов, финансовых результатов, обязательств по оплате труда и заемному капиталу, бизнес-процессов хозяйствующих субъектов, влияющие на достоверность их бухгалтерской отчетности:

1. Риски внутреннего контроля учета основных средств:

- не включаются общехозяйственные расходы в фактические затраты на приобретение основных средств;

- не учитывается, исходя из рыночных цен, первоначальная стоимость при безвозмездном получении основных средств;
- не зачисляется в добавочный капитал дооценка в результате переоценки основных средств;
- не подлежит восстановлению амортизационная премия по всем реализованным основным средствам;
- не признаются доходы реализуемого имущества при переходе права собственности, и другие.

2. Риски внутреннего контроля учета запасов:

- непризнание в запасах потребляемых, продаваемых активов в течение обычного операционного цикла не более года, включая понесенные на производство затраты, не прошедшие всех стадий технологического процесса и приобретенные, созданные объекты имущества недвижимого и интеллектуальной собственности для продажи;
- необеспечение одновременного получения экономических выгод в будущем и определения суммы понесенных затрат на их приобретение;
- необеспечение контроля над наличием и движением ценностей;
- невключение в фактическую стоимость, кроме типичных затрат, величины оценочного обязательства демонтажа, восстановления окружающей среды при приобретении; процентов, связанных с приобретением запасов, подлежащих включению в инвестиционный актив;
- неприменение справедливой стоимости запасов при невозможности ее определения с передачей имущества, включая безвозмездную передачу;
- невключение в фактическую себестоимость ценностей, остающихся от выбытия активов наименьшей из величин: стоимости аналогичных запасов или балансовой стоимости списываемых активов, необходимой для потребления в виде запасов;
- отсутствие в некоммерческой организации оценки наименьшей величины запасов между фактической себестоимостью и чистой стоимостью продажи с признанием в учете расходов на обесценение;
- нераскрытие в отчетности информации о балансовой стоимости запасов, включая те по которым имеются ограничения прав; об остатках резервов; способы расчета себестоимости и последствия их изменений; оплаченные авансы за приобретаемые запасы; выбранного способа отражения учетных положений, другие.

3. Риски внутреннего контроля учета финансовых результатов:

- несоответствие утвержденных финансовых результатов исполненных договоров с данными отчетности;

- непризнание в учете упущенной выгоды неприменения штрафных санкций за нарушение договорных обязательств и занижение прочих доходов, присужденных в судебном порядке;

- отсутствие обоснованности расходования нераспределенной прибыли;

- непризнание выручки и расходов по мере готовности, исходя из подтвержденных работ документально по степени завершенности и не отражение в отчетности их в тех отчетных периодах, в которых выполнены работы, другие.

4. Риски внутреннего контроля учета обязательств по заемному капиталу:

- не подтверждена обоснованность получения заемных средств;

- нецелевое использование заемного капитала;

- не представлены в отчетности обязательства с подразделением от срока их погашения;

- несвоевременный перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную;

- необоснованное отнесение процентов по заемным средствам на прочие расходы;

- не раскрыта в бухгалтерской отчетности существенная информация о заемных обязательствах, о связанных сторонах, о гарантиях и поручительствах, превышающих в несколько раз активы баланса, являющаяся важной для понимания ее заинтересованными пользователями, другие.

5. Риски внутреннего контроля учета расчетов с персоналом по оплате труда:

- установление месячной заработной платы ниже уровня МРОТ;

- включение в аванс премий;

- привлечение к работе без заключения трудовых договоров;

- отсутствие права выполнять работу дистанционно;

- ошибки в расчете рабочего времени;

- необоснованное премирование и другие.

6. риски внутреннего контроля бизнес-процессов:

- превышение запланированного объема ресурсов на входе;

- недостижение заданных показателей на выходе, другие.

7. риски внутреннего контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- числовые показатели статей не представлены в нетто-оценке, а также с учетом существенности;
- в пояснениях не раскрываются применяемые способы оценки активов, обязательств, доходов и расходов, изменения в оценке статей отчетности; и другие.

В целях повышения результативности контрольно-надзорной деятельности может применяться риск-ориентированный подход [4] с сочетанием мероприятий по профилактике нарушений, включая подробное, наглядное информирование хозяйствующих субъектов по вопросам соблюдения требований законодательства и практики применения стандартов; обеспечение регулярного обобщения практики осуществления деятельности контрольных органов.

Современные тенденции развития учетно-контрольной системы бизнес-процессов предприятий различных отраслей экономики имеют характерные им тенденции развития и преимущества практического применения (табл. 1).

Таблица 1

Тенденции развития и преимущества практического применения учетно-контрольной системы бизнес-процессов

Тенденции развития учетно-контрольной системы бизнес-процессов предприятий различных отраслей экономики	Преимущества практического применения обозначенных тенденций развития учетно-контрольной системы бизнес-процессов
Переход на цифровые технологии бизнес-процессов.	Формирование новых возможностей практического применения учетно-контрольной системы для снижения нарушений
Разработка и внедрение технологий блокчейна	При проведении внутреннего контроля позволяет избежать нарушений в осуществлении учетных процедур, достигнуть снижения значимости рисков
Непрерывный внутренний контроль бизнес-процессов и внедрение системы управления рисками с использованием результатов внутреннего контроля бизнес-процессов	Минимизация значимых рисков бизнес-процессов
Прозрачность и оперативность управления активами и обязательствами	Достоверное формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности
Реализация стратегических целей деятельности	Увеличения текущей стоимости бизнеса

Система управления рисками хозяйствующих субъектов должна включать систему внутреннего контроля, позволяющую оперативно выявлять риски свершившихся событий и фактов хозяйственной жизни и прогнозировать их негативные последствия.

Риски хозяйственной деятельности являются результатом существенных событий и обстоятельств, которые могут негативно повлиять на способность предприятия достигать поставленные цели и реализовывать стратегии.

Методы контроля, периодичность проведения контрольных мероприятий определяются особенностями практической деятельности субъекта, реализуемыми им бизнес-процессами. Под бизнес-процессом понимается «совокупность различных видов деятельности, в рамках которой «на входе» используется один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности «на выходе» создается продукт, представляющий ценность для потребителя» [5]. Процесс определен как «совокупность взаимосвязанных или взаимодействующих видов деятельности, преобразующих входы в выходы» [1].

Виды и индексы отдельных рисков представлены в табл.2.

Таблица 2

Виды и индекс рисков

Вид коммерческого риска	Вероятность возникновения(балл), Р	Величина потерь (балл), I	Индекс риска, I _г
Риск форс-мажорных обстоятельств	4	4	16
Риск снижения объемов реализации	3	3	9
Риск зависимости от поставщиков	2	2	4
Риски внутреннего контроля активов, капитала, обязательств	4	3	12
Риски внутреннего контроля бизнес-процессов	2	3	6
Риски внутреннего контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	3	2	6
Риск, связанный с низкой платежеспособностью покупателя	3	2	6
Риск, связанный с повышением закупочной цены товара, работ, услуг	4	1	4
Риск, связанный с работой персонала	1	3	3

Индекс риска определяется по формуле $I_r = P \cdot I$, где:

I_r - индекс риска (интегральная оценка);

P - вероятность возникновения риска;

I - ожидаемая величина потерь.

Показатели эффективности бизнес-процесса рассматриваются как «параметры бизнес-процесса, характеризующие взаимоотношение между достигнутым результатом и использованными ресурсами» [3].

Непрерывный внутренний контроль бизнес-процессов, деятельности хозяйствующих субъектов направлен на контроль:

- над безопасностью изготовленной продукции, оказываемых услуг, реализуемых товаров;
- над надлежащим проведением инвентаризаций активов и обязательств;
- над эффективностью деятельности субъектов при соблюдении норм законодательства, стандартов и правил;
- над достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Алгоритм аудита рисков бизнес-процессов включает:

- выявление рисков и оценка их последствий;
- установление лиц, допустивших совершение действий, приведших к рискам;
- составление Карты рисков;
- мониторинг рисков;
- определение эффективности существующих средств контроля.

Внедрения системы управления рисками с использованием результатов внутреннего контроля бизнес-процессов позволяет:

- владеть информацией о значимых рисках для оперативного реагирования и профилактики нарушений;
- оценить эффективность управленческих решений при соблюдении зон ответственности;
- создавать резервы для покрытия непредвиденных рисков;
- совершенствовать систему непрерывного внутреннего контроля в части управления рисками.

Комплексное изучение системы внутреннего контроля всей совокупности активов, капитала и обязательств позволяет выявить риски бизнес-процессов, недостоверности бухгалтерской отчетности и обоснованно подойти к оценке их значимости и актуализации перед формированием отчетности. Интегрирование внутреннего контроля в систему управление позволяет обеспечить достоверное представление

информации заинтересованным пользователям о финансовом положении хозяйствующих субъектов и реализованных бизнес-процессах.

Таким образом, риск-ориентированный внутренний контроль бизнес-процессов, ведения учета обеспечивает прозрачность и достоверность бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов различных отраслей экономики.

Список литературы

1. ГОСТ Р ИСО 9000-2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь утв. Приказом Росстандарта от 28.09.2015 № 1390-ст.
2. Приказ Минтруда России от 21.02.2019 № 103н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер».
3. Репин В.В., Елиферов В.Г. Бизнес-процессы. Регламентация и управление: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2019. 319с.
4. Федеральный закон от 26.12.2008 N 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (ст. 8.1.).
5. Хаммер М., Чампи Дж. Х. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе. Пер. с англ. СПб.: Издательство С.-Петербургского университета, 1997. 332 с.

RISK-ORIENTED INTERNAL MONITORING OF BUSINESS PROCESSES, ACCOUNTING AND REPORTING

*Lazareva N.V., professor of department of audit and internal control, Doc.Econ.Sci
St. Petersburg State the University of Economics
Saint-Petersburg, Russia*

The recommended risk-based approach to the implementation of internal control of accounting, preparation of accounting (financial) statements, business processes is aimed at reducing costs in achieving specified results. It allows you to identify significant risks that have a significant impact on the efficiency of business processes, proper accounting and the formation of reliable reporting. The scientific problem of studying internal control with an integrated risk assessment is identified and ways to solve it are proposed. The development trends and advantages of the practical application of the accounting and control system of business processes are considered. The risks of internal control of accounting for fixed assets,

stocks, financial results, liabilities for pay, borrowed capital, business processes and reporting are investigated.

Keywords: *accounting, business processes, reporting, risk-based approach, check list.*

М.А. Городилов,

*декан экономического факультета,
заведующий кафедрой учета, аудита
и экономического анализа,*

д.э.н., доцент

А.В. Кадочникова,

*студентка 2 курса магистратуры направления Экономика,
профиль «Аудит и финансовый анализ бизнеса»,
Пермский государственный национальный*

*исследовательский университет,
Пермь, Россия*

АКТИВ, ПРИНЯТЫЙ В АРЕНДУ: ИЗМЕНЕНИЕ МЕТОДОЛОГИИ БАЛАНСОВЕДЕНИЯ

В данной статье проанализировано влияние нового Федерального стандарта по учету аренды 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на методологию балансоведения. Рассмотрены основы возникновения балансоведения как науки в России и за рубежом. Отдельное внимание уделено понятию «актив». Разработано принципиально новое понятие «актив, принятый в аренду». Также был предложен вариант отражения арендованного имущества в бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний, применяющих ФСБУ 25/2018.

Ключевые слова: *балансоведение, аренда, актив, Международные стандарты МСФО, ФСБУ, бухгалтерский учет, профессиональное суждение, бухгалтерская (финансовая) отчетность.*

В течение последних нескольких лет российский бухгалтерский учет вслед за нестабильным и постоянно развивающимся миром претерпевал значительные преобразования: менялись законодательство в области бухгалтерского учета, особенности отражения различных операций и формы отчетности, пересматривались правила налогообложения и т.д. Все эти изменения происходили вследствие смены направления развития отечественного учета в сторону Международ-

ных стандартов, в результате которых даже Положения по бухгалтерскому учету получили статус Федеральных стандартов.

Однако всё это время неизменным оставалось одно – основные принципы балансоведения, которые уже многие годы являются фундаментальной основой методологии бухгалтерского учета и экономического анализа.

Балансоведение – это наука об экономической сущности баланса, принципах его построения, правилах оценки статей и использования балансовой информации в целях эффективного управления компанией [4].

Учение о бухгалтерском балансе в качестве научного направления было сформировано во второй половине XIX века на основании трудов известных российских и зарубежных ученых, среди которых А.П. Рудановский, И.Р. Николаев, Н.С. Лунский, И.Ф. Шер, Э. Шмаленбах и другие. Результатом научной работы данных авторов стало дополнение основных направлений теории бухгалтерского учета – счетоведения и счетоводства – *балансоведением*, которое выступило совершенно новым направлением, обобщающим и дополняющим уже имеющиеся знания.

В конце XIX – начале XX веков европейские юристы впервые стали использовать баланс, основанный на равенстве двух частей – актива и пассива, в качестве основного документа, подтверждающего наличие возможности у собственников организации произвести расчет со своими кредиторами [4]. Часто баланс выступал главной доказательной базой при решении различных экономических споров. В процессе становления новой отрасли права – «бухгалтерского права» - юристами впервые были разработаны основные требования к бухгалтерскому балансу как форме отчетности, которые позднее стали основой для создания основных принципов составления отчетности, согласно российскому законодательству и Международным стандартам финансовой отчетности (табл. 1) [4,14].

Таблица 1

Сопоставление требований, предъявляемых к бухгалтерскому балансу XIX –XX в., и современных принципов составления отчетности

Требование к балансу, предъявляемое юристами XIX –XX в.	Современный аналог (основные принципы составления отчетности, согласно МСФО)
точность	проверяемость или верифицируемость – «verifiability»
ясность	понятность – «understandability»
правдивость	достоверное представление – «faithful representation»

Окончание табл. 1

Требование к балансу, предъявляемое юристами конца XIX – начала XX века	Современный аналог (основные принципы составления отчетности, согласно МСФО)
Преемственность	сопоставимость – «comparability»
единство	полнота – «completeness»

В результате совместной работы ученых-юристов и ученых-экономистов были разработаны теоретические положения и практические рекомендации по построению, структурированию и содержательному наполнению баланса, который со временем стал активно использоваться не только юристами в качестве доказательной базы в судах, но и собственниками в качестве главного источника информации при принятии важных для развития предприятия управленческих решений. Это стало первым шагом к становлению балансоведения как науки, являющейся основой всего бухгалтерского учета. Именно опыт применения баланса юристами являлся источником разработки как зарубежных, так и российских особенностей учета и основных требований, предъявляемых к отчетности.

В советское и постсоветское время отечественными экономистами на основании зарубежного опыта были сформулированы основные принципы балансоведения, которые позже были закреплены в законодательстве в качестве принципов ведения бухгалтерского учета [12,17]. Среди них:

- принцип имущественной обособленности;
- принцип непрерывности деятельности;
- принцип последовательности применения учетной политики;
- принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (применение метода начисления).

Главной характерной чертой бухгалтерского учета в России стало преобладание юридического начала (преобладание «формы» над «сущностью»), которое заключалось в обязательном наличии у компании правоустанавливающих документов на имущество, отражаемое в балансе (выписка из ЕГРН, договор купли-продажи и др.). Только в этом случае организация имела возможность владения, использования, распоряжения и признания в учете актива.

Однако ситуация кардинально изменилась с появлением в ходе реформирования бухгалтерского учета и применения МСФО нового Федерального стандарта бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018), который уже признан российскими бухгалтерами «революционным» [13]. Целью нового стандарта являет-

ся установление требований к формированию информации об объектах аренды в бухгалтерском учете: отражение допустимых правил ведения учета и перечень информации, обязательной для раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В обязательном порядке положения данного стандарта будут применяться при составлении отчетности за 2022 год. Однако компании могут принять решение о его досрочном применении, раскрыв данный факт в пояснениях к отчетности и внося необходимые изменения в учетную политику.

Остановимся на новом ФСБУ [13] и его роли в российской системе бухгалтерского учета. Главной особенностью данного стандарта и его кардинальным отличием от других законодательных актов является то, что впервые в истории российского учета один и тот же объект одновременно будет считаться имуществом двух разных компаний, то есть будет учитываться на балансе как компании-арендодателя, так и компании-арендатора, что полностью нивелирует один из главных принципов балансоведения – принцип имущественной обособленности. Согласно данному принципу в бухгалтерском учете должны быть отражены только те активы, которые законодательно признаются собственностью данной компании. Другими словами, до вступления в силу ФСБУ 25/2018 организация могла отразить имущество на своем балансе только тогда, когда обладала документами, подтверждающими право собственности на данный актив, то есть являлась владельцем юридических прав. Таким образом, только компания-арендодатель могла отражать имущество, сданное в аренду на своем балансе. Компания-арендатор же учитывала арендованные активы на забалансовых счетах.

После вступления нового стандарта по учету аренды в силу, юридическое право собственности на актив теряет свою значимость для бухгалтерского учета. Можно сказать, что меняется само понятие «актива», которое звучит, как «совокупность имущества, принадлежащего организации». Сейчас главным критерием принятия актива к учету становится не его «юридическая принадлежность» компании, а наличие возможности получать экономические выгоды от владения данным активом в будущем, что соответствует принципам Международных стандартов финансовой отчетности [6].

Таким образом, ФСБУ 25/2018 вносит кардинальные изменения в установленные и применяемые в России основы балансоведения [13]. Помимо этого, новый стандарт по учету аренды требует особого внимания бухгалтера при отражении имущества организации в балансе. Необходимым условием, на наш взгляд, является раздельный учет активов, принадлежащих компании на правах собственности, и акти-

вов, принадлежащих организации на основании имеющегося арендного договора или договора лизинга.

Для этого остановимся на самом понятии «актива». Данной экономической категории уделяли внимание многие ученые. В российском законодательстве понятие «актив» появляется только в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике 1997 года, которая действует и в настоящее время [9]. Именно от этого документа отталкиваются все исследователи при формировании собственного понятия. В табл. 2 рассмотрены и проанализированы примеры трактовок понятия «актив», используемых в работах различных авторов, в словарях и нормативных актах.

Таблица 2

Многообразие трактовок понятия «актив» в литературе

Источник	Понятие	Комментарий
«Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» [9]	Активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем	Понятие не в полной мере раскрывает суть «актива», поскольку не содержит информации об измерении объекта учета, наличии юридических прав на него и возможности контроля
МСФО [14]	Актив — это ресурс: 1) который контролируется предприятием в результате прошлых событий; 2) от которого предприятие ожидает получить будущие экономические выгоды.	Данное понятие учитывает возможность получения будущих экономических выгод, однако не затрагивает проблему наличия или отсутствия у компании юридических прав на данное имущество
Словарь финансовых и юридических терминов [16]	Актив - совокупность имущества, имущественных и неимущественных прав (имущество), принадлежащих физическому или юридическому лицу	Термин основан на юридической принадлежности объекта компании, а именно наличии правоустанавливающих документов на имущество. Он не учитывает главные экономические критерии признания объекта активом (выражение, наличие будущих выгод, контроль над объектом и др.)

Продолжение табл. 2

Источник	Понятие	Комментарий
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [15]	Активы - совокупность имущества и денежных средств, принадлежащих предприятию, фирме, компании (здания, сооружения, машины и оборудование, материальные запасы, банковские вклады, ценные бумаги, патенты, авторские права, в которые вложены средства владельцев, собственность, имеющая денежную оценку). В широком смысле слова - любые ценности, обладающие денежной стоимостью.	Данное понятие не учитывает некоторые факторы признания актива, такие как: 1. вероятность наличия или отсутствия правоустанавливающих документов, подтверждающих право собственности компании на актив – в случаях аренды; 2. вероятность возникновения будущих доходов от использования актива организацией и др.
Заббарова О.А. [4]	Активы – это ресурсы организации: 1) Выраженные в денежном измерителе; 2) Сложившиеся в результате событий прошлых периодов; 3) Принадлежащие организации на праве собственности или находящиеся под ее контролем; 4) Способные приносить доход в будущем	Понятие является максимально приближенным к действительности, однако не учитывает особенностей признания компанией арендованного актива, а именно вероятность наличия или отсутствия у компании юридических прав на данный актив
Е.С. Денисенко [3]	Актив – это имущество, являющееся собственностью организации или отдельного лица, имеющее денежное выражение, способное приносить доход и иные экономические выгоды, возникшие в результате прошлых событий	Термин содержит основную информацию об активах, но не раскрывает особенности отражения арендованных активов, на которые у компании нет юридических прав
Нуриев Р.М. [11]	Активы предприятия – это средства, которые обеспечивают денежные поступления их владельцу в форме как прямых выплат (прибыль, дивиденды, рента, и т.д.), так и скрытых выплат увеличения стоимости предприятия, недвижимости, акций, и так далее	Автор акцентирует внимание на денежных поступлениях, однако не уточняет, что именно должно относиться к активам организации и не раскрывает особенности их признания

Источник	Понятие	Комментарий
Бланк И.А. [1]	Активы представляют собой экономические ресурсы предприятия в форме совокупных имущественных ценностей, используемых в хозяйственной деятельности с целью получения прибыли	Понятие содержит особенности дальнейшего использования ресурсов организацией, не раскрывая основные критерии их отнесения к категории «активы»
Воробьев Ю.Н. [2]	Актив – это экономическая категория, характеризующая имеющиеся ресурсы предприятия, которые используются в финансово-хозяйственной деятельности для достижения поставленной цели, и отражаемые соответствующим образом в бухгалтерском балансе	Термин не содержит основные признаки «актива», а лишь кратко раскрывает особенности его дальнейшего использования и бухгалтерского учета
Кирильчук Н.А., Блажевич О.Г. [8]	Активы предприятия – это совокупность его имущественных и неимущественных прав, которые являются результатом прошлых событий, используются в финансово-хозяйственной деятельности, отражаются в денежном выражении в бухгалтерском балансе, способны принести предприятию экономические выгоды в будущем	Автором не учитывается наличие или отсутствие юридических прав на актив

Проведенный анализ данных понятий показал, что на сегодняшний день, на наш взгляд, не существует трактовок, которые бы полностью содержали в себе все особенности и критерии признания объекта активом, однако есть несколько понятий, являющихся максимально наполненными необходимой информацией. Стоит отметить, что данные трактовки термина «актив» были сформулированы до появления ФСБУ 25/2018, поэтому не учитывают особенности отражения арендованного актива. Именно поэтому стоит уделить данному вопросу отдельное внимание.

Новый стандарт учета аренды вносит кардинальные изменения в российский бухгалтерский учет. Согласно п.5 ФСБУ 25/2018 [13], арендатор имеет право не только на получение экономических выгод от владения имуществом, но и на определение методов его дальнейшего использования. Таким образом, он может «владеть, пользоваться и распоряжаться» данным активом, что, согласно ст.209 ГК РФ, подтверждает право собственности арендатора на указанное имущество и позволяет ему отражать арендованный объект в своем учёте. Во избежание путаницы становится целесообразным введение принципиально нового понятия – «актив, принятый в аренду», который значительно отличается от традиционного актива. Главной особенностью является то, что при заключении арендного договора у компании появляется совершенно новый объект имущества, который включает в себя будущие выгоды компании, а не её прошлые затраты.

Таким образом, актив, принятый в аренду – это разновидность выраженного в денежном измерителе актива, который принадлежит арендатору на правах арендного договора или договора лизинга, увеличивает сумму основных активов арендатора, находится под его полным контролем в течение срока действия договора, отражает его возможные будущие доходы и влияет на изменение основных финансовых показателей деятельности.

Согласно ФСБУ 25/2018 [13], арендатор обязан отразить активы, принятые в аренду в учете и, как следствие, в Бухгалтерском балансе. Для этого в обязательном порядке определяется стоимостная величина двух введенных новым стандартом категорий: права пользования активом (отражается в активе Баланса) и Обязательства по аренде (отражается в пассиве Баланса). Стоит отметить, что стандарт содержит рекомендации по определению первоначальной и остаточной стоимости данных объектов. Методика отражения данных активов в учете разрабатывается бухгалтером индивидуально на основании профессионального суждения и законодательства в сфере бухгалтерского учета. В ходе владения указанным имуществом арендодатель обязан

ежемесячно амортизировать право пользования активом, подобно амортизации основных средств, а также регулярно уменьшать обязательство по аренде на сумму перечисленных арендных платежей и увеличивать на сумму финансового расхода.

При раскрытии данной информации в отчетности арендатору также необходимо отделять активы, принадлежащие компании на основании юридических прав собственности, и активы, принятые в аренду. Именно поэтому установленные формы отчетности, несомненно, требуют доработки, поскольку не содержат информации по поводу арендованного имущества.

В данном случае нами рекомендуется относить арендованные активы компании к группе Основных средств, поскольку аренда является долгосрочной (свыше 12 месяцев или одного операционного цикла). Исходя из этого, следует отражать Активы, принятые в аренду, в I разделе баланса «Внеоборотные активы» [7]. Целесообразным становится дополнение стандартной формы бухгалтерского баланса строкой «Активы, принятые в аренду». Поскольку статьи в балансе расположены по степени увеличения ликвидности, данную строку следует разместить, по нашему мнению, между «Отложенными налоговыми активами» и «Прочими внеоборотными активами». При первоначальной постановке активов, принятых в аренду, их следует отразить по их первоначальной стоимости. В следующих периодах данную сумму нужно будет уменьшать на величину амортизации, начисленной в отчетном году (подобно отражению величины основных средств, принадлежащих компании).

Также следует отразить в отчетности величину Обязательства по аренде. Поскольку аренда является долгосрочной, то данное обязательство необходимо отразить отдельной строкой в разделе IV «Долгосрочные обязательства» после «Оценочных обязательств». Предлагаемая нами форма Бухгалтерского баланса будет выглядеть следующим образом (табл. 3) (строки баланса заполняются выборочно при наличии данных, исходя из их существенности):

Таблица 3

Рекомендуемая форма бухгалтерского баланса при применении
ФСБУ 25/2018

Код	Статья баланса	На 31.12.20	На 31.12.20	На 31.12.20
АКТИВ				
Раздел I. Внеоборотные активы				
-	Нематериальные активы	-	-	-
-	Результаты исследований и разработок	-	-	-
-	Нематериальные поисковые активы	-	-	-
-	Материальные поисковые активы	-	-	-
-	Основные средства	-	-	-
-	Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-
-	Финансовые вложения	-	-	-
-	Отложенные налоговые активы	-	-	-
-	Активы, принятые в аренду	-	-	-
-	Прочие внеоборотные активы	-	-	-
1100	ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ I	-	-	-
Раздел II. Оборотные активы				
-	Запасы, в том числе:	-	-	-
-	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	-	-	-
-	Дебиторская задолженность	-	-	-
-	Финансовые вложения	-	-	-
-	Денежные средства	-	-	-
-	Прочие оборотные активы	-	-	-
1200	ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ II	-	-	-
1600	БАЛАНС	-	-	-
ПАССИВ				
Раздел III. Капитал и резервы				
-	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	-	-	-
-	Собственные акции, выкупленные у акционеров	-	-	-
-	Переоценка внеоборотных активов	-	-	-

Окончание табл. 3

Код	Статья баланса	На 31.12.20	На 31.12.20	На 31.12.20
-	Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-
-	Резервный капитал	-	-	-
-	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	-	-	-
1300	ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ III	-	-	-
Раздел IV. Долгосрочные обязательства				
-	Заемные средства	-	-	-
-	Отложенные налоговые обязательства	-	-	-
-	Оценочные обязательства	-	-	-
-	Обязательства по аренде	-	-	-
-	Прочие обязательства	-	-	-
1400	ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ IV	-	-	-
Раздел V. Краткосрочные обязательства				
-	Заемные средства	-	-	-
-	Кредиторская задолженность, в том числе	-	-	-
-	Доходы будущих периодов	-	-	-
-	Оценочные обязательства	-	-	-
-	Прочие обязательства	-	-	-
1500	ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ V	-	-	-
1700	БАЛАНС	-	-	-

ФСБУ 25/2018 вносит существенные коррективы в применяемые в России на протяжении нескольких десятков лет основы балансоведения и бухгалтерского учета. Кроме того, стандарт требует от бухгалтера особого подхода к его использованию, поскольку на данный момент отсутствует необходимая для его применения теоретическая и методическая база: не существует конкретной методики использования стандарта, не разъяснены особенности его первого применения компаниями, отсутствуют регистры учета подобных операций. Также не оценено влияние нового стандарта по учету аренды на финансовое состояние компаний и иные результаты его применения.

Отражение активов, принятых в аренду, в отчетности влечет за собой кардинальные изменения в структуре финансового анализа

предприятия. Новое имущество, возникшее в активах организации независимо от наличия на него юридических прав (их подтверждает исключительно договор аренды или лизинга), значительно увеличит валюту баланса. Помимо этого, изменятся практически все показатели, влияющие на результаты анализа финансового состояния компании, и применяемые ранее формы отчетности.

Таким образом, новый стандарт по учету аренды влияет не только на хозяйственную деятельность одной отдельно рассматриваемой компании, но и на применяемую в России методологию балансоведения в целом. Однако, несмотря на противоречивость ФСБУ 25/2018, он всё же положительно влияет на развитие отечественно экономики, поскольку является максимально приближенным из имеющихся Федеральных стандартов к Международным стандартам финансовой отчетности, а именно к IFRS 16 «Аренда» [5,10]. Его применение сможет обеспечить максимальную достоверность составляемой отчетности, что, несомненно, является неоспоримым преимуществом при оценке компании будущими партнерами.

Список литературы

1. Бланк И.А. Управление финансовыми ресурсами: учебник / И.А. Бланк. М.:Омега-Л, ООО «Эльга», 2011. 768 с.
2. Воробьев Ю.Н. Финансовый менеджмент: учебное пособие / Ю.Н. Воробьев. Симферополь: Таврия, 2007. 632 с.
3. Денисенко Е.С. Экономическая сущность понятия «Активы» и их классификация //Актуальные вопросы экономических наук. 2015. № 44. С. 105-111.
4. Заббарова О.А. Балансоведение: учебное пособие. М: КНО-РУС. 2007. 256 с.
5. Кадочникова А.В. Особенности и основные проблемы применения IFRS 16 «Аренда» // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. Москва. 2019. №20 (476). С.32-39.
6. Кадочникова А.В. Особенности и проблемы первого применения Международных стандартов финансовой отчетности // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике. Пермь. 2018. С. 47-55.
7. Кадочникова А.В. Отличия учета внеоборотных активов по ФСБУ и МСФО // Экономика и управление: актуальные проблемы и поиск путей решения. Пермь. 2018. С.524-533.
8. Кирильчук Н.А., Блажевич О.Г. Определение сущности активов предприятия // Финансовая и учетная политика. 2017. №2. С. 5-10.

9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введенный приказом Минфина РФ от 11.07.2016 № 111н.

11. Нуриев Р.М. Курс микроэкономики: 3-е изд., испр. и доп. М.: 2014. 624 с.

12. О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Федеральный закон №160-ФЗ от 18.07.2017.

13. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н.

14. Официальный сайт Фонда МСФО (IASB). URL: <https://www.ifrs.org/> (дата обращения: 16.04.2020).

15. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М. ИНФА-М. 2011. 597 с.

16. Словарь финансовых и юридических терминов. Доступ на базе справочно-правовой системы «Консультант Плюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.04.2020).

17. Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 (ПБУ 1/2008) утв. Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

RENTED ASSET: CHANGE OF BALANCE STUDY METHODOLOGY

Gorodilov M.A., dean of the faculty Economics, head of accounting, audit and economic analysis department, Dr. of Economics

*Kadochnikova A.V., 2 year magister student of the Economy direction, «Audit and financial analysis of business» focus
Perm State University
Perm, Russia*

This article analyzes the impact of the new Federal Standard for Lease Accounting 25/2018 «Lease Accounting» on the balance sheet methodology. The foundations of the emergence of balance sheet science as a science in Russia and abroad are considered. Special attention is paid to the concept of «asset». A fundamentally new concept «leased asset» has been developed. An option was also proposed to reflect the leased property in the accounting (financial) statements of companies using FSBU 25/2018.

Keywords: *balance sheet, lease, asset, International IFRS, FSBU, accounting, professional judgment, accounting (financial) statements.*

Т.В. Пащенко,
доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент,
П.В. Алексеева,
выпускница бакалавриата направления Экономика,
направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Пермь, Россия

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В настоящей статье рассматривается порядок организации внутреннего контроля над использованием основных средств на основе риск-ориентированного подхода, а также с учетом новых аспектов в отражении арендованных объектов в учете и отчетности. Выделены три направления осуществления контроля: отражение в учете и отчетности, обеспечение сохранности основных средств и оценка эффективности и целесообразности их использования. Обобщены типичные ошибки в учете основных средств и их последствия. Предложена последовательность контроля над арендованными основными средствами, в т.ч. при применении ФСБУ 25/18.

Ключевые слова: основные средства, внутренний контроль, аренда основных средств, рискориентированный контроль.

Актуальность вопроса обусловлена тем, что внутренний контроль является не просто данностью закону или моде, он необходим любому экономическому субъекту и существует объективно, отчасти даже независимо от осознания этого должностными лицами. Без осуществления контроля теряется всякий смысл каких-либо действий. В отношении основных средств данный вопрос тем более важен, так как с развитием экономики основными производственными силами все более становятся технические и технологические ресурсы, а роль человека все больше заключается в контроле и анализе деятельности. Причем это проявляется как в сфере услуг, так и в производстве. С другой стороны, схемы финансирования деятельности все чаще строятся не на прямом вложении средств (тем более для среднего и малого

бизнеса), а на использовании либо заемного капитала, либо заимствованных производственных средств. И во втором случае важность контроля усиливается тем, что возникает не только риск неэффективного использования оборудования, но и возникновения ответственности за причиненный собственнику ущерб. Внутренний контроль является неотъемлемым элементом управления организацией. Как и ведение бухгалтерского учета, его существование нормативно закреплено на законодательном уровне. Однако, такое закрепление есть следствие необходимости реализации учета и контроля как функций управления. Направленность контроля всегда будет связана с направленностью и особенностями деятельности организации. Так, если деятельность обусловлена использованием основных средств, то и вопросы учета и контроля этих объектов и рисков деятельности, с ними связанными, будут наиболее актуальны для организаций. Тратить усилия и средства на организацию тотального контроля, пожалуй, нецелесообразно. Тем более для малых предприятий, где часть организационного функционала объединяется в лице одних и тех же исполнителей. Еще одна особенность сегодняшнего бизнеса – рационализация использования ресурсов. В отношении основных средств это проявляется в том, что организации склонны брать их в аренду, нежели вкладывать средства на их приобретение. Следовательно, меняться будет и направленность контроля над такими объектами.

Если производство является фондоёмким, то есть зависит в основном от функционирования основных средств, проверка учета наличия и сохранности основных средств – главный вопрос внутреннего контроля экономического субъекта, поскольку состояние основных средств прямо влияет на возможность продолжения деятельности такой организации в будущем. Немаловажным является тот факт, что с внутренним контролем неразрывно связана достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентированной на заинтересованных пользователей. Таким образом, внутренний контроль – важнейшая часть системы управления предприятием, позволяющей достигать его цели.

Как минимум, внутренний контроль основных средств должен быть направлен на решение следующих групп проблем:

1. отражение в учете и отчетности самих основных средств и с ними связанных расходов (в частности, точность определения первоначальной стоимости и последующей оценки, соблюдение требований соответствия для документирования бухгалтерских операций, целесообразность применения методов амортизации, правильность формирования налоговой базы по налогам на имущество и прибыль организа-

ций, раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и т.д.).

2. организация сохранности основных средств (в частности, ограничение доступа и использования неуполномоченными лицами, проведение планово-предупредительных ремонтов и своевременного технического обслуживания, физическая охрана основных средств и предупреждение кражи либо случайных повреждений, обеспечение материальной ответственности использующих в своей работе эти средства лиц и т.д.).

3. обеспечение эффективности использования основных средств (в частности, оценка производительности и использования фонда рабочего времени оборудования, выявление неликвидного имущества, оценка целесообразности замены или ремонта оборудования, определение эффективного срока использования оборудования и т.д.).

В настоящее время можно заметить наличие повышенного интереса к категории внутреннего контроля, но единого подхода к определению его понятия не существует. В нормативной и научной литературе можно выделить три основных подхода: внутренний контроль как процесс, система и вид деятельности.

Первый подход отражается в таких документах, как COSO и Информации МФ РФ № ПЗ 11/2013 [6].

В соответствии со вторым подходом, определение «внутреннего контроля» тождественно с определением термина «система внутреннего контроля». Так, Кузнецова Е.В., Сотникова Л.В. в своих публикациях указывают, что внутренний контроль – это «система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций» [4].

Третий подход определяет внутренний контроль как вид деятельности. В частности, В.В. Бурцев, посвятивший разработке теории внутреннего контроля много работ, пишет, что «осуществление субъектами организации, наделенными соответствующими полномочиями, либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами и под их управлением, следующих действий:

- а) определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);
- б) сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации;
- в) оценка отклонений, превышающих предельно допустимый

уровень, и степени их влияния на аспекты функционирования организации;

г) выявление причин данных отклонений» [2].

Обобщив вышесказанные подходы, внутренний контроль можно определить как непрерывную деятельность, осуществляемую руководством и работниками предприятия для обеспечения эффективной деятельности, повышения качества, надежности бухгалтерской отчетности, сохранности активов, соблюдения законодательства и других целей организации.

Несмотря на то, что внутренний контроль необходим для получения достаточной уверенности в том, что цели организации будут достигнуты и все риски несущественны, существует некие ограничения, которые могут мешать выполнению данной задачи. Например, к таким ограничениям могут относиться:

- изменения законодательства, политической обстановки или состояния экономики;
- возникновение ошибок (работники организации могут совершать ошибки по неосторожности либо умышленно в процессе принятия каких-либо решений, ведения бухгалтерского учёта);
- превышений должностных полномочий руководством или пренебрежение (руководители могут пытаться получить выгоду, при этом, скрыв факты);
- сговор между работниками или с третьим лицом.

Неотъемлемые ограничения, связанные с действиями работников и руководства, должны побуждать организацию создавать такую атмосферу, которая не позволит поступать им неправомерно.

Во внутреннем контроле на малых предприятиях экономисты выделяют следующие особенности [8]:

1. отсутствие (ограничение) разделения полномочий сотрудников бухгалтерии, что ведет за собой:

- неправильное неточное разграничение обязанностей и ответственности между сотрудниками, поскольку чаще всего на малых предприятиях работает один – три бухгалтера (небольшой объем обрабатываемой информации);
- ошибки и искажения при введении бухгалтерского и налогового учета (отсутствие контроля);
- невозможность сравнить данные внутри учета (затрудняется постоянный взаимный контроль);
- повышение вероятности мошенничества (учетные работники имеют доступ к активам, которые могут быть сокрыты, украдены и т.д.).

2. всестороннее влияние собственника и персональный контроль руководителя, которое может:

- способствовать увеличению надежности учета в ситуации, если противоположные средства внутреннего контроля невозможны;
- способствовать отступлению от общепринятых процедур контроля, увеличению риска пресечения законодательства, появлению спланированных фальсификаций бухгалтерской отчетности.

Таким образом, можно выявить положительные и отрицательные стороны в организации внутреннего контроля на малых предприятиях. К положительным моментам в отношении внутреннего контроля можно отнести легко устанавливаемую взаимосвязь между работниками предприятия из-за меньшего числа административных уровней, возможность руководства наблюдать практически за всеми происходящими ситуациями, возможность осуществления руководством ежедневного контроля над всеми операциями.

К отрицательным моментам, в свою очередь, можно отнести отсутствие постоянно действующей службы внутреннего контроля, отсутствие возможности тратить большие средства на создание функциональной структуры внутреннего контроля, слабое разграничение обязанностей. С целью минимизации рисков возникновения ошибок и злоупотреблений различные процессы (подготовка первичных документов, отражение их в системе, утверждение операций) должны возлагаться на разных лиц.

Более того, если предприятие планирует развиваться (или, как минимум, оставаться на рынке, что следует исходя из принципа непрерывности деятельности), то оно просто обязано усиливать систему внутренних контрольных процедур. Ведь это и мониторинг ситуации на рынке, и отслеживание использования ресурсов, и своевременное выявление возможных проблем. С другой стороны, современная ситуация такова, что, не изменяясь, не следуя за рынком (причем не только в части покупателей, но и в части поставщиков – они тоже имеют свойство меняться), можно потерять и имеющееся положение на нем. Вот почему даже те организации, которые имеют ограниченный круг потребителей, должны быть интересны с позиции финансовых показателей потенциальным инвесторам, кредиторам, поставщикам. Все это приводит к необходимости представлять информацию в отчетности в таком виде, в каком она сможет достоверно показать преимущества организации.

В ходе исследования авторами были проведены анкетирования и опросы представителей предприятий, которые позволили выделить типовые контрольные процедуры, применяемые на практике. За осно-

бу брались данные производственных предприятий среднего и крупного бизнеса (в частности, энергетических предприятий Пермского края и публичные данные предприятий ЕЭС России). Однако полученные данные также сопоставлялись с опросами субъектов малого предпринимательства. При помощи логического анализа и обобщения теоретического и фактического материала была проведена группировка ошибок и выявлены их последствия.

Напомним, что, согласно действующим правилам, информация об основных средствах раскрывается как в формализованном виде в балансе и пояснениях, так и в неформализованном виде в примечаниях (хотя, про второй тип информации нередко забывают не только малые, но и средние предприятия).

Возможные ошибки в учете основных средств, которые и влекут за собой риск искажения показателей финансовой отчетности и налоговых расчетов, наблюдаемые учеными и специалистами-практиками в области бухгалтерского учета [7], обобщены в табл. 1.

Таблица 1

Возможные ошибки (риски) при учете основных средств

Ошибки	Последствия
Неправильно оформленная первичная документация или её отсутствие	Невозможность принятия к вычету НДС, связанного с приобретением соответствующих основных средств или их частей Невозможность или затруднения определения даты ввода в эксплуатацию Сложность установления сроков полезного использования и, как следствие, расчета амортизационных отчислений и принятия их в качестве расходов по налогу на прибыль Потенциальное искажение базы по налогу на имущество организаций
Неправильное определение первоначальной стоимости объекта основных средств: - включение налога на добавленную	Искажение суммы амортизационных отчислений, и как следствие, искажение затрат разных периодов (как текущего, так и последующих), остаточной стоимости основных

Продолжение табл. 1

Ошибки	Последствия
стоимость в первоначальную стоимость объектов - неполное отражение затрат по приобретению или соору- жению основных средств; - несвоевременное оприходо- вание объектов основных средств	средств, обязательств по налогу на имуще- ство и на прибыль организации
Неверное отнесение опреде- ленного объекта к амортиза- ционной группе, и как ре- зультат, неверное установле- ние срока полезного исполь- зования	Завышение/ занижение размера амортизаци- онных отчислений, что приводит: - в части расчета налога на прибыль – иска- жению суммы расходов и, как следствие, налоговой базы по налогу на прибыль; - в случае использования амортизационных групп в качестве критерия установления сро- ка полезного использования для целей бух- галтерского учета – к искажению отчетных показателей в части остаточной стоимости основных средств и затрат (производствен- ных, управленческих или коммерческих в зависимости от характера использования основного средства), а также исчисления базы обложения налогом на имущество орга- низаций (при включении такого объекта в состав облагаемых данных налогом и ис- пользования при этом в качестве налоговой базы среднегодовой стоимости)
Нарушение правил учета расходов на ремонт, модер- низацию и реконструкцию	Неправильная классификация произведен- ных расходов искажает показатели бухгал- терской и налоговой отчетности в части рас- ходов, а также остаточной стоимости основ- ных средств и капитала в балансе Неверная оценка срока полезного использо- вания и размера амортизационных начисле- ний, особенно в случае изменения парамет- ров использования объекта после рекон- струкции (модернизации, технического пере- вооружения или достройки/ дооборудования)
Неверное отражение уценки и дооценки	Если не ведется пообъектный учет объектов основных средств, стоимость добавочного капитала может быть завышена; следова- тельно, занижается нераспределенная при- быль (непокрытый убыток) в балансе.

Окончание табл. 1

Ошибки	Последствия
Неверное отражение выбытия основных средств (не отражение выбытия, не списание амортизации или переоценки, относящейся к выбываемому объекту или, наоборот, списание объекта после его полной амортизации, в то время как объект продолжает использоваться)	Искажение показателей отчетности и результатов выбытия объекта основных средств При списании используемого объекта есть риск его повторного принятия по итогам инвентаризации в ходе налоговых или аудиторских проверок уже по рыночной цене и повторное включение амортизационных отчислений в состав расходов, а стоимость самого объекта – в налогооблагаемую базу по налогу на имущество организаций (для недвижимого имущества)
Неучтенное имущество	Если при этом искажение информации в бухгалтерской отчетности составляет 10% и более, то минимальный штраф, который может получить организация – 5000 руб.

Оценка рисков учета основных средств представляет собой важнейший элемент системы внутреннего контроля. При оценке рисков учета основных средств необходимо выявлять риски, которые могут повлиять на достоверность учетных данных и показателей финансовой отчетности. Своевременный поэтапный контроль позволит выявить ошибки и нарушения в бухгалтерском и налоговом учете, а также своевременно следить за состоянием объектов основных средств и эффективности их использования.

Отсутствие систематизированной информации о стоимости арендованного имущества, имеющегося у организаций, приводит к недостоверности данных о её имущественном положении в целом. Руководитель или собственник не будут осознавать свои риски, например, в случае крупных поломок или гибели объекта основных средств по вине предприятия, что может привести к неприятным последствиям для организации. Более того, по договорам аренды недвижимости расходы на содержание, издержки по оплате за электрическую энергию в части покупки потерь в переданных объектах, а также убытки от гибели объекта несет, как правило, сама организация.

Рыночная стоимость данных объектов основных средств довольно высокая, а их эксплуатация требует постоянного контроля их состояния ввиду потребности в непрерывном и бесперебойном осуществлении производственного процесса. Любые поломки и сбои в

работе оборудования мгновенно негативно сказываются на эффективности деятельности всего предприятия. В частности, сбои в работе оборудования в любой момент времени могут значительно сократить выручку организации, особенно в отраслях, характеризующихся непрерывностью производственного процесса.

Оценка арендованного имущества на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» не является случайной или условной. В частности, её экономический смысл состоит в том, чтобы отразить стоимостные границы гражданской ответственности арендатора в случае утраты арендованного объекта или его повреждения (согласно ГК или условиями договора). Оценка арендованного объекта может отражать рыночную стоимость такого объекта, нового аналога или сумму арендных платежей, которую предполагается получить арендодателем за срок эффективного пользования объектом. Также является возможным в случае причинения вреда имуществу арендодателя исчисление штрафных санкций в виде не полученных арендодателем от использования имущества доходов (упущенной выгоды). Поскольку именно арендатор отвечает за сохранность полученного в аренду объекта и обязан вернуть его в том же состоянии, в котором получил (с учетом нормального износа).

Оценка арендованных объектов вызывает наибольшие вопросы, так как в нормативных документах по бухгалтерскому учету не только не установлена методика её проведения, но и нет даже общих подходов. Поэтому на практике встречаются разные варианты. Одним из вариантов является включение в договор аренды обязанности арендодателя предоставить информацию о стоимости арендованного объекта (указание ее в акте приемки-передачи). Это позволяет правильно учесть информацию об объекте и упрощает решение спорных вопросов по договору аренды (возмещение ущерба при условии, что в документах указана обоснованная оценка имущества). Однако, в действительности это условие редко включают в договор, поскольку стоимость арендованного объекта не является существенным условием (по законодательству).

Таким образом, бухгалтер, при отсутствии указанной в договоре оценке, должен своими силами определять достоверную оценку арендованных средств (тратить существенные средства на независимого оценщика нецелесообразно). Организации следует установить порядок определения такой стоимости в своей учетной политике (для имущества, о стоимости которого нет информации от арендодателя). Помимо способа оценки необходимо в учетной политике утвердить форму первичного документа, подтверждающего стоимость арендованно-

го основного средства или воспользоваться обычной бухгалтерской справкой.

Наиболее достоверной оценкой имущества может быть признана оценка, исходя из его рыночной стоимости, так как в большинстве случаев именно данная стоимость служит основанием для предъявления претензий со стороны арендодателя по возмещению реального ущерба.

Рыночная стоимость объектов основных средств должна определяться:

- с учетом оставшегося срока полезного использования объекта основных средств (вероятно, что новый объект будет стоить дороже);
- с учетом ожидаемых затрат на ремонт и техническое обслуживание (с точки зрения получения экономических выгод):
 - если объект находится в «запущенном» состоянии, есть вероятность того, что организация будет производить постоянный ремонт этого объекта, то стоимость возмещения будет меньше, исходя из возможности получения экономических выгод;
 - если арендодатель поддерживал хорошее состояние объекта, проводил своевременные ремонты, обслуживание – то, вероятнее всего, стоимость возмещения будет дороже.

Несмотря на то, что такой подход является обоснованным и учитывающим разные факторы, он требует большей трудоемкости как от бухгалтера, так и от иных членов организации, ведь качественные характеристики использования объектов могут оценить только лица, непосредственно использующие такие основные средства. В то же время, это сотрудники имеют свои трудовые задачи, в связи с чем отвлечение их времени еще и на оценку объекта может быть встречено весьма неблагоприятно. Поэтому целесообразность введения многофакторной системы оценки должна просчитываться самой организацией.

Согласно другому подходу, организация может производить оценку арендованного имущества, исходя из суммы арендных платежей за весь срок действия договора аренды [1]. В этом случае все равно действует субъективный подход к оценке только двух сторон договора аренды, а качественные характеристики и действительное состояние объекта, а также потенциальные доходы и расходы от его использования не учитываются (или если и учитываются, то только на момент заключения договора, но, зачастую, не пересматриваются после этого).

Для представления информации с целью осуществления внутреннего контроля над наличием основных средств необходимо также

организовать аналитический учет арендованных объектов основных средств, который будет обеспечивать руководство следующей информацией:

- класс (вид) объекта;
- наименование арендодателя;
- реквизиты договора аренды;
- кадастровый номер (для недвижимого имущества), инвентарный номер;
- материально-ответственное лицо;
- местоположение объекта;
- другие существенные признаки объекта.

Основным регистром аналитического учета является инвентарная карточка учета основных средств. На объект основных средств, полученный в аренду, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете в бухгалтерии арендатора рекомендуется открывать инвентарную карточку [5]. Можно предложить инвентарную карточку учета арендованных основных средств, которая будет содержать в себе наиболее полезные сведения для контроля, анализа и принятия соответствующих решений.

В частности, карточка обязательно должна содержать следующие сведения:

- местонахождение объекта;
- окончание действия договора (для своевременного принятия решения о продолжении или прекращении договора);
- номер последнего дополнительного соглашения (для актуализации данных об изменениях сроков аренды, суммы арендных платежей и т.д.);
- рыночную стоимость (стоимость, которую придется возместить в случае порчи или гибели объекта с отметкой о том, согласована ли эта стоимость с арендодателем);
- наличие неотделимых улучшений с отметкой о том, согласовано ли это с арендодателем (если неотделимые улучшения не согласованы, то в случае расторжения договора арендодатель может не возместить их стоимость);
- затраты арендатора на ремонт (для оценки экономических выгод от использования данного объекта – если объект постоянно выходит из строя и требуется в постоянном ремонте – организации может быть не выгодно его использование);
- другую информацию.

Значимым моментом является срок, на который основное средство приобретено в аренду, а точнее дату окончания действия до-

говора аренды. Эту информацию также целесообразно систематизировать в специальном реестре арендованных основных средств для своевременного принятия решений о продлении или прекращении действия договора, что минимизирует риск разрыва сопутствующих договоров передачи электрической энергии, где участвует арендованное основное средство.

Таким образом, данные синтетического и аналитического учета позволят собрать всю необходимую информацию, оценить риски для принятия каких-либо управленческих решений. Наличие систематизированной информации о наличии и стоимости арендованных основных средств в организации позволит осуществлять внутренний контроль в этой области.

Во-вторых, сохранность арендованных основных средств должна обеспечиваться ответственным лицом. Как правило, материальная ответственность в организациях осуществляется лишь в отношении собственных основных средств. Поскольку ответственным за их хранение является МОЛ (материально ответственное лицо), целесообразно будет разделить его обязанности между теми, кто непосредственно эксплуатирует основные средства, и теми, кто отвечает за эффективность их использования.

В-третьих, если арендованных основных средств в организации много и они оказывают заметное влияние на её финансовое положение и финансовые результаты ее деятельности, необходимо тщательно контролировать все аспекты, связанные с ними:

- условия договора, оценка рисков и возможностей защиты от этих рисков;
- состояние арендованных основных средств оказывает значительное влияние на эффективность их использования – поэтому необходимо контролировать все отклонения в работе объекта, обеспечение условий сохранности объектов, постоянного их осмотра, поддержания в работоспособном состоянии;
- правильное оформление всех документов, связанных с арендой (для признания расходов в целях налогообложения);
- своевременная оплата арендных платежей необходимы для снятия риска расторжения договора, а, следовательно, потери объекта, который приносит доход предприятию;
- любая информация об арендованном имуществе (наличие ремонтов, неотделимых улучшений) необходима для принятия обоснованных своевременных управленческих решений.

Данный контроль стоит осуществлять в форме предварительного, текущего и последующего контроля, что минимизирует риски, связанные с объектом ещё до заключения договора, а также снизит вероятность с одной стороны, поломок, сбоев, с другой стороны, начисления пеней за просрочку и т.д.

Мероприятия по постоянному и непрерывному осуществлению внутреннего контроля арендованных основных средств. Примерный план и срок проведения мероприятий представлены в табл. 2.

Таблица 2

Мероприятия по осуществлению внутреннего контроля договора аренды и арендованных основных средств

Вид контроля	Срок проведения	Сущность проводимых мероприятий
Предварительный	За 2-3 недели до даты заключения договора При приеме объекта	- проверка содержания договора аренды, всех условий; - оценка предполагаемых рисков и возможностей защиты от выявленных рисков (например, риск невозможности продолжения своей деятельности ввиду удержания имущества арендодателем, или право на расторжение договора в одностороннем внесудебном порядке); - сопоставление записей в инвентарных карточках, актам и иным документам, полученным в момент принятия на учет арендованного объекта
Срок предоставления документов о результатах проверки: 3-4 рабочих дня		
Текущий (в период эксплуатации основных средств)	Ежемесячно, ежедневно Ежемесячно,	- наблюдение за арендованным объектом для своевременного принятия мер по устранению отрицательных факторов в работе имущества; - определение своевременного проведения текущего и капитального ремонта - проверка своевременности, правильности и полноты перечисления арендной платы [3]
Срок предоставления документов о результатах проверки: по мере установленного срока проведения проверки и количества проверяемых объектов и документов		
Последующий	Раз в год	- контроль условий договора, их

Вид контроля	Срок проведения	Сущность проводимых мероприятий
	(например, ноябрь-декабрь) Раз в год или реже (в зависимости от типа объекта)	изменение или продление договора (в зависимости от ситуации) - оценка эффективности работы оборудования и целесообразности продолжения договора аренды в отношении данного объекта; - осмотр объекта в присутствии представителей арендодателя для подтверждения состояния объекта и пересмотра его оценки в договоре
Последующий	Раз в год (например, ноябрь-декабрь) Раз в год или реже (в зависимости от типа объекта)	- контроль условий договора, их изменение или продление договора (в зависимости от ситуации) - оценка эффективности работы оборудования и целесообразности продолжения договора аренды в отношении данного объекта; - осмотр объекта в присутствии представителей арендодателя для подтверждения состояния объекта и пересмотра его оценки в договоре
Срок предоставления документов о результатах проверки: 1 неделя декабря		

По результатам последующей проверки по каждому арендованному основному средству необходимо составлять отчет о проверке арендованных основных средств и договора аренды, с указанием результатов, примечаний и ответственных за подготовку данного отчета.

Использование предложенной программы мероприятий позволит сократить затраты времени на сбор и обработку информации и принятие решений. В данном случае организация не несет финансовых затрат, поскольку данный контроль выполняется указанными в отчетах ответственными лицами в рамках своих обязанностей.

Стоит обратить внимание на последние изменения в законодательстве, а именно вступления в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», в соответствии с которым теперь организации обязаны раскрывать информацию об объектах учета аренды, которая способна оказать влияние на финансовое положение организации и ее финансовые результаты [9].

В связи с вышеперечисленными обстоятельствами, можно сделать вывод, что в части внутреннего контроля необходима разработка программы проверки правильности оценки новых объектов уче-

та – права пользования активом и обязательства по аренде. Предлагаемая программа контроля в качестве разъяснений для бухгалтера организации-арендатора представлена в табл. 3.

Таблица 3

Программа контроля оценки объектов учета аренды (если субъект вправе применять упрощенные способы ведения учета)

Объект учета	Правила оценки	Стоимость/результат
Право пользования активом	Договором аренды предусмотрен переход права собственности на предмет аренды или предоставление предмета аренды в субаренду	
	Определена величина первоначальной оценки обязательства по аренде в соответствии с ФСБУ 25/2018 (см. ниже) Выявлены ли арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты?	<определяется экономическим субъектом>
Обязательство по аренде	Сумма величин будущих арендных платежей, которые указаны в договоре, учтена в номинальном выражении Совпадает ли сумма арендных платежей за год с данными в реестре бухгалтера и последним (по дате) дополнительным соглашением к договору аренды?	<определяется экономическим субъектом>

Можно сделать вывод, что в данном случае проблем с оценкой и ее проверкой не возникнет, поскольку суммы для отражения в отчетности будут отражаться в договоре.

Кроме того, организация может принять решение о применении ФСБУ только в отношении договоров аренды, исполнение которых начинается с 1 января 2022 года (при этом, не применяя ретроспективный подход).

Таблица 4

Программа контроля оценки объектов учета аренды (если субъект не вправе применять упрощенные способы ведения учета)

Объект учета	Правила оценки	Результат
Право пользования активом	Предусмотрен переход права собственности на предмет аренды или предоставление предмета аренды в субаренду Срок аренды превышает год или рыночная стоимость предмета аренды превышает 300 000 рублей	
	Определена величина первоначальной оценки обязательства по аренде в соответствии с ФСБУ 25/2018	<определяется экономическим субъектом>

Окончание табл. 4

Объект учета	Правила оценки	Результат
	Выявленные арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты Определены ли затраты в связи с поступлением предмета и приведением его в состоянии, пригодное для использования? (для данной отрасли обычно таких затрат нет, поскольку предмет аренды обычно – недвижимость) Определена величина оценочного обязательства, которое подлежит исполнению арендатором (для данной организации оценочным обязательством будет признаваться только ремонт основных средств)	
Обязательство по аренде	Ставка - процент, по которому бы Общество могло привлечь заемные средства на сопоставимый срок Сумма будущих арендных платежей, приведенная путем дисконтирования Правильно ли применены формулы и выполнены арифметические расчеты?	<определяется экономическим субъектом>
Предполагается ли переход права собственности на предмет аренды в конце аренды?		
Если не предполагается, то балансовые стоимости права пользования активом и обязательства по аренде будут равны Если предполагается, то в качестве стоимости права пользования активом принимается справедливая стоимость предмета аренды		<определяется экономическим субъектом>
Относятся ли возникающие разницы на нераспределенную прибыль?		<определяется экономическим субъектом>

Таким образом, главный бухгалтер сможет точно определить, к каким договорам необходимо применять новый стандарт, а также проверить правильность оценки новых объектов.

Внутренний контроль основных средств в большей мере связан с контролем их материальной стороны. В данной работе представлен ряд аспектов, связанных, в большей мере, с рисками искажения отчетности, исчисления налогов, предъявлением санкций со стороны арендодателя. То есть аспекты, имеющие прямые финансовые последствия и риски дополнительных расходов для арендатора. Основные

мероприятия по совершенствованию контроля над арендованными основными средствами должны в этой части включать:

- организацию ведения забалансового учета арендованных основных средств и порядок определения их стоимости;
- утверждение графиком документооборота сроков проведения инвентаризации имущества и расчетов между арендатором и арендодателем;
- разработку плана проведения проверки и отчета о проверке договора аренды и арендованного имущества;
- разработку программы контроля оценки новых объектов – права пользования активом и обязательства по аренде.

С другой стороны, не стоит забывать, что в условиях постоянно меняющейся внешней среды, развитием техники и технологии все больше рисков несет в себе неэффективное использование основных средств. Оно не имеет рисков прямых финансовых последствий, однако имеет не менее значимые риски снижения темпов производства относительно конкурентов, снижения качества продукции относительно растущих запросов рынка, увеличения упущенной выгоды от экономии за счет интенсивности производства. В каких-то производствах недооценка этих вопросов может стоить перспектив продолжения бизнеса. Этот аспект был поставлен как третья группа вопросов, требующих решения в ходе внутреннего контроля. Решен он может быть за счет постановки аналитической работы на предприятии в части оценки эффективности использования основных средств.

Список литературы

1. Астахова Е. Ю. Арендованное имущество: процедура оценки и отражения в бухгалтерском учете и отчетности арендатора // INTERNATIONAL SCIENTIFIC REVIEW. 2015. № 7(8). С.28-32.
2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2000. 319с.
3. Коровинский А. И. Внутренний контроль, за использованием арендованного имущества // Интернет-журнал НАУКОВЕДЕНИЕ. 2014. № 4(23). С.119.
4. Кузнецова Е.В. Аудит системы внутреннего контроля в среде компьютерной обработки данных: учебное пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 113с.

5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

6. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Информация Минфина России N ПЗ-11/2013.

7. Ошибки в учете основных средств [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mosbuhuslugi.ru/material/oschibki-uchet-osnovnyh-sredstv> (дата обращения 30.05.2019).

8. Пучкова Н.В. Особенности организации внутреннего контроля на малых предприятиях // Вектор экономики. 2018. С. 1-6.

9. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н.

IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL OF LEASED FIXED ASSETS

T.V. Pashchenko,

associated professor of accounting, audit and economic analysis department, Can. of Economics, associated professor

P.V. Alekseeva,

graduate from bachelor Economics direction, Accounting, analysis and audit program

Perm State University,

Perm, Russia

This article discusses the organization of internal control over the use of fixed assets on the basis of a risk-based approach, as well as taking into account new aspects in the reflection of leased assets in accounting and reporting. There are three areas of control: reflection in accounting and reporting, ensuring the safety of fixed assets and assessing the effectiveness and appropriateness of their use. Typical errors in the accounting of fixed assets and their consequences are summarized. The sequence of control over leased fixed assets, including the application of FAS 25/18, is proposed.

Keywords: *fixed assets, internal control, lease of fixed assets, risk-based control*

В. Н. Лемеш,
*доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
в отраслях народного хозяйства,*

к.э.н., доцент,

П. В. Чеченок,
*студентка 3курса учетно-экономического факультета,
специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммер-
ческих и некоммерческих организациях»,
Белорусский государственный экономический университет,
Минск, Республика Беларусь*

БЛОКЧЕЙН КАК СИСТЕМА УЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОЙ И ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

В Республике Беларусь традиционно уделяется значительное внимание передовым технологиям. Исключением не стало использование расчетов цифровыми знаками. При этом, по мнению некоторых авторов, существует ряд проблем в этой области. В статье рассматривается содержание и возможность применения технологии «блокчейн». Ее применение в бухгалтерском учете, а также учет токенов и криптовалюты.

Ключевые слова: блокчейн, токен, бухгалтерский учет, криптовалюта.

Флагманский фестиваль блокчейн-индустрии, демонстрирующий возможности и влияние децентрализованных технологий, BlockShow, а иными словами – ведущая мировая конференция, посвященная блокчейну, децентрализованным технологиям и криптовалютам, в мае 2018 года опубликовала Топ-10 лучших европейских стран для создания блокчейн-компаний в следующем порядке: первое место заняла Швейцария, второе – Гибралтар, далее – Мальта, Соединенное Королевство, Дания, Германия, Португалия, Нидерланды, Финляндия и Беларусь [11]. Однако, в соответствии с рейтингом Doing Crypto Index за 2018 год, новый Топ-10 выглядит совсем по-другому, так как рейтинг не только обращает внимание на другие континенты, но и учитывает последние данные (нормативная база, инициативы, использование блокчейна). Таким образом, он выглядит иначе, а именно: Эстония поднялась на первое место, Австралия – на второе, третье занимает Сингапур, далее – Соединенное Королевство, Япония, Швейцария, Германия, Швеция, Дания и Республика Корея. Беларусь в данном рейтинге расположена на 13 месте [10]. Таким образом, видно,

что Республика Беларусь не располагает достаточной базой для оперативного обновления системы учета и проведения транзакций через блокчейн, однако юрисдикция для регистрации крипто-бирж и крипто-бизнеса достаточно лояльны.

С принятием Декрета Президента Республики Беларусь «О развитии цифровой экономики» от 21 декабря 2017 года №8 [2] в Республике была легализована технология реестра блоков транзакций «Блокчейн», а так же вследствие этого дано право юридическим и физическим лицам, а также индивидуальным предпринимателям владеть, создавать, совершать операции и хранить цифровые знаки – токены.

Для правильного понимания системы следует определить термины «блокчейн» и «токен», а также «криптовалюта».

Блокчейн (в переводе с английского – «цепочка блоков») – это децентрализованная база данных, в которой все записи (блоки) связаны между собой с помощью средств криптографии, иначе говоря – это непрерывная последовательная цепочка блоков с информацией, которая выстроена по определенным правилам.

Создателем блокчейна является Сатоши Накамото, он же и создатель первой криптовалюты – Bitcoin. Технология «блокчейн» была предложена в 2008 году. На её техническое обеспечение и реализацию ушло около 10 месяцев, и в 2009 году она была первый раз применена в том виде, в каком существует сейчас. Изначально, блокчейн стал использоваться как основа Bitcoin, где он играл роль распределенного реестра для всех операций с цифровыми монетами.

Криптовалюта – это разновидность цифровой валюты, учёт внутренних расчётных единиц которой обеспечивает децентрализованная платёжная система (то есть нет внутреннего или внешнего администратора или какого-либо его аналога), работающая в полностью автоматическом режиме. Сама по себе криптовалюта не имеет какой-либо особой материальной или электронной формы, а является просто числом, обозначающим количество данных расчётных единиц, которое записывается в соответствующей позиции информационного пакета протокола передачи данных и зачастую даже не подвергается шифрованию, как и вся иная информация о транзакциях между адресами системы.

Токен представляет собой компактное устройство, предназначенное для обеспечения информационной безопасности пользователя, также используется для идентификации его владельца, безопасного удалённого доступа к информационным ресурсам и т. д. Как правило, это физическое устройство, используемое для упрощения аутентифи-

кации. Можно сказать, что токен является особой разновидностью валюты, которая имеет ценность только в пределах той или иной системы. Их выпускает непосредственно разработчик конкретного проекта путем разовой или ускоренной эмиссии. Таким образом, токены можно сравнить с ценными бумагами, только на «крипто-рынке».

Каким же образом возможно применить технологию «блокчейн» в бухгалтерском учете? Во-первых, по своей сути, технологию «блокчейн» можно сравнить с бухгалтерской программой, используемой для автоматизации учета (1C, SAP и другие), только в максимально примитивном виде. Естественно, это не является положительным моментом, но дает стимул к разработке и совершенствованию системы. Это очевидно, так как изначально технология не создавалась конкретно для целей учета и контроля. Однако, она соответствует некоторым основным принципам бухгалтерского учета. А именно:

- надежность информации: информация, помещенная в систему «блокчейн» является надежной, так как любые изменения в уже записанные блоки невозможны и отсутствует возможность подделки или подмены данных;

- правдивость информации: информации, созданной в блокчейне, можно доверять даже если к контрагенту доверие отсутствует;

- транзакция осуществляется только в том случае, когда она одобрена обеими сторонами, каждая транзакция записывается дважды: в одинаковой сумме у каждой из сторон, то есть факт совершения хозяйственной операции отражается в одинаковой оценке по дебету одного и кредиту другого счета. Это соответствует такому принципу бухгалтерского учета как двойная запись.

Помимо вышеперечисленного, информация системы открыта и одновременно защищена, что обеспечивает ее прозрачность. Однако существует проблема конфиденциальности информации [4]. Но и это считается разрешимым, так как пользователи цепи могут иметь коды-шифры, или так называемые «ключи» для просмотра определенной информации, то есть, использовать приватный блокчейн. В отличие от публичного блокчейна приватный блокчейн контролируется конкретным объектом, который имеет к нему уникальный доступ. Также владелец такого блокчейна сам решает, у кого есть право доступа к реестру. В этом заключается основное преимущество приватного блокчейна над публичным. Используя публичный блокчейн, владельцы бизнеса несут риски, а именно – майнеры и прочие пользователи, для которых реестр находится в открытом доступе, могут скооперироваться и создать так называемую «атаку 51 процента». То есть, такие люди завладевают большей частью вычислительных мощностей и получают

контроль над блокчейном, таким образом, угрожая безопасности бизнеса и хранящимся на нем активам.

Компании «большой четверки» уже начали использовать «блокчейн» в своей деятельности. Так, например, KPMG с 2016 года реализует программу «Услуги цифровой книги» для оказания помощи компаниям в изучении приложения «блокчейна», а также заключила с Microsoft партнерское соглашение по созданию инициативы «Digital Ledger Services» для определения новых приложений и способов использования технологии «Блокчейн». Так же компания Ernst & Young в 2018 году начала принимать в качестве оплаты за оказанные услуги биткойны. А учитывая, что вышеперечисленные организации являются международными и имеют подразделения по всему миру – необходимо достаточно разработанное законодательство и приспособленная к внедрению цифровых систем экономика.

Основным преимуществом технологии выступает ускорение осуществления операций, то есть возможность работать без посредников, банков и т.д. Также отсутствует необходимость сверки расчетов и прочих операций. Технология автоматизирует эти процессы, и расходы при сверке практически невозможны, так как формирование и списание дебиторских и кредиторских задолженностей сторон сделки будет происходить одновременно в одинаковой оценке в момент транзакции. Подтверждать факт транзакции и ее оценку не придется. Бухгалтер должен только правильно классифицировать приобретенный (переданный) актив и соответствующий доход (расход) [3].

Возвращаясь к рейтингу стран-лидеров для развития блокчейн-систем, стоит отметить, что основными положительными критериями в них являются: прогрессивно-разрабатываемое законодательство в сфере цифровой экономики и регулировании «крипто-отношений», также активная поддержка стартапов, преимущественно начиная с внедрения технологии в систему государственного управления, эффективная работа криптовалютных бирж и некоторые другие аспекты, в том числе политическое и экономическое развитие в целом. Данные о распределении блокчейн-стартапов по странам (%): США – 36,9, Великобритания – 14,8, Китай – 4,5, Канада – 4, Германия – 2,8, Австрия – 2,6, Сингапур – 2,5, Нидерланды – 2,4, другие – 29,5.

Рассмотрим основные положения об учете токенов и применении технологии «блокчейн» в белорусском бухгалтерском учете.

В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь №8 [2], юридические лица вправе: владеть токенами и через резидента Парка высоких технологий (далее – ПВТ), осуществляющего соответ-

ствующий вид деятельности, создавать и размещать собственные токены в Республике Беларусь и за рубежом, хранить токены в виртуальных кошельках, через операторов криптоплатформ, операторов обмена криптовалют, иных резидентов ПВТ, осуществляющих соответствующий вид деятельности, приобретать, отчуждать токены, совершать с ними иные сделки (операции).

Для того, чтобы передать другому лицу права, которые удостоверяются токенами, достаточно передать токен этому лицу, за исключением перехода права, требующего государственной регистрации. Передача токена считается совершенной в момент отражения подтвержденной операции по передаче токена адресату в реестре блоков транзакций (то есть – блокчейне), или иной распределенной информационной системе согласно действующим в них правилам (протоколам). Допускается использование токенов в качестве вознаграждения за верификацию, совершение других операций в реестре блоков транзакций, или иной распределенной информационной системе.

На данный момент свобода действий юридических лиц по созданию, размещению и иным операциям с токенами ограничена связью с резидентами ПВТ.

Токены, которые были добыты (возникли) в процессе майнинга или приобретенные иным способом признаются активами, а размещение юридическими лицами созданных ими токенов приводит к возникновению обязательства перед владельцами этих токенов.

Что касается бухгалтерского учета, для операторов криптоплатформ, операторов обмена криптовалют, и иных организаций, осуществляющих деятельность с использованием токенов, – они отражают в бухгалтерском учете совершаемые ими операции, а также составляют бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность в порядке, установленном Министерством финансов Республики Беларусь.

В развитие Декрета №8 Министерство финансов Республики Беларусь приняло НСБУ «Цифровые знаки (токены)» [9], который определяет порядок формирования в бухучете информации о токенах. В соответствии с ним, полученные организацией токены принимаются к бухгалтерскому учету в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения, а именно:

– если токены приобретаются для осуществления прав, удостоверяемых этими токенами, то их учитывают по дебету счетов «Долгосрочные финансовые вложения» (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения), «Краткосрочные финансовые вложения» (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения) и кредиту счетов «Расчеты с разными деби-

торами и кредиторами», «Прочие доходы и расходы» (субсчет «Прочие доходы») и других счетов;

- приобретенные для последующей реализации токены – по дебету счета «Товары» и кредиту счетов «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет «Прочие доходы по текущей деятельности») и др. счетов;

- токены, полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги в соответствии с законодательством (за исключением вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне), – по дебету счетов «Долгосрочные финансовые вложения», «Краткосрочные финансовые вложения», «Товары» и кредиту счета «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- токены, возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу или полученные в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне), – по дебету счета «Готовая продукция» и кредиту счета «Основное производство».

Собственные токены, созданные организацией для размещения, к бухгалтерскому учету организации не принимаются.

Обязательства, возникающие при возмездном размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, равной стоимости полученных организацией активов, а возникающие при безвозмездном размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов – в сумме признанных расходов, равной стоимости полученных организацией активов.

Стоимость токенов, которые созданы организацией, являющейся резидентом ПВТ, при оказании услуг другим лицам с использованием сети Интернет, включая услуги по продвижению токенов, отражается по дебету забалансового счета «Имущество, принятое на ответственное хранение». А стоимость токенов, полученных организацией, являющейся резидентом ПВТ, от клиента (третьего лица) для их реализации в интересах клиента (третьего лица), а также приобретенных в интересах клиента (третьего лица), отражается по дебету забалансового счета «Товары, принятые на комиссию».

Токены принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости [9].

Таким образом, можно увидеть, что токены признаются в бухгалтерском учете либо как инвестиционный актив, либо как эквивалент денежных средств, либо в качестве готовой продукции или товаров.

Стоимость денежных средств, электронных денег, токенов другого вида, привлеченных от первых владельцев в результате размещения собственных токенов, отражается по дебету счетов «Долгосрочные финансовые вложения», «Товары», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках», «Краткосрочные финансовые вложения» и других счетов и кредиту счетов «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения), «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения).

То есть, об учете криптовалюты, как таковой, точных указаний нет. И, так как по своей сути она является цифровой валютой, причем не имеющей ни материальной, ни даже электронной формы, а действующий типовый план счетов не предусматривает ее учет, целесообразно открыть новый счет в разделе 5 «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения» типового плана счетов, согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» [8], например, счет 54 «Счета учета криптовалюты». Не является целесообразным осуществлять ее учет на других счетах активов, поскольку в предлагаемом автором случае достигается наибольшая точность и упрощенность ее учета.

Возвращаясь к доработке системы технологии «блокчейн» в качестве системы учета, стоит отметить следующее: во-первых, к каждому блоку, содержащему факт совершения операции должен быть привязан пакет документов или иная необходимая информация о совершенной операции, а именно: документ, на основании которого она проведена, условия ее проведения, обязательные реквизиты, контрагенты сделки, а также, возможно, одновременное ее отражение как в финансовом, так и в налоговом учете, то есть первичные документы в основном могли бы формироваться автоматически внутри системы на условии электронной цифровой подписи. Во-вторых, возможна разработка автоматизированного формирования типовых форм отчетности, таким образом, не упуская ни единой совершенной операции. В-третьих, каждый последующий блок содержит в себе информацию всех предыдущих, что не дает возможности внести дополнительные операции между уже выстроенными блоками, с одной стороны это может сформировать проблему отсутствия полноты информации, если

существуют случаи, при которых нарушена логическая последовательность совершения операций, а с другой стороны – может повысить требования к точности и достоверности оперативного учета.

В заключение можно сказать, что использование описанной в статье технологии «блокчейн» может привести к ускорению процесса финансово-хозяйственной деятельности компаний, а также привести весь учет, отчетность и контроль к единым мировым стандартам. Однако следует оценивать целесообразность такого перехода и его последствия с учетом экономической ситуации в мире. Как минимум, так как любое практическое действие требует для себя теоретическое основание, наиболее важными на данный момент являются разработка нормативно-правовой базы по переходу экономики на «цифровую» и разработка плана внедрения технологии.

Список литературы

1. Внимание: токены! Минфин о новом объекте бухучета: ООО «ЮпСпектр»// [Электронный ресурс] // iLex.by. 2018. URL: <https://ilex.by/news/vnimanie-tokeny-minfin-o-novom-obekte-buhucheta/> (дата обращения 20.05.2020).

2. Декрет Президента Республики Беларусь № 8 от 21 декабря 2017 г.: «О развитии цифровой экономики»// Официальный Интернет-портал Президента Республики Беларусь / [Электронный ресурс] // president.gov.by. 2017. URL: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrya-2017-g-17716/ (дата обращения 20.05.2020).

3. Иванов, А. Как блокчейн изменит бухгалтерию/ А. Иванов/[Электронный ресурс]// Клерк. 2018. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/472371/> . (дата обращения 10.03.2020).

4. Конфиденциальность в блокчейне: кому и зачем нужны анонимные криптовалюты/ [Электронный ресурс] // 2019. URL: <https://www.yandex.by/turbo?text=https%3A%2F%2Fforklog.com%2Fkonfidentsialnost-v-blokczejne-komu-i-zachem-nuzhny-anonimnye-kriptovalyuty%2F> (дата обращения 20.05.2020).

5. Лемеш, В.Н. В Республике Беларусь новый объект учета – токены. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали IV міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 158-161.

6. Лемеш, В.Н. Современные технологии в информационно-аналитическом обеспечении отчетности в Республике Беларусь. Актуальные проблемы и перспективы развития государственной статистики в современных условиях: сб. докл. Междунар. научн.-прак. конф. в 2

томах, т.2, Саратов, 19 – 21 декабря 2018 г. / Саратовстат, Саратовский социально-экономический институт (филиал) ФГБОУ ВО РЭУ им. Г.В. Плеханова, Саратов. 2019. С. 134-136.

7. Лемеш, В.Н. Форсайт бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали VII всеукр. наук.-практ. конф. 26 квітн. 2018 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль: Крок, 2018. С. 147-150.

8. «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: Постановление Министерства Финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 / Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь// [Электронный ресурс] // 24.03.2018, 8/32944. URL: http://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_290611_50.pdf (дата обращения 09.06.2020).

9. «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» и внесении дополнений и изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь»: Постановление Министерства Финансов Респ. Беларусь от 6 марта 2018 г. № 16 / Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь// [Электронный ресурс] // 24.03.2018, 8/32944. URL: http://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_060318_16.pdf (дата доступа 02.06.2020).

10. Doing Crypto Index: Country Ranking 2018/ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://doingcrypto.org> (дата обращения 13.06.2020).

11. RusCoinsInfo: Топ-10 наиболее благоприятных стран для криптовалют/ [Электронный ресурс] // RusCoins.Info. 2018. URL: <https://ruscoins.info/news/top-10-naibolee-blagopriyatnih-stran-dlya-kriptovalyut/> (дата доступа 0.06.2020).

BLOCKCHAIN AS A SYSTEM FOR ACCOUNTING AND FINANCIAL INFORMATION

V. N. Lemesh,

associate professor of the Department of accounting, analysis and audit in the sectors of the national economy

Cand. Econ. Sci., associate Professor

P. V. Chechenok,

3rd year student of accounting and Economics faculty,

specialty «Accounting, analysis and audit in commercial and non-commercial organizations»

Belarusian state Economic University

Minsk, The Republic of Belarus

The Republic of Belarus traditionally pays considerable attention to advanced technologies. The use of digital signs for calculations was no exception. However, according to some authors, there are a number of problems in this area. The article discusses the content and possibilities of using the «blockchain» technology. Its application in accounting, as well as accounting for tokens and cryptocurrencies.

Keywords: *blockchain, token, accounting, cryptocurrency.*

А.В. Посохина,

доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,

к.э.н., доцент,

А.У. Кулаева,

студентка 2 курса магистратуры направления Экономика,

профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,

Пермский государственный национальный

исследовательский университет,

Россия, Пермь

СОВРЕМЕННЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАСХОДОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Расходы государства являются одними из составляющих бюджета. Важно не только на что расходуются средства государственного бюджета, но и насколько эффективны эти расходы. Актуальность темы статьи заключается в том, что только при эффективном использовании бюджетных средств возможно увеличить доходную часть бюджета страны и тем самым развивать экономику и социальную направленность в стране. В данной статье рассмотрены методики оценки расходования бюджетных средств, применяемые Счетной палатой Российской Федерации и рассматриваемые в теории.

Ключевые слова: эффективность, экономическая эффективность, оценка эффективности, ответственность за неэффективное расходование бюджетных средств, мониторинг и оценка качества управления региональными финансами, оценка эффективности бюджетных расходов.

Эффективность является фундаментальным понятием. Определение эффективности имеет достаточно устоявшиеся варианты. Известно, что в переводе с латинского «эффективный» означает «дающий результат», «действенный», «производительный». Эффективность интересует многих, во многих аспектах. Эффективность может служить индикатором развития, его движущим стимулом. Эффективность — это цель, на которую ориентируются руководители организации при принятии управленческих решений, придавая этим решениям необходимость и обоснованность [9].

Будучи важной и сложной экономической категорией, экономическая эффективность применяется во всех сферах деятельности человека и является основным критерием для оценки ценности принимаемого решения [13]. Однако, в настоящее время нет законодательно закреплённого понятия «эффективность». Сегодня экономисты рассматривают «эффективность» как многогранный, часто относительный эффект, возникающий при превалировании необходимых результатов деятельности компании, расходовании средств, сочетающийся со снижением затрат или расходов, получением экономических выгод. Рассмотрим понятие «эффективность», представленное различными авторами (сначала как экономическую категорию):

Таблица 1

Определения понятия «эффективность»

Ф.И.О. автора, источник	Формулировка определения	Примечание авторов
Бухгалтерский словарь (составитель К.С.Азизян) [3]	Экономическая эффективность – это достижение максимального производственного эффекта (результата) при наименьших затратах.	Стандартный, наиболее часто встречающийся вариант определения.
Википедия [17]	Эффективность — соотношение между достигнутым результатом и использованными ресурсами	

Окончание табл. 1

Ф.И.О. автора, источник	Формулировка определения	Примечание авторов
Лапуста М.Г. «Словарь-справочник менеджера» [11]	Эффективность управления рассматривается не только как соотношение прибыли и затрат, но и сопоставлением многих элементов (ритмичность работы, производительность, прирост качества и т.д.)	Качественное определение, формирующее не только сиюминутный результат от оцениваемой деятельности.
Панфилъ Л.А., Муртазина Е.Э. «Оценка эффективности деятельности предприятия» [8]	Понятие эффективности деятельности предприятия подразумевает под собой гораздо большее, чем просто финансовые показатели.	Акцент на вариативности критериев оценки и подходов к эффективности.
Сергеев Л.И. «Государственный аудит» [10].	Дается порядка пятнадцати разных вариантов подходов к определению эффективности.	Оценивается эффективность системно. Эффективность разбивается на экономическую и правовую части.
Меликсетян С.Н. «Актуальные направления повышения эффективности использования бюджетных средств в России» [5].	Показаны направления эффективности.	Похоже на предыдущее.
Афанасьев Р. С., Голованова Н. В. «Понятие эффективности бюджетных расходов: теория и законодательство» [2]	Деление эффективности на компоненты: техническую эффективность и аллокационную эффективность. Эффективность использования ресурсов – это достижение наилучшего результата при использовании определенного бюджетом объема средств	Показывая разные трактовки определения «Эффективность» авторы приходят к традиционной его формулировке.

При рассмотрении всех представленных определений нами предложено следующее понятие экономической эффективности.

Экономическая эффективность – это результат мероприятий в экономической сфере, характеризующийся отношением результата к затратам деятельности и отражающий оптимальные качественные условия реализации мероприятия на всех его стадиях для достижения запланированных показателей результативности.

При расходовании бюджетных средств государство также нацелено на эффективное их использование. Это характерно как для России, так и для любого современного государства. Поэтому нами также обращено внимание на данную тематику. Актуальность ее заключается в том, что на сегодняшний день отсутствует единая методика расчета эффективности использования бюджетных средств для органов государственной власти. Возможно, единая методика – это только некая идеальная модель. Но понятно, что для каждого периода времени возникают свои риски, свои задачи развития. Они как раз и будут нами рассмотрены в данной статье.

Расходы любого государства являются одной из самых важных характеристик бюджета страны в целом. Важно не только на что расходуются средства государственного бюджета, но и насколько эффективны эти расходы. По данным, представленным на сайте Электронного бюджета, в 2016-2017 годах расходы Российской Федерации превышали доходы. 2016 год: доходы составляли 13460,04 млрд. руб., что больше расходов в тот же период на 18%; 2017 год: доходы – 15088,91 млрд. руб., что уже меньше понесенных расходов на 9%; В 2018 году доходы Российской Федерации увеличились, составили 19454,37 млрд. руб., в то же время они стали меньше расходов уже на 16% [14]. За 2019 год данные о доходах и расходах на момент написания статьи на сайте не представлены, однако с высокой долей вероятности можно предположить, что в 2020 году расходы страны в очередной раз превысят доходы ввиду сложной эпидемиологической ситуации в мире. Так, в Пермском крае, по словам министра финансов, за 1 квартал 2020 года региональный бюджет исполнен с профицитом 7,6 млрд рублей. Однако, на 1 июня доходы бюджета сократились на 30%, что составило 16 млрд рублей. [7] Таким образом, в Российской Федерации в большинстве годовых периодов расходы растут быстрее, чем доходы, а это отрицательное явление, которое отражает слабую эффективность использования бюджетных средств. Таким образом, государству необходимо найти пути повышения эффективности расходования бюджетных средств, чтобы доходы начали превалировать над расходами.

Статья 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации определяет эффективность использования бюджетных средств как принцип (см.рис.1) [4].



Рис.1. Структура принципа эффективности при использовании средств бюджета (по ст.34 Бюджетного кодекса РФ)

В Бюджетном кодексе не определено точно, что подразумевается под казанными категориями (экономность и результативность). Поэтому бремя доказывания эффективности или неэффективности расходования средств участником бюджетного процесса ложится на уполномоченный орган, каким является, чаще всего казначейство.

Результативность действий участников бюджетного процесса формируется и достигается, в том числе, с помощью мер принуждения. Они могут быть различными, предусматривающими ответственность как по бюджетному и административному законодательству, так и по уголовному праву. [1].

В соответствии с пунктом 2 статьи 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации, Счетная палата Российской Федерации является уполномоченным органом, который вправе проводить аудит эффективности расходования средств федерального бюджета, доведенных главными распорядителями до конечного получателя. [12, 6] В качестве примера можно рассмотреть проверку Счетной палаты Российской Федерации Универсиады-2019 в г. Красноярске. По итогам Универсиады была создана новая информационно-коммуникационная инфраструктура (далее - ИКТ-инфраструктура), которая поможет в будущем развитию спорта в Красноярском крае. Кроме того, она может стать примером при подготовке к предстоящей Универсиаде-2023 в г. Екатеринбурге.

Над созданием ИКТ-инфраструктуры совместно работали Минкомсвязь и Правительство Красноярского края в рамках Концепции использования информационно-коммуникационных и телекоммуникационных технологий для подготовки и проведения 29 Всемирной зимней универсиады (Концепция ИКТ). Концепция состоит из 40 компонентов, которые в том числе включали аккредитацию и размещение участников и организаторов спортивных соревнований, бронирование билетов, безопасность и связь на объектах Универсиады.

Счетной палатой Российской Федерации по поручению Президента была проведена проверка эффективности расходования бюджетных средств на реализацию Концепции ИКТ. По результатам аудиторской проверки Счетной палатой установлено, что все цели выполнены в полном объеме, бюджетные средства использованы эффективно.

Программа проверки, осуществляемой Счетной палатой России, предусматривала целых 49 критериев и показателей оценки эффективности использования средств федерального бюджета. В частности, оценивался уровень полноты, своевременности, экономичности, качества и обоснованности мероприятий, направленных на создание ИКТ-инфраструктуры. «В целом по проекту количество набранных баллов составило 78,4% (средний уровень исполнения, максимальное количество баллов – 100%)», - заявил на Коллегии Директор департамента Счетной палаты Александр Нарукавников.

Обобщенную информацию [15], отраженную в Отчете о результатах контрольного мероприятия от 14.08.2019 Счетной палаты Российской Федерации, и получившиеся результаты можно отразить в табл.2.

Таблица 2

Итоги проверки Счетной палаты Российской Федерации ИКТ-наследия Универсиады-2019 в г. Красноярск

Положительный эффект от реализации проекта	Недостатки проекта, выявленные в ходе проверки Счетной палатой Российской Федерации	Уровень эффективности
Созданная с привлечением средств федерального бюджета для проведения Универсиады-2019 ИКТ-инфраструктура, включающая программное обеспечение ЕИС, соответствует Концепции ИКТ и Минимальным технологическим требованиям FISU	Выявлен факт фактической двухлетней задержки подготовки и утверждения Концепции ИКТ и отсутствием ее дальнейшей актуализации на этапах создания, развития и эксплуатации ИКТ-инфраструктуры Универсиады-2019, связанный с длительными сроками принятия обоснованного решения об объемах и источниках финансирования создания ИКТ-инфраструктуры, в том числе в части межбюджетных трансфертов	1) Оценка эффективности Минкомсвязи России = $\frac{\text{Количество набранных баллов}}{\text{максимальное количество баллов}} * 100 \% = 80,5 / 103 = 78,1 \%$ (средний уровень исполнения).
Все поставленные цели по ИКТ-инфраструктуре выполнены в полном объеме, обеспечена качественная подготовка и проведение Универсиады-2019	Создание ИКТ-инфраструктуры Универсиады-2019 было обеспечено за счет средств, ранее предусмотренных Минкомсвязи России на реализацию государственной программы «Информационное общество (2011–2020 гг.)» без выделения дополнительного финансирования из федерального бюджета при условии низкого уровня софинансирования проекта создания ИКТ-инфраструктуры со стороны Правительства Красноярского края (1%)	2) Оценка эффективности Правительства Красноярского края = $\frac{\text{Количество набранных баллов}}{\text{максимальное количество баллов}} * 100 \% = 81,8 / 104 = 78,6 \%$ (средний уровень исполнения)
ИКТ-инфраструктура Универсиады-2019 позволяет использовать ее возможности в региональных информационных системах в качестве наследия, а также в целях развития	Оценка эффективности (по 49 показателям) показала недостаточно высокий уровень организации системы проектного управления, сопровождавшийся: пересмотром планов подготовки Универсиады-2019 в 2015 г.; отсутствием в планах указания перечня ответственных за реализацию Концепции ИКТ;	3) $\frac{\text{Количество набранных баллов в целом по проекту}}{2} = \frac{(78,1 + 78,6)}{2} = 78,4 \%$ (средний уровень исполнения)

и популяризации спорта на территории г.Красноярска при условии скорейшего определения перечня балансодержателей, решения вопросов, связанных с передачей оборудования и компенсацией затрат на его размещение и дальнейшую эксплуатацию	поздними сроками создания проектного офиса (в 2017 г.) в Красноярском крае, обеспечившего создание ИКТ-инфраструктуры Универсиады-2019 и так далее	
	Минкомсвязью России не соблюдались требования по планированию и реализации мероприятий по информатизации, учету программного обеспечения единой информационной системы как нематериального актива	
	При обосновании государственных закупок, в рамках государственных контрактов с единственным исполнителем ПАО «Ростелеком», не были использованы все имеющиеся возможности по оптимизации затрат на создание и эксплуатацию компонент ИКТ инфраструктуры с целью достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности)	
	По факту завершения спортивных мероприятий не сформированы конкретные планы использования наследия Универсиады-2019 в части дальнейшей промышленной эксплуатации созданной ИКТ-инфраструктуры, а также не определены объемы и источники покрытия затрат по его содержанию	

Таким образом, при проверке ИКТ-инфраструктуры Универсиады-2019 Счетной палатой Российской Федерации установлено, что данный объект возможно будет использовать в будущем в целях развития и популяризации спорта на территории г. Красноярска при условии скорейшего определения перечня балансодержателей, решения вопросов, связанных с передачей оборудования и компенсацией затрат на его размещение и дальнейшую эксплуатацию. Однако следует учесть выявленные в рамках проверки недостатки и нарушения с целью их недопущения при подготовке следующей Универсиады-2023. Необходимо обеспечить более четкое планирование подготовительного этапа, обеспечение финансирования, использование кадрового потенциала и создание объектов наследия из состава ИКТ-инфраструктуры.

С 2009 года для контроля и мотивации субъектов Российской Федерации к внедрению современных процессов управления бюджетным процессом и совершенствованию порядка оценки качества реализуется приказ Минфина России от 03.12.2010 г. № 552 «О порядке осуществления мониторинга и оценки качества управления региональными финансами». Видим, что в данном документе эффективность выходит на категорию качества. Понятность, цельность и ясность оценки качества обеспечивается публикацией ее результатов за прошедший год в сети интернет на официальном сайте Минфина России. [16].

По всем государственным программам оценка эффективности бюджетных расходов проводится в два этапа.

Первый - определение результативности бюджетных расходов, осуществленных по каждому направлению затрат, по каждой государственной программе отдельно.

Второй - сопоставление полученных результатов с объемами бюджетных ассигнований.

Сами критерии значений оценки эффективности бюджетных расходов субъектов Российской Федерации будут установлены только после апробирования указанной методики.

По данной методике рассчитываются такие показатели, как оценка эффективности бюджетных расходов конкретного субъекта Российской Федерации, оценка эффективности государственной программы в субъекте, средняя степень результативности государственной программы в отчетном году, общая результативность государственной программы, оценка эффективности бюджетных расходов субъекта Российской Федерации в динамике за все время реализации

действующих в отчетном финансовом году государственных программ, средняя фактическая динамика объемов бюджетных ассигнований государственной программы в субъекте Российской Федерации.

Пока мы понимаем, что методика не лишена недостатков. Очевидно, что в ней не учитывается временной лаг между осуществленными расходами и полученными текущими и будущими результатами, выполнением качественных критериев. Отметим, что рассматриваемая методика оценки эффективности расходов в полной мере учитывает классическое определение понятия «эффективность бюджетных расходов».

Исходя из вышесказанного, нами предлагается:

1) ограничить показатели – индикаторы выполнения мероприятий-программ. Отображать только критически важные. Например, по рассмотренной ранее ситуации с Универсиадой-2019 таковыми могли стать: сроки реализации, стоимость программы, готовность приемника-балансодержателя, выполнение требований технического задания.

2) при формировании подходов к оценке экономической эффективности расходов брать в расчет не только степень «освоения» ресурсов, кассовый план, но и вероятную будущую экономию, связанную со снижением затрат по аналогичным мероприятиям в ближайшие планируемые периоды. Думаем, что можно воспользоваться и опытом коммерческих организаций – применением дисконтирования для расчета будущих экономических выгод.

Список литературы

1. Архиреева А. С., Морозова Р. И. Проблемы эффективности использования бюджетных средств // Эпомен. 2019. № 34. С.33-40.

2. Афанасьев Р. С., Голованова Н. В. Понятие эффективности бюджетных расходов: теория и законодательство// Финансовый журнал / Financial journal 2016, №1, С.61-69.

3. Бухгалтерский словарь. 2-е изд., доп. М.: Финансы и статистика, 1996. 208с.

4. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (КонсультантПлюс, 2018) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Меликсетян С.Н. Актуальные направления повышения эффективности использования бюджетных средств в России // Международный бухгалтерский учет. 2019. N 5. С. 527 – 544.

6. О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации Постановление Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 23 (КонсультантПлюс, 2018) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Отчет об исполнении бюджета Пермского края за 1 квартал 2020 года. [Электронный ресурс] // URL: <https://mfin.permkrai.ru/news/2050> (Дата обращения 04.05.2020).

8. Панфилъ Л.А., Муртазина Е.Э. Оценка эффективности деятельности предприятия// Экономические науки, № 6, 2016 С.753-756 <https://applied-research.ru/pdf/2016/6-4/9691.pdf> [Электронный ресурс] // URL: (Дата обращения 20 июня 2020).

9. Рыжкова Т. В. Теоретические аспекты экономической оценки эффективности деятельности предприятий // Вестник МГУЛ – Лесной вестник. 2013. №4 (96). С.57-65.

10. Сергеев, Л. И. Государственный аудит : учебник для вузов / Л. И. Сергеев. Москва: Издательство Юрайт, 2020. 271 с. (Высшее образование). ISBN 978-5-534-12932-8. Текст: электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. с. 234. URL: <https://urait.ru/bcode/448582/> (дата обращения: 04.05.2020).

11. Словарь-справочник менеджера/ Под ред. М.Г. Лапусты. М.:ИНФРА-М, 1996. 608 с.

12. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности. Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 30.11.2016 № 4ПК СГА 104(КонсультантПлюс, 2018) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Шешукова Т.Г. Коммерческий расчет на предприятии: учеб.пособие/Т.Г.Шешукова; Перм.ун-т. Пермь, 2007. 180с.

14. Единый портал бюджетной системы РФ. URL: <https://budget.gov.ru> (Дата обращения: 02.05.2020).

15. Деловые статьи и интернет-сервисы. URL: <https://polpred.com> (Дата обращения: 02.05.2020).

16. Министерство финансов Российской Федерации. URL: <https://minfin.ru> (Дата обращения: 03.05.2020).

17. О понятии «Эффективность». URL:
<https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D1%84%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C> (Дата обращения 20.06.2020).

MODERN WAYS TO ASSESS THE EFFECTIVENESS OF BUDGET SPENDING

Posokhina A.V., PhD, Associate Professor, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

Kulaeva A.U., 2 years magistracy student of the Economy direction, «Accounting, Analysis and Audit» profile
Perm State University
Perm, Russia

State expenditures are one of the components of the budget. It is important not only what the state budget funds are spent on, but also how effective these expenditures are. The relevance of the topic of the article is that only with the effective use of budget funds, it is possible to increase the revenue part of the country's budget and thereby develop the economy and social orientation in the country. This article discusses the methods of estimating budget expenditures used by the accounting chamber of the Russian Federation and considered in theory.

Keywords: *efficiency, economic efficiency, efficiency assessment, responsibility for inefficient spending of budget funds, monitoring and evaluating the quality of regional financial management, evaluating the effectiveness of budget expenditures.*

Е.Н. Штыкова,
*соискатель Института подготовки
и аттестации научно-педагогических кадров,*
Е.Ю. Штыкова,
*студентка 3 курса бакалавриата направления
Экономика, профиль «Финансы и кредит»,
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет,
Санкт-Петербург, Россия*

ПРОЦЕДУРЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, НАПРАВЛЕННЫЕ НА ВЫЯВЛЕНИЕ РИСКОВ СТРОИТЕЛЬНОГО БИЗНЕСА

В статье рассмотрены процедуры внутреннего контроля, направленные на обнаружение искажения информации, отраженной в первичных документах строительной подрядной организации, определен определенный алгоритм действий. Предложены варианты решения проблемы для целей бухгалтерского учета при обнаружении искажения информации в первичном документе. Проведена оценка рисков, влекущих за собой ответственность должностных лиц. Определена роль внутреннего контроля в минимизации рисков ведения хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: *подрядные строительные организации; процедуры внутреннего контроля; ПБУ 2/2008; искажение информации; оценочное обязательство.*

Законом о бухгалтерском учете N 402-ФЗ [7, ст. 19] регламентировано осуществление организацией внутреннего контроля произведенных хозяйственных операций. Особую значимость процедуры контроля приобретают в условиях неопределенности экономики, связанной с пандемией. По мнению автора, основная цель внутреннего контроля - минимизация рисков в процессе ведения бизнеса благодаря своевременному выявлению и последующему устранению значимых нарушений.

Продолжительность цикла производства, уникальность строительных проектов и многоступенчатость их согласования, сложность составления сметной документации, внушительная стоимость объектов строительства - все это приводит к повышенным рискам хозяйственной деятельности в сфере строительства.

В своих исследованиях автор рассматривает процедуры, направленные на обнаружение искажения информации, отраженной в первичных документах строительной подрядной организации [8]. Целью данной статьи является не только определение алгоритма действий для проведения процедур внутреннего контроля, но и предложение учетных вариантов решения проблемы при обнаружении искажения информации в первичном документе. В частности, это относится к актам выполненных работ, представляемым подрядчиком заказчику. Особенно это касается ситуации, когда договор находится в начальной стадии исполнения, идет процесс закупки материалов, а заказчику в конце отчетного года уже представлен акт выполненных работ на внушительную сумму.

В качестве теоретической основы для проведения мероприятий использованы принципы, отраженные в ПБУ 2/2008 [5]. Так, в качестве контрольного показателя применено понятие ожидаемой суммы затрат в целом по договору строительного подряда. Этот показатель формируется при суммировании фактических затрат по выполненным работам и ожидаемых расходов для завершения работ.

Для проведения процедур внутреннего контроля при отражении актов выполненных работ в бухгалтерском учете предлагаем следующий алгоритм действий:

1) определяем степень завершенности выполненных по договору работ по доле понесенных затрат (рис.1);

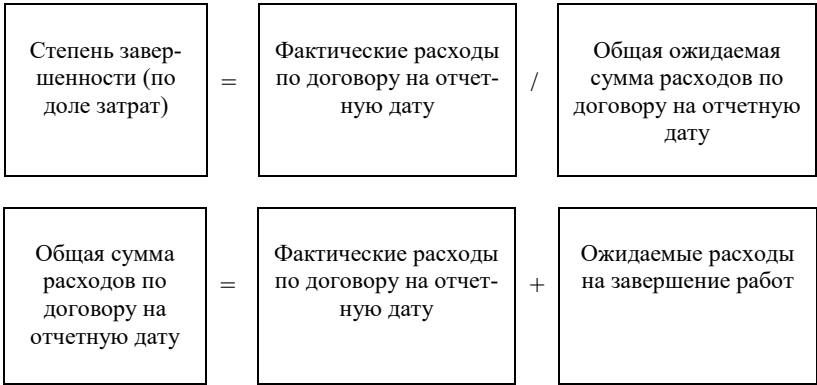


Рис. 1. Завершенность выполненных работ

2) определяем расчетную сумму выручки на отчетную дату (рис.2);

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Выручка по} \\ \text{договору на} \\ \text{отчетную дату} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Общая стоимость} \\ \text{работ по договору} \\ \hline \end{array} * \begin{array}{|c|} \hline \text{Степень завершенности} \\ \hline \end{array}$$

Рис. 2. Расчётная сумма выручки

3) рассчитываем долю выполненных работ на отчетную дату (рис.3);

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Доля выполненных} \\ \text{работ на} \\ \text{отчетную дату} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Выручка на отчетную} \\ \text{дату по акту выпол-} \\ \text{ненных работ} \\ \hline \end{array} / \begin{array}{|c|} \hline \text{Общая стоимость} \\ \text{работ по договору} \\ \hline \end{array}$$

Рис. 3. Определение выполненных работ

4) сравниваем показатели: степень завершенности (долю затрат) и долю выполненных работ.

Согласно принципам ПБУ 2/2008, в отчетном периоде доходы и расходы обязаны быть признаны примерно в одинаковом проценте от объема по договору. Наличие большой разницы между показателями степени завершенности и долей выполненных работ указывает на искажение информации, отраженной в первичном документе. Данное обстоятельство может свидетельствовать о двух моментах: 1) о неполном или несвоевременном учете затрат по договору в бухгалтерском учете; 2) о включении в акт работ, которые еще не выполнены.

Закон о бухгалтерском учете [7, ст. 10] не разрешает регистрацию мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета. Объектами бухгалтерского учета являются доходы и активы. Активы в данном случае представляют собой дебиторскую задолженность, полученную в результате отражения бухгалтером акта, кроме этого, соответственно, формируются и доходы. Если в первичный документ (акт) включены невыполненные работы, его отражение является мнимым объектом бухгалтерского учета. В соответствии с Кодексом об административ-

ных правонарушений [1, ст.15.11], отражение мнимого объекта в регистрах бухгалтерского учета является грубым нарушением требований ведения бухгалтерского учета и влечет за собой административную ответственность главного бухгалтера. Если в результате отражения мнимого факта в бухгалтерском учете сформировалась дебиторская задолженность, которая послужила основанием для подписания акта сверки и для взыскания задолженности, то это может быть основанием для привлечения не только к административной, но и к уголовной ответственности.

При проведении аудиторской проверки факт искажения информации в актах, выполненных подрядчиком для заказчика работ обязательно будет оценен аудитором на предмет недобросовестности действий [3, п.35]. Если данные признаки будут обнаружены, аудитор вправе поставить под сомнение надежность заявлений руководства, доверие к организации, к действию должностных лиц и к выстроенной системе внутреннего контроля будет утеряно. Кроме того, у аудитора существует обязанность информировать о данном нарушении регулирующие правоохранительные органы.

Рассмотренные выше негативные последствия являются ситуацией, когда объем выполненных работ в акте значительно завышен, следовательно, отражение в учете данного акта недопустимо до момента реального выполнения работ и признания затрат.

Однако, существуют случаи, когда искажение объема выполненных работ относительно небольшое. В сфере строительства достаточно стандартен случай, когда акт выполненных работ (в том числе и окончательной приемки), подписывается, но работы на объекте еще продолжаются (заказчик принимает объект, но это не исключает проведение подрядчиком дополнительных работ). Ситуация становится особенно критичной, когда акт выполненных работ подписан 31 декабря, а затраты по нему продолжают в следующем году. Возникают проблема обоснованности списания данных затрат, и факт искажения информации становится очевидным.

Согласно ПБУ 9/99 [4, п.12, пп.Д], одним из условий признания выручки является то, что уже совершенные расходы или относящиеся к данной операции расходы, которые еще будут совершаться, могут быть определены. Таким образом, если на 31 декабря мы отражаем уже полную сумму доходов по какому-либо договору, мы обязательно должны отразить в этом периоде и полную сумму расходов. В данном случае мы рекомендуем на затраты, которые еще не понесены, создать оценочное обязательство.

Следует отметить, что создание оценочного обязательства для устранения ситуации с искажением информации по акту выполненных работ не вполне соответствует положениям ПБУ 8/2010 [6, п. 4], где оценочное обязательство характеризуется неопределенностью величины и сроком исполнения. В нашем случае величина предстоящих затрат на завершение работ по договору может быть определена достаточно точно, и даже известны сроки исполнения: информацию об этом бухгалтер может получить в плановом, сметном отделах, а также у других специалистов, занятых на объекте. Однако, этот прием является вынужденной мерой для выхода из сложившейся ситуации и решением проблемы отражения доходов и расходов к ним относящихся в одном отчетном году.

Для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете организации должны быть одновременно выполнены определенные параметры [6, п. 5]:

- есть обязанность, которая возникла в результате прошлых событий хозяйственной жизни и должна быть исполнена. Это условие выполняется, так как обязанность завершить работы вытекает из заключенного договора как прошлого события. Для выполнения этого объема работ нам необходимо понести затраты, которые мы не можем избежать ввиду предотвращения исков о некачественном или неполном выполнении работ;

- есть вероятное уменьшение экономических выгод, которое требуется для создания оценочного обязательства. Этот критерий выполняется полностью, так как мы понимаем, что должны понести определенные расходы для завершения работы по договору подряда.

Оценочное обязательство на отчетную дату (31 декабря) в бухгалтерском учете создается на увеличение расходов по договору, то есть на сумму ожидаемых затрат на выполнение объема работ, указанного в акте выполненных работ. Данные затраты должны быть обоснованы и подтверждены заключенными договорами, сметами, калькуляциями. Таким образом, при отражении доходов по договору в размере 100% на отчетную дату, мы доводим и себестоимость выполненных работ до 100%. В следующем за отчетной датой году реальные расходы на выполнение объема работ, указанного в акте, списываются за счет созданного оценочного обязательства в пределах его суммы. Излишне начисленное оценочное обязательство после списания всех затрат в следующем году должно быть отражено в прочих доходах [6, п. 22]. Если не хватило созданного оценочного обязательства, то затраты, связанные с его погашением, будут отражаться в обычном порядке [6, п. 21], то есть на счете 20. При этом возникает проблема дальнейшего

списания счета 20 при отсутствии выручки от реализации. Следовательно, иногда лучше оценочное обязательство немного завысить, чем создать его в недостаточном количестве. Процесс отражения оценочного обязательства в учете представлен в Таблице.

Таблица

Процесс отражения оценочного обязательства в учете

Бухгалтерская проводка		Содержание операции
Дебет счета	Кредит счета	
20	96	Ожидаемые обоснованные расходы на выполнение объема работ, указанного в акте
96	60,10, 70, 69...	Расходы на выполнение объема работ, указанного в акте (в пределах суммы созданного оценочного обязательства)
96	91.1	Списание излишне созданного оценочного обязательства
20	60,10, 70, 69...	Расходы, превышающие созданное оценочное обязательство

Данный учетный прием – создание оценочного обязательства на еще не понесенные расходы – позволяет нам решить проблему списания продолжающихся по договору затрат при отсутствии выручки. Кроме того, этот прием помогает избежать противоречий с положениями ПБУ 9/99 о недопустимости отражения доходов и расходов по одной операции в разных периодах.

Важным преимуществом, позволяющим на законной основе игнорировать поступивший акт выполненных работ, включающий искаженную информацию, может выступить применение в учете подрядной организации принципов ПБУ 2/2008. Причем объем работ в акте может быть как завышен, так и занижен. В то время как затраты в бухгалтерском учете при их правильном и полном отражении и хорошо организованной системе внутреннего контроля являются более достоверным показателем, чем акты выполненных работ. Поэтому в данном случае рекомендуем в учетной политике предусмотреть метод признания доходов, исходя из доли понесенных затрат [2], а не из доли выполненных работ.

Следуя принципам ПБУ 2/2008, при длительном характере выполняемых работ, применяя метод признания доходов по доле понесенных затрат, мы можем признавать доходы не согласно актам выполненных работ с искаженной информацией, а исходя из расчетной величины выручки. Соответственно, пока будут продолжаться затраты

по данному договору, мы будем признавать постепенно выручку от реализации. При этом акты выполненных подрядчиком для заказчика работ будут носить справочный характер и не являться основанием для отражения записей в бухгалтерском учете подрядной организации (рис.4).

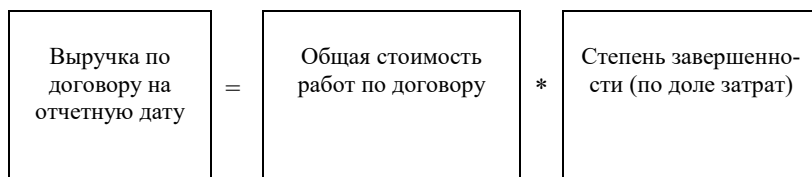


Рис. 4. Определение выручки по договору

Расчет показателя степени завершенности (по доле затрат) представлен выше на рис.1.

Заметим, что если бы в учетной политике подрядной организации при применении принципов ПБУ 2/2008 был использован метод определения степени завершенности по доле выполненных работ, бухгалтер был бы вынужден ориентироваться при отражении информации в учете на выставленные акты выполненных работ с искаженной информацией. Неоспоримо, что данный факт нам требуется избежать, так как показатель выручки совершенно не соответствует величине отраженных расходов.

Рассмотренные процедуры внутреннего контроля, направленные на своевременное выявление фактов искажения информации, отражаемой в первичных документах подрядной организации и предложенные учетные варианты решения проблемы при обнаружении искажения информации в первичном документе, позволяют избежать неоправданных рисков, которые не только могут повлечь ответственность должностных лиц, но и негативно повлиять на работу строительного бизнеса в целом.

Список литературы

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 27.12.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 13.01.2020).
2. Лазарева Н.В. Корпоративная учетная политика: учебное пособие / Н.В. Лазарева. СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2020. 79 с.
3. Международный стандарт аудита 240. Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности (введен в действие на территории Российской

Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 01.02.2019.

4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99», Официальный интернет-портал правовой информации URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 06.05.2015).

5. Приказ Минфина России от 24.10.2008 N 116н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (Зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2008 N 12717).

6. Приказ Минфина России от 13.12.2010 N 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)» Официальный интернет-портал правовой информации URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 06.05.2015).

7. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) Официальный интернет-портал правовой информации URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 28.11.2018).

8. Штыкова Е.Н. Организация системы внутреннего контроля выполненных работ в подрядной организации //Бухучет в строительных организациях. 2020. № 2. С. 32-38.

INTERNAL CONTROL PROCEDURES AIMED AT IDENTIFYING THE RISKS OF THE CONSTRUCTION BUSINESS

E.N. Shtykova, Institute for Training and certification of scientific and pedagogical staff, St. Petersburg State the University of Economics, Saint-Petersburg, Russia

E.Yu. Shtykova, 3 year undergraduate student Economics, profil «Finance and Credit» St. Petersburg State the University of Economics, Saint-Petersburg, Russia

The article discusses internal control procedures aimed at detecting distortion of information reflected in the primary documents of a construction contractor, and defines a certain algorithm of actions. Suggested solutions to the problem for accounting purposes when detecting distortion of information in the primary document. An assessment of the risks entailing

the responsibility of officials. The role of internal control in minimizing the risks of doing business is determined.

Keywords: *contracting construction organizations; internal control procedures; PBU 2/2008; distortion of information; estimated liability.*

Н.С. Мокина,
*старший преподаватель кафедры
бухгалтерского учета и аудита,
Уральский государственный экономический,
университет
Екатеринбург, Россия*

УЧЕТ УБЫТКОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОСТОЕМ ОРГАНИЗАЦИИ В ПЕРИОД РАСПРОСТРАНЕНИЯ КОРОНАВИРУСНОЙ ИНФЕКЦИИ

В деятельности организаций в условиях пандемии коронавируса возникают убытки, связанные с прекращением работы. При этом часть таких убытков не имеет источников покрытия, что приводит к проблемам их учета. В статье рассмотрены отдельные особенности отражения в бухгалтерском и налоговом учете убытков организации, возникающих в период простоя.

Ключевые слова: *коронавирус, убыток, расходы организации, доходы организации, простой.*

В условиях пандемии коронавирусной инфекции COVID-19 достаточно большое количество предприятий и организаций терпит убытки.

Связано это с тем, что указом президента период с 30 марта по 30 апреля был объявлен нерабочими днями. В эти дни приостановлена деятельность большинства организаций. Исключение составляют непрерывно действующие, медицинские и аптечные организации, а также организаций, обеспечивающие население продуктами питания, товарами первой необходимости и т.п. В мае и июне ограничения для деятельности организаций были смягчены, но до конца не сняты. Ограничения были введены с благой целью: для недопущения распространения коронавирусной инфекции в рабочих коллективах и среди клиентов.

В результате приостановления деятельности предприятия были лишены возможности реализовывать свои товары, работы, услуги, а значит, недополучили доходы.

Неполученные доходы – это вид убытка, денежные потери, которые организации и индивидуальные предприниматели получили бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы их право не было бы нарушено (упущенная выгода). Размер упущенной выгоды определяется с учетом затрат (в разумных размерах), сопутствующих получению дохода, при нормальном развитии событий, исходя из принципов справедливости.

В период приостановления деятельности у организаций всё же возникает необходимость оплачивать расходы на арендную плату, коммунальные платежи, услуги банков, услуги связи, утилизацию товаров с истекшим сроком годности и хранения, а также выплачивать сохраняемую за работниками заработную плату и взносы во внебюджетные фонды от нее, аннулировать несостоявшиеся командировки, уплачивать налоги (например, ЕНВД), оплачивать кредиты и др.

Поскольку доходы отсутствуют, то понесенные в данный период расходы являются по сути некомпенсируемыми убытками. Далее более подробно рассмотрим порядок учета таких убытков.

Приостановление работы организации, если она не перешла на удаленную работу на время пандемии коронавируса, следует рассматривать как простой по внешним причинам.

Для корректного учета расходов необходимо утвердить приказ руководителя об объявлении простоя, зафиксировав в нем время начала и окончания простоя.

В период простоя продолжают начисляться арендная плата и коммунальные платежи в соответствии с условиями договоров с арендодателем и коммунальными службами. Даже если в связи с введением режима повышенной готовности арендатор в принципе утратил возможность использовать арендованное имущество в своей деятельности, например, из-за ограничений доступа к нему, он не может потребовать приостановления предъявления ему арендной платы, а только попросить арендодателя об уменьшении ее размера. Снижение арендной платы возможно только по договоренности сторон при условии внесения соответствующих изменений в договор аренды. Так же арендодатель может предоставить отсрочку по уплате арендных платежей на период пандемии.

Что касается собственного имущества организации, то в период простоя не прекращается начисление амортизации [1]. В соответствии с п. 24 ПБУ 6/01, начисление амортизационных отчислений по

объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится [3]. Кроме этого, могут возникать расходы по поддержанию основных средств в рабочем состоянии.

В соответствии со ст. 157 ТК РФ, время простоя по причинам, независящим от работодателя и работника, оплачивается в размере не менее 2/3 тарифной ставки, оклада (должностного оклада), рассчитанных пропорционально времени простоя. Кроме этого, обязанность сохранения заработной платы на период нерабочих дней была декларируется указами президента.

Оплата времени простоя не является компенсационной выплатой, связанной с исполнением работником трудовых обязанностей. Такая выплата квалифицируется как заработная плата и облагается страховыми взносами (пп. 1 п. 1 ст. 420 НК РФ) и НДФЛ (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ, п. 1 ст. 210 НК РФ) как обычная зарплата [2].

Начиная с апреля 2020 года, для малых и средних предприятий ввели пониженные тарифы по страховым взносам. В соответствии с Федеральным законом от 01.04.2020 г. №102-ФЗ, взносы составляют 15% вместо 30%. Льготными ставками могут воспользоваться те организации, которые выплачивают зарплату выше федерального МРОТ, составляющего в текущем году 12130 руб. Если зарплата меньше МРОТ, то начислять и уплачивать страховые взносы следует по тарифу 30%.

Следует отметить, что часть организаций пошла на такой непопулярный шаг по снижению затрат на заработную плату в период приостановления деятельности, как сокращение штата сотрудников и предоставление работникам отпусков без содержания. Однако, в данной ситуации вероятен вариант обращения обиженных работников в трудовую инспекцию.

Более безопасный вариант снижения расходов на заработную плату в период пандемии – по соглашению между работодателем и работником.

Отдельной распространенной статьей расходов организации являются расходы в виде абонентской платы за обслуживание. Например, оплата расчетно-кассового обслуживания в кредитных организациях, абонентская плата за использование общегородских телефонов или выделенной сети интернет, консультационное и юридическое обслуживание в специализированных организациях.

Особенностью данной статьи расходов является то, что плата за предоставляемые услуги является фиксированной и не зависит от

фактического объема предоставленных (потребленных) услуг. Таким образом, если деятельность компании в какой-либо период деятельности не велась и фактически абонентскими услугами данная компания не пользовалась, оплатить абонентское обслуживание она тем не менее обязана. В данной ситуации возможно только приостановление обслуживания по договоренности сторон.

Признание в бухгалтерском учете вышеуказанных расходов осуществляется независимо от того, получен доход или нет (п. 17 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). При этом расходы признаются в том периоде, в котором они имели место, независимо от периода фактической выплаты денежных средств, связанных с данными расходами (п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации») [5].

По общему правилу, следующему из п. 5 ПБУ 10/99, указанные выше расходы считаются расходами по обычным видам деятельности.

Однако следует обратить внимание на следующее.

Разделение расходов на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы происходит в зависимости от их характера, а также условий осуществления, видов и направлений деятельности организации (п. 4 ПБУ 10/99).

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг (п. 5 ПБУ 10/99). Очевидно, что в период простоя изготовления и продажи продукции, оказания услуг, выполнения работ нет, поэтому возникающие в этот период расходы никак не могут быть связаны с изготовлением и продажей продукции и не могут считаться расходами по обычным видам деятельности.

В соответствии с п. 4 ПБУ 10/99 расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами [3].

Таким образом, расходы, возникающие в периоде простоя, относятся к прочим расходам и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Отдельные специалисты рекомендуют отражать расходы, возникающие в период прекращения деятельности на период нерабочих дней, на счете 97 «Расходы будущих периодов». По нашему мнению, это не корректно, т.к. амортизационные отчисления, сохраняемая на период простоя заработная плата, арендная плата и другие аналогичные расходы не связаны с осуществлением деятельности в будущем, а обусловлены текущими условиями хозяйствования.

Несение расходов, связанных с временной приостановкой работы и оплатой времени простоя (в некоторых случаях предусмотрены обязательные выплаты), не зависит от волеизъявления хозяйствующего субъекта и приносит потери, прежде всего, ему самому. Следовательно, они считаются экономически оправданными и принимаются для целей налогообложения.

Однако неоднозначность ситуации состоит в том, что, в соответствии со ст. 252 НК РФ, расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В период приостановления деятельности (простоя) очевидно, что основная деятельность не ведется и доходов не приносит.

Согласно разъяснениям контролирующих органов, расходы должны в принципе соотноситься с деятельностью, по которой предполагается получение дохода (Письма Минфина России от 05.09.2012 г. №03-03-06/4/96, от 19.12.2011 г. №03-03-06/1/833).

Как правило, понесенные в период простоя затраты связаны с поддержанием производственных ресурсов компании именно с целью последующего осуществления основной деятельности. Поэтому логично считать, что такие расходы произведены для предпринимательской деятельности, которая по своей сути направлена на получение дохода. Таким образом, вышеприведенное требование статьи 252 НК РФ выполняется.

В соответствии с пп. 3 и 4 п. 2 ст. 265 НК РФ, некомпенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам приравниваются к внереализационным расходам и признаются в налоговом учете в отчетном (налоговом) периоде.

Расходы в налоговом учете распределяются на прямые и косвенные.

В письме от 21.02.2018 г. №03-07-07/11012 Минфин РФ разъяснил, что затраты, относимые к прямым расходам, которые организация несет во время простоя, например, заработную плату работников (оплату времени простоя работников), страховые взносы, амортизацию оборудования, не переведенного на консервацию, следует учитывать в составе внереализационных расходов, исходя из п. 2 ст. 265 НК РФ.

В то же время косвенные расходы, которые налогоплательщик продолжает нести во время вынужденного простоя, учитываются для целей налогообложения прибыли в составе соответствующих групп расходов в порядке, установленном главой 25 НК РФ (Письма Минфина от 14.11.2011 г. №03-03-06/4/129, от 04.04.2011 г. №03-03-06/1/206).

Таким образом, опираясь на разъяснения МФ РФ, если деятельность компании приостановлена, все расходы, которые она произвела в период простоя и могла бы учесть в целях налога на прибыль при обычных условиях, признаются в налоговом учете единовременно в периоде их возникновения в составе косвенных или внереализационных расходов соответственно [4].

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) в период вынужденного простоя, подлежат вычету в порядке и на условиях, предусмотренных нормами ст. 171 и 172 НК РФ (Письмо МФ РФ от 21.02.2018 г. №03-07-07/11012). Таким образом, можно сделать вывод, что во время вынужденного простоя организация может принимать к вычету НДС в том же порядке, как она сделала бы это, если бы продолжала вести деятельность.

Остановимся отдельно на вопросе отмены командировок в связи с пандемией коронавируса.

В связи с тяжелой эпидемиологической обстановкой и угрозой распространения коронавирусной инфекции Роспотребнадзором и Главным санитарным врачом РФ даны указания по ограничению командировок сотрудников организаций как внутри страны, так и за рубежом.

Решение об отмене командировок должно быть утверждено приказом руководителя организации.

Если командировка отменена в связи с пандемией коронавируса, то расходы, понесенные в связи с ее отменой, могут быть признаны на основании п. 13 ПБУ 10/99 в составе прочих расходов как чрезвычайные. К таким расходам относятся:

- а) суммы, удержанные перевозчиком при возврате билетов (комиссии, невозвратные сборы и пр., в том числе стоимость невозвратных билетов);

- б) суммы, удержанные отелем при отмене брони или отказе от проживания в уже оплаченном номере;

- в) стоимость полученной визы, медицинской страховки и аналогичные затраты.

Расходы при наличии приказа об отмене командировки признаются на дату (п. 16, п. 18, п. 19 ПБУ 10/99):

- а) возврата билетов, отмены брони в гостинице (если оплачивались организацией);

- б) приказа об отмене командировки по полученной визе, медицинской страховке (если оплачивались организацией);

в) утверждения авансового отчета (если билеты, гостиница, виза, медицинская страховка оплачивались работником самостоятельно).

Авансовый отчет должен быть предоставлен работником в общеустановленные сроки. В данной ситуации - в течение трех рабочих дней после издания приказа об отмене командировки.

В налоговом учете убытки от отмены командировки в условиях соблюдения мер противодействия распространения коронавирусной инфекции следует учитывать как потери, связанные с чрезвычайными ситуациями (пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Исходя из вышесказанного, бухгалтерские записи по учету убытков, возникающих в связи с приостановлением деятельности в период пандемии коронавируса, представлены в таблице.

Таблица

Бухгалтерские записи по учету расходов, возникающих в период простоя по причине недопущения распространения коронавируса

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация основных средств	91-2	02
Начислена амортизация нематериальных активов	91-2	05
Отражена стоимость арендной платы	91-2	60
Отражены коммунальные платежи	91-2	60
Отражена плата за расчетно-кассовое обслуживание, услуги связи, консультационные и юридические услуги	91-2	60 (76)
Признан НДС от стоимости предъявленных услуг	19	60 (76)
Принят к вычету НДС	68	19
Возвращены перевозчику билеты, оплаченные организацией	60	50-3
Списана невозвратная часть стоимости билетов и гостиничной брони, стоимость визы, медстраховки, оплаченные организацией	91-2	60
Списана невозвратная часть стоимости билетов и гостиничной брони, стоимость визы, медстраховки, оплаченные работником	91-2	71
Получена возвратная часть стоимости билетов и гостиничной брони	51	60
Получен от авиакомпании ваучер на предстоящие авиаперелеты	50-3	60

Рассмотрев вопросы учета расходов и убытков, возникающих в период приостановления деятельности организации в связи с принятием мер по распространению коронавирусной инфекции, можно сде-

лать вывод о том, что они признаются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Однако, если приостановление деятельности затянется, это приведет к необратимым убыткам для бизнеса. Снижение цен на нефть, рост курса валют, сжатие внутреннего спроса и текущие убытки приведут к тому, что существенная часть организаций и индивидуальных предпринимателей просто не смогут вновь открыться, обанкротятся. Массовое банкротство организаций может, в свою очередь, привести к социальным последствиям, таким как бедность, безработица, рост теневой экономики и преступности.

Список литературы

1. Киселева И.А. Простои: учет доходов и расходов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.delo-press.ru/articles.php?n=5487>.
2. Матвеева В.С. Учет и налогообложение доходов физических лиц: учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2018. 118 с.
3. Попов А. Ю. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2016. 131 с.
4. Самокиша Т. Расходы при вынужденном простое [Электронный ресурс]. URL: http://taxpravo.ru/analitika/statya-366688-rashodyi_pri_vynujdennom_prostoe.
5. Теоретические основы бухгалтерского учета: учеб. пособие / Н.С. Нечехуина, В.В. Калицкая, И.М. Перминова, О.С. Горбунова. Екатеринбург: Ажур, 2017. 120 с.

ACCOUNTING FOR LOSSES RELATED TO DOWNTIME OF THE ORGANIZATION DURING THE SPREAD OF CORONAVIRUS INFECTION

*Mokina N. S., senior lecturer of accounting and audit
Ural State University of Economics
Yekaterinburg, Russia*

Organizations in the context of a coronavirus pandemic face losses associated with termination of operations. At the same time, some of these losses do not have sources of coverage, which leads to problems in accounting for them. The article considers certain features of accounting and tax accounting for losses of an organization that occur during downtime.

Keywords: coronavirus, loss, expenses of the organization, income of the organization, simple.

N.B. Abdusalomova
*head of the Department of «Accounting» TSEU,
DSc., dotsent,
Tashkent State University of Economics,
Tashkent, Uzbekistan*

IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL METHODOLOGY IN METALLURGICAL INDUSTRY

In this article, the author analyzes the organization of internal control in the management accounting system, the definition of internal control and shows the place of internal control in the financial and economic activities of the enterprise. As a result of the research, it is proposed to implement the process of planning internal control on the basis of improved stages.

Keywords: *internal control, management accounting, analysis, purpose of internal control, internal audit, principles of internal control, internal control system.*

The development of the world economy depends in many ways on the rapid development of industry. Because the development of industry has a direct impact on the development of other industries. That is why the reforms are under way «Modernization of production facilities, technical and technological equipment of basic industries, further increase of their export potential, creation of favorable conditions to ensure the competitiveness of products, as well as increase the investment attractiveness of enterprises» defined as a separate task. The implementation of this work will create opportunities for economic development and the competitiveness of products, the creation of an investment climate. Optimization of technological processes and norms of consumption of raw materials, materials and energy resources on the basis of critical analysis, increase of energy use and increase of labor productivity, reduction of use and additional costs, reduction of cost of purchased raw materials, materials and components, optimization of industrial output One of the urgent issues is the development of measures to reduce costs.

Research has revealed the main difficulties of the existing management accounting and control systems in the metallurgical industry in the management of complex structures in the industry: the lack of a regulated system of distribution of powers between parent and regional enterprises;

difficulty in regulating management due to carrying out several types of activities at the same time (production, processing and sale of metal products); a complex system of control and incentives for the activities of structural units; the different nature of production processes for different types of activities, as a result of which different methods of accounting for costs and financial results are not organized in harmony with each other.

The results of the analysis of a number of enterprises operating in the metallurgical industry show that it is necessary to improve the management factors for their effective development in the enterprises of the metallurgical industry. In these enterprises, the control functions play a special role in the management system, taking into account the specifics of production processes.

The main task of these functions is to prevent losses and thefts, product breakdowns and incomplete receipts, to identify the causes of reduced product quality and efficiency. The strengthening of control functions in the management system will improve product quality, reduce costs, increase the level of profitability of production, ensure the competitiveness of metallurgical products.

The need to develop the methodology of the internal control system in the enterprises of the metallurgical industry arises for the following reasons:

1. The need to theoretically substantiate new approaches to the establishment of an internal control system that provides operational control of production costs by the parent and regional enterprises cost centers and centers of economic responsibility.

2. Practical application of proposals by regional enterprises of the metallurgical industry, taking into account the advanced foreign experience of business entities in the organization of the system of internal control and further liberalization of the economy by methods of internal control.

3. The relevance of the formation of a model of operational control and budgeting of budget execution in the multi-sectoral segments of the metallurgical industry.

4. The orientation of metallurgical enterprises to establish long-term relations with organizations processing metal products.

The formation of the control system, its goals, objectives, functions and mechanisms of control bodies have been studied by a number of economists.

Including L.G. Makarova in her research, explored the direction of improving the elements of the internal control system to assess and predict the insolvency of the enterprise [1].

In his scientific work on the organization of internal control in industrial enterprises, a more precise definition of internal control was given by L. Juanish gave. According to him, «internal control of industrial enterprises - the implementation of decisions of shareholders, board of directors, board meetings, budget execution - material, labor - by all officials within their competence in order to identify reserves to increase production efficiency, prevent theft, abuse, incompetence and fraud." and regular inspections of the implementation of general production costs, ensuring the integrity of property owners and compliance with the law» [2].

The issue of internal control has been in the focus of attention in the Republic of Uzbekistan since the early days of independence. In particular, there are different opinions among scientists of our country on its essence, content and grouping. In particular, Professor M.Q. Pardaev's in scientific work, «internal audit is seen as a link in internal control» [3]. In this definition, internal audit is seen as a link in control, and internal control is broader than internal audit.

Professor A.K. Ibragimov according to, the internal audit provides information on business activities and confirms the reliability of farm reports. The importance and necessity of internal audit is related to the analysis of management functions [4]. Economist A.K. Ibragimov agreeing with, we can conclude that the internal audit relies entirely on the internal control system of the enterprise in carrying out its activities.

K.B. Ahmedjanov according to, «Internal control is an integral element of the control process in each management process, it is formed as a separate system that shows how well it goes at other stages and ensures the transparency of information» [5].

In the approaches of the authors cited above, we can see that the following three elements of internal control are reflected in each definition, namely:

1. Control environment (internal control environment and environmental control) - the organization of control, taking into account external and internal factors.
2. Documents, technical and organizational means to ensure the implementation of control processes (control measures or control methods).
3. Information system (initial data, accounting) - a system of indicators, software, databases, staff qualifications and data processing procedures established by the management of business entities.

The study of the activities of enterprises of the metallurgical industry, conducted by the author, allows us to conclude that the concept of "internal control" should be clarified from an industrial point of view.

So, in our opinion, the internal control in the enterprises of the metallurgical industry is the control over the actual execution of the budgets formed by the departments of the metallurgical plant (parent company), which are the centers of responsibility. In addition, the control over the budgets and their implementation by the enterprises and departments, the state of economic security, the introduction of new technologies in the metallurgical industry, the factors influencing the production of metal products, the responsibility of auxiliary industries.

A number of factors affect the organization of a reliable internal control system: the complexity of the organizational structure of the network enterprise, the legal form, the scope of activities, the appropriateness of control over various activities, the attitude of management to control. In addition, the organization of internal control depends on the size of the enterprises that are part of the network, the level of their computer equipment, the ability of management to personally participate in control and other factors.

A well-defined, trusted staff whose rights and responsibilities are clearly defined is an important component of internal control. If control is performed by unqualified personnel, internal control will be ineffective, even if other components of the system are rationally organized. In order to increase the reliability of the internal control system, the rights and responsibilities of each employee should be clearly stated in the job descriptions. The allocation of appropriate responsibilities is necessary to improve the quality of control, to detect random errors. If a business transaction is performed by one person and he or she reflects the transaction in the accounting records or performs all accounting functions from the preparation of the initial documents to the preparation of the balance sheet, the probability of error increases.

As a result of the study, summarizing the data, it can be concluded that the tasks of internal control are:

- designation of control objects and subjects for each regional enterprise and structural subdivision;
- establishment of a center of responsibility in each enterprise, which includes the objects and subjects of control;
- development of the same recommendations, rules, norms and regulations for all facilities and entities that make up the organizational structure for the purpose of internal control;
- evaluation of results for each controlled object;
- development of recommendations on elimination of negative situations identified by control subjects and managers.

Within the framework of these tasks, the subjects of internal control of enterprises of the metallurgical industry check the following: the reliability of the internal control system and the efficiency of the accounting system; implementation of boards, management decisions, internal procedures; observance of labor discipline; compliance with the standards of raw materials, materials, scrap metal, semi-finished products, steel sheet, slag heap, fuel, water, electricity, finished product consumption and other material costs; the accuracy of the determination of income and expenses and the calculation of financial results; the accuracy of product performance evaluation.

The research allowed the author to conclude that it is necessary to establish a special internal control service in the metallurgical enterprise and assign special functions to it. The recommended functions of control subjects by the author are given in Table.

Table

Control functions of the subjects of internal control in the enterprises of the metallurgical industry

Subjects of internal control	Internal control objects	Functions
1. General Director of a metallurgical enterprise	Economic activity, financial condition of the enterprise	Defining strategic tasks and directions of financial and economic activity
2. Internal control service	Financial and economic activity of the enterprise, production activity of responsibility centers	Control over the financial and economic activities of the enterprise, ensuring the safety of assets and the use of sources of their formation
		Assess the quality of control centers responsible for the cost of production
3. Manager of the regional enterprise	All types of activities of structural units (responsibility centers)	Directs the work of structural units and organizes their effective interaction, directs their activities
4. Deputy Directors for Economics and Finance	Monitors and analyzes the financial stability of enterprises, economic performance, domestic reserves, production costs, product sales costs	Management and improvement of financial activities of enterprises, organization of development of planning and accounting documents, cost regulation, remuneration of labor, fulfillment of production volume tasks, control over the costs of structural units (responsibility centers)

Table continuation

Subjects of internal control	Internal control objects	Functions
5. Deputy General Manager for Production	Production activities of all industries and departments	Management and improvement of production activities of structural units of the parent company and regional enterprises, control over the implementation of production tasks, coordination of the work of chief specialists
6. Deputy General Director Financial of regional enterprises directors	Completeness of coverage of all business processes, all operations of economic activity and accuracy of their reflection in accounting registers; initial documents; reports of heads of structural divisions	Acceptance of initial expenses, control of their compliance with the rules of accounting
		Calculation of works and services, sudden write-off of property, receivables and payables
		Timeliness of calculation and payment of taxes
		Control over the completeness of product receipt, the execution of work
		Preparation of data for accounting reports, its compilation
7. Deputy Director for Legal Affairs	Legislation, their application in the metallurgical industry	Control over compliance of documents (contracts, regulations, orders, etc.) prepared by the enterprise with the requirements of the legislation. Direct participation in their development
8. Head technolog	Metal raw material processing technology (processing standards, finished product)	Control over compliance with the technology provided for in the technological maps on the processed raw materials
		Adherence to scrap metal processing standards
		Quality control of work performed on scrap metal processing and their processing
		Controlling the quality of the finished product and the completeness of its receipt

Table end

Subjects of internal control	Internal control objects	Functions
11. Chief Engineers	Equipment repair, repair for each type of equipment, fuel and lubricant consumption norms	Organizes the structure of defective accounts for the repair of equipment, controls the norms of consumption of spare parts, repairs, fuel and lubricants for each type of equipment, draws up acts of write-off of equipment
12. Heads of shops	Receipt, storage and sale of products, assessment of metal quality and level of production, control of the production cycle	Organizes the work of the production department, ensures compliance with the rules of receipt, storage of products, monitors the implementation of the production plan, monitors compliance with production and labor discipline, rational use of raw materials, materials, water, electricity

Internal control is an element of the management accounting system and, as is well known, it is necessary to prevent the loss of production resources and to make rational decisions on the introduction of innovative technologies.

In order to accelerate the development of business and increase its profitability, it is necessary to quickly manage the costs and production of metallurgical enterprises. To do this, managers need to conduct a rapid analysis. The essence of rapid analysis is the implementation of daily internal control over:

1. Implementation of the production program for scrap metal processing and production of metal products.
2. Costs, programs, reasons for deviations and identification of culprits of deviations, taking into account the norms and normative indicators.
3. Ensuring that the centers of responsibility receive information on costs and production in terms of products, works, services.
4. Conduct a rapid analysis using its methods.

In conclusion, as a relatively new branch of economic knowledge in our country, the system of management accounting, the specificity of internal control and its versatility require the use of non-traditional means.

Improving the management accounting system through the implementation of the goals and objectives of internal control allows to carry out a logical-critical analysis of management subsystems (sales, supply, pricing, etc.) and a system-problem approach. Identifying the specific features and

trends in the development of each subsystem, in general, allows you to identify global problems of enterprise development and visualize the exact «financial condition» of the economic entity.

Reference

1. Макарова Л.Г. Объекты и процедуры аудита эффективности функционирования коммерческих организаций в федеральных стандартах аудиторской деятельности. // Экономический анализ: теория и практика, 2012, № 43. С. 24-34.
2. Хуаныш Л. Проблемы организации внутреннего контроля на промышленных производственных предприятиях Республики Казахстан. Российское предпринимательство Том 19. № 4. 2018, апрель. С. 1065-1082.
3. Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари. Дис. ... икт. фан. д-ри. 2001. 43-б.
4. Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудити ва қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш. Дис. ... икт. фан. д-ри. Т., 2002. 42-б.
5. Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Дис. ... икт. фан. д-ри. Т., 2016. 76-б.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В МЕТАЛЛУРГИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Н.Б. Абдусаломова

Заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет»

д.э.н, доцент,

Ташкентский государственный экономический университет,

Ташкент, Узбекистан

В данной статье автор анализирует организацию внутреннего контроля в системе управленческого учета, дает определение внутреннего контроля и показывает место внутреннего контроля в финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В результате исследования предлагается реализовать процесс планирования внутреннего контроля на основе усовершенствованных этапов.

Ключевые слова: *внутренний контроль, управленческий учет, анализ, цель внутреннего контроля, внутренний аудит, принципы внутреннего контроля, система внутреннего контроля.*

К. Ю. Котова,
доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент,
Е. С. Голикова
студентка 4 курса направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пермский государственный национальный
исследовательский университет,
Пермь, Россия

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ОШИБОК НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса, а обеспечение ее достоверности и прозрачности – главной задачей бухгалтерского учета. Отсутствие или недостаточная эффективность внутреннего контроля на предприятии снижают качество отчетной информации и ее ценность, делают ее несоответствующей предъявляемым со стороны нормативных актов требованиям, искажают объективную картину деятельности предприятия, что влияет на правильность и обоснованность принимаемых пользователями отчетности решений и создает проблемы, препятствующие росту предприятия. Поэтому организация работы по повышению достоверности показателей отчетности имеет большое значение. Цель статьи – оценить влияние бухгалтерских ошибок на показатели бухгалтерской отчетности предприятия, разработать рекомендации по их устранению и систематизировать подходы к минимизации рисков возникновения таких ошибок. В процессе исследования были использованы следующие методы: анализ, классификация, критический обзор различных точек зрения в монографиях и статьях, аналитическая группировка данных и другие.

Ключевые слова: бухгалтерские ошибки, финансовая отчетность, бухгалтерский учет, риски бухгалтерских ошибок, снижение рисков бухгалтерских ошибок.

Реформирование бухгалтерского учета в России направлено на повышение прозрачности бухгалтерской отчетности и достоверности показателей, формирующих ее. Составленная по МСФО отчетность должна давать возможность более реально видеть финансовое состояние предприятия. Недостоверность информации о финансовом состоянии предприятия может повлиять на решения пользователей, а также

привести предприятия к административной, налоговой и даже уголовной ответственности за грубые преднамеренные искажения.

Вопросы повышения качества отчетности и ее представления в формате XBRL, который позволяет выявлять ошибки и упрощает процедуру анализа, широко обсуждаются ведущими исследователями гуманитарных наук в области финансового учёта: Соколовым Я.В. [13]., Новодворским В.Д. [10]., Панковой С.В., Саталкиной Е.В. [11]., Клиновой Е.А. [3]., Шилкиным С.А. [16]., Нестеровой Д.А. [7]., Супруновой Е.А. [14]., Косыке М.С [4], Бычковой С.М., Итылговой Е.Ю. [1]., Наам М.Н [6], Котовой К.Ю., Силантьевым Р.Р. [5]., Пашенко Т.В. [12]. и др.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой информационную систему о результатах деятельности организации за отчетный период. Она направлена на получение достоверной информации о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, о финансовом результате его деятельности и о движении денежных средств за отчетный период, необходимой пользователям этой отчетности для принятия экономических решений [4,13].

Однако, в процессе получения, обработки, идентификации и раскрытия информации в бухгалтерском учете и отчетности могут возникать ошибки, которые искажают информацию об экономическом состоянии предприятия. Они могут варьироваться по степени серьезности: от незначительных ошибок в расчетах и других проблем с вводом данных, до серьезных нарушений, таких как мошенничество, существенные искажения и нарушения законодательства [17].

К предпосылкам искажения финансовой отчетности относятся отсутствие надлежащего контроля со стороны аудиторов и других независимых регулирующих органов, неэффективная система внутреннего контроля, наличие сложных транзакций в числе операций, осуществляемых компанией, а также возникновение сделок, требующих значительной доли субъективной оценки от менеджмента экономического субъекта [10,14].

Под ошибкой в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности понимают отражение или неотражение фактов хозяйственной деятельности предприятия в ее бухгалтерском учете и/или бухгалтерской отчетности.

Ошибка может быть обусловлена, в частности [3]:

- неправильным применением (пониманием) законодательных актов РФ и нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет;

- неправильным использованием правил учетной политики организации;
- неточностями в расчетах показателей, отраженных в бухгалтерском учете и отчетности;
- неверной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

С другой стороны, возникновение ошибок возможно по причине объективных обстоятельств, не зависящих от качества работы специалистов и их квалификационного уровня. Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности, выявленные при получении новой информации, которая на момент составления бухгалтерской отчетности отсутствовала [15].

Бухгалтерские ошибки вводят в заблуждение заинтересованных пользователей отчетности. В связи с этим важно своевременно выявлять ошибки, правильно их классифицировать и определять существенность ошибки.

Известные отечественные ученые Я.В. Соколов, В.Д. Новодворский, С.М. Бычкова в своих трудах разработали и обосновали классификацию видов бухгалтерских ошибок [1] (табл. 1).

Таблица 1

Классификация ошибок при формировании показателей бухгалтерской отчетности

Виды ошибок	Характеристика ошибок
1. По степени влияния на достоверность отчетности	
Существенные	Степень влияния ошибки (отдельно или в совокупности с другими ошибками) на экономические решения пользователей превышает уровень существенности, установленный в организации. Пользователями могут быть приняты неверные решения по данной отчетности
Несущественные	Степень влияния на экономические решения пользователей не превышает уровень существенности, установленный в организации

Продолжение табл. 1

Виды ошибок	Характеристика ошибок
2. По характеру возникновения	
Преднамеренные	Сознательное искажение или неотражение фактов хозяйственной деятельности. Связаны с фактами мошенничества, легализации (отмывания) доходов, искажением реального состояния предприятия и результатов его деятельности
Непреднамеренные	Допущены без умысла, из-за недостаточной квалификации и невнимательности, а также вызваны несовершенством системы бухгалтерского учета, отсутствием четкого разделения должностных обязанностей
3. По степени влияния на бухгалтерскую информацию	
Локальные	Затрагивают один документ и не влекут за собой другие ошибки
Транзитные	Проходят через несколько регистров и приводят к последующим ошибкам
4. По отношению к процедуре бухгалтерского учета	
Технические	Затрагивают только технику оформления хозяйственных операций
Процедурные	Связаны с неправильным отражением экономической информации в бухгалтерском учете и отчетности
5. По содержанию или способу отражения в бухгалтерском учете	
Неполнота учета	Полностью или частично отсутствует регистрация фактов хозяйственной жизни
Необоснованность учетных записей	Факты хозяйственной жизни отражены без достаточных оснований или отражены не имевшие места в действительности факты на основании фальсифицированных документов
Ошибки в периодизации	Вследствие нарушения принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни факт отражен в учете не в том отчетном периоде, к которому его следовало отнести
Ошибки в корреспонденции	Факт хозяйственной жизни отражен не на тех счетах бухгалтерского учета, которые предусмотрены планом счетов
Ошибки в оценке	Связаны с неверной оценкой в учете или отчетности элементов активов, капитала, обязательств, доходов или расходов
Технические	Связанные с неточностью вычислений, ошибочным внесением данных в первичные учетные документы или сбоями в программном обеспечении

Окончание табл. 1

Виды ошибок	Характеристика ошибок
Специфические	Прочие ошибки, связанные со спецификой совершаемых операций. Например: ошибочный отчет комиссионера, диллера
Ошибки в представлении информации в отчетности	Неправильное расположение или отсутствие информации в бухгалтерской отчетности вследствие нарушений требований нормативных актов по бухгалтерскому учету

Ошибки при формировании бухгалтерской отчетности классифицируются по степени влияния на бухгалтерскую информацию и достоверность отчетности, по характеру возникновения, отношению к процедуре бухгалтерского учета, содержанию или способу отражения в бухгалтерском учете. В дополнение к рассмотренной выше классификации можно классифицировать ошибки по признаку регулярности – на частые (регулярные) и редкие (случайные) – и по признаку критичности – на критичные и некритичные. К грубым ошибкам в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности относятся в частности: искажение любой статьи бухгалтерской отчетности на 10% и более, отражение не имевшего места факта хозяйственной жизни, мнимого, притворного объекта учета, составление бухгалтерской отчетности не на основе регистров бухгалтерского учета и другие [16]. За ошибки в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности предусмотрена административная, налоговая и уголовная ответственность.

Порядок исправления ошибок в учете и отчетности зависит от характера допущенной ошибки и от того, в каком периоде ее совершили и обнаружили. Чтобы исправить ошибки текущего года, необходимо сделать корректировку в том месяце, когда обнаружили ошибку (рис. 1). Это правило пункта 5 ПБУ 22/2010.

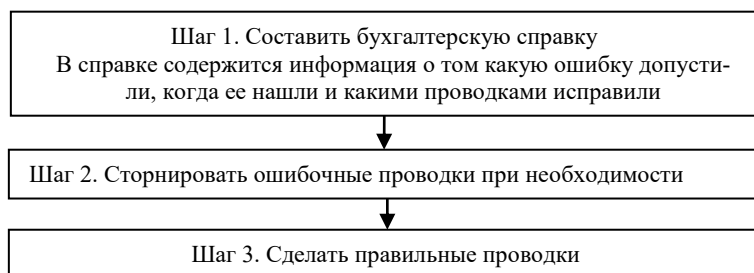


Рис. 1. Пошаговый алгоритм исправления ошибок текущего года

Если существенную ошибку нашли, когда участники организации еще не утвердили отчетность, изменения вносятся декабром прошлого года. Существенные ошибки в утвержденной отчетности исправляют в том периоде, когда нашли. Уточнять отчетность за прошлые периоды нельзя. Ошибки исправляют ретроспективно. То есть все ошибки, которые связаны с прошлыми периодами, отражают в пояснениях к годовой отчетности текущего года [18].

Своевременный анализ деятельности предприятия позволит вовремя установить и устранить факторы, влияющие на формирование показателей бухгалтерской отчетности [12, с.468].

В целях снижения ошибок в организациях в рамках системы внутреннего контроля создается направление превентивного контроля, предусматривающее разработку и проведение процедур по минимизации рисков бухгалтерских ошибок, которые позволяют оперативно выявлять, предотвращать и ограничивать финансовые и операционные риски, а также возможные злоупотребления со стороны должностных лиц.

Под риском будем понимать вероятность наступления ошибок, ведущих к искажению данных и повышению недоверия бухгалтерской отчетности. Виды риска отражают источник его возникновения – внутренний или внешний, а также сферу его проявления. С.В. Панкова, Е.В. Саталкина отмечают: «Бухгалтерские риски присущи всем этапам учетного цикла: документированию, регистрации операции, ее оценке, отражению информации на счетах бухгалтерского учета и в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности» [11]. К рискам возникновения бухгалтерских ошибок, обусловленных организацией бухгалтерского учета на предприятии, относят:

- риск, обусловленный недостаточным уровнем квалификации бухгалтера;
- риск, обусловленный решениями, принятыми в учетной политике предприятия;
- риск, обусловленный решениями автоматизации учетного процесса и формирования бухгалтерской отчетности;
- риск, обусловленный отсутствием или неэффективностью системы внутреннего контроля;
- риск, обусловленный содержанием, порядком формирования и представления бухгалтерской отчетности предприятия внешним пользователям.

Предварительные процедуры внутреннего контроля направлены на предупреждение появления ошибок и нарушений. При предварительном контроле бухгалтер должен осуществить ряд мероприятий

(провести инвентаризацию имущества и обязательств, создать оценочные резервы, списать безнадежные долги и т.п.), обеспечивающих достоверность отчетности. Последующие процедуры внутреннего контроля направлены на выявление ошибок и нарушений.

Превентивный контроль является важным звеном бухгалтерского учета, поскольку именно на этом этапе закладывается база, позволяющая избежать основных ошибок в будущем. Обобщим основные способы минимизации рисков возникновения бухгалтерских ошибок в табл. 2.

Таблица 2

Способы минимизации рисков возникновения бухгалтерских ошибок

Характер ошибки	Способы минимизации бухгалтерских ошибок
Преднамеренные ошибки	1. Назначение работников, ответственных за оформление первичных документов, сохранность имущества, отражение в учете. 2. Четкое разграничение прав и обязанностей работников. 3. Установление категорий лиц, уполномоченных заключать сделки, осуществлять платежи, подписывать первичные учетные документы. 4. Эффективная система последующего контроля. 5. Установление дисциплинарного, и административного наказания лиц, совершивших умышленные нарушения
Непреднамеренные ошибки	1. Разработка подробной и понятной методологии учета. 2. Повышение профессионального уровня работников. 3. Определение должностных обязанностей бухгалтерских работников. 4. Оптимизация рабочей нагрузки. 5. Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. 6. Автоматизация и цифровизация учетного процесса
Ошибки по содержанию	1. Разработка подробной и понятной методологии учета. 2. Повышение профессионального уровня работников. 3. Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственных деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования 4. Внедрение процедур предварительного и текущего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета

Окончание табл. 2

Характер ошибки	Способы минимизации бухгалтерских ошибок
	5. Соблюдение и контроль над обработкой данных, связанных с нетипичными операциями. 6. Автоматизация цифровизация учетного процесса
Технические ошибки	1. Минимизация ручных вычислительных действий. 2. Внедрение процедур текущего контроля и повторного ввода. 3. Регулярная проверка надежности программного обеспечения

В зависимости от характера ошибок (преднамеренные, непреднамеренные, технические и ошибки по содержанию) способы минимизации рисков их возникновения направлены на предотвращение возможных потерь и снижение последствий рисков. Своевременно предупреждать риски возникновения бухгалтерских ошибок возможно при использовании комплекса способов их минимизации, в том числе правильно организованной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Очевидно, что провести такие сложные процедуры, как расчет дисконтированной стоимости, создание оценочных резервов, резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение основных средств, нематериальных активов, вложений в ценные бумаги, переоценки активов без активного внедрения цифровизации и автоматизации учета невозможно. Любой пользователь отчетности может оспорить правила, которые установила компания в бухгалтерском учете. Если критерий неоправданный, то сведения в отчетности могут привести к ошибочному решению и экономическому ущербу [2, с.13].

В настоящее время бухгалтерский учет стал содержать множество обязательных для исполнения инструкций и превратился в рутинную работу [5, с.138]. Автоматизированные программы RPA (robotic process automation) создают все условия для оптимизации и упрощения работы бухгалтерии. Вследствие их применения, качество информации, предоставленной для руководителей предприятий, повышается, что положительно влияет на принятие управленческих решений [9]. В процессе роботизации учетных функций данные из различных баз переносят учетную систему и используют их для обновления справочников, формирования отчетов и разнообразных форм. Роботы могут находить ошибки, которые неизбежно появляются в процессе работы бухгалтерии. Они могут сверять огромные массивы цифр и сообщать о несовпадениях. Например, на базе первой российской RPA-платформы

electroNeek (electroneek.ru) решаются такие задачи, как создание первичных документов, выставление счетов и отслеживание оплаты по ним, сверка взаиморасчетов с контрагентами, перенос данных в бухгалтерскую базу из CRM-системы.

Один из стратегических проектов Центрального банка России – переход на электронный формат обработки и сбора отчетных данных на базе спецификации XBRL. XBRL – международный формат раскрытия деловой отчетности, основанный на расширяемом языке разметки XML, задачей которого является регламентация обмена финансовой информацией, такой как финансовые отчеты.

Мировая практика показывает, что внедрение формата XBRL позволило достигнуть следующих результатов:

- уменьшение математических ошибок до нуля;
- ускорение, удешевление и улучшение обмена деловой информацией;
- представление прозрачных данных в одном стандартизированном формате всем заинтересованным сторонам;
- сокращение времени для подготовки данных, на 96%;
- устранение избыточности и дублирования отчетных данных путем построения единой системы сбора и обработки отчетности на основе МСФО [7].

Многие зарубежные государственные органы, перед которыми приходится отчитываться компаниям, требуют предоставлять им финансовую отчетность, подготовленную с применением XBRL. С 2018 года происходит переход некредитных организаций на сдачу отчетности в формате XBRL. Обобщим преимущества применения XBRL [8, с.17].

В первую очередь применение XBRL позволяет настроить правила проверки финансовой отчетности. XBRL позволяет настроить правила проверки так, чтобы система учета автоматически «напоминала» о том, что нужно раскрыть.

С переходом на XBRL упростится анализ финансовой информации, и сократятся сроки проведения ее аудита.

В свете глобализации и цифровизации происходит трансформация объектов, методов и инструментов бухгалтерского учета, увеличивается состав показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в интересах всех групп пользователей [12, с.870].

Бухгалтерский учет как часть организационной структуры управления компании также подвержен риску, риск в данном случае может выражаться в искажении информации, которое влияет на показатели бухгалтерской отчетности и влечет за собой принятие неправильных управленческих решений [6, с. 645].

Рассмотрим влияние бухгалтерских ошибок на формирование показателей бухгалтерской отчетности на примере ООО «Технопарк», основным видом деятельности которого является сдача коммерческой недвижимости в аренду.

В процессе оценки деятельности предприятия были выявлены ошибки, которые мы разделили на две группы:

- ошибки при ведении бухгалтерского учета;
- ошибки при формировании показателей бухгалтерской отчетности.

Данные ошибки обусловлены рисками (см. рис. 2)

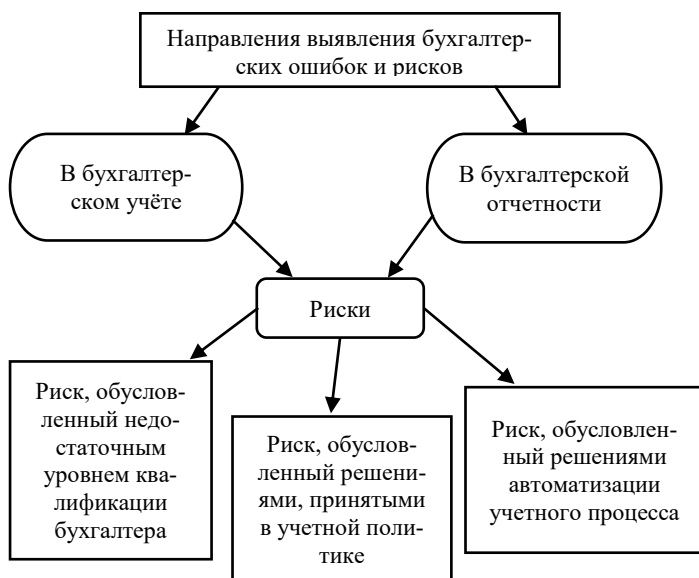


Рис. 2. Направления выявления бухгалтерских ошибок и рисков их осуществления в ООО «Технопарк»

Ошибки при ведении бухгалтерского учета следующие:

1. Учетная политика предприятия не содержит таких обязательных элементов, как методы учета суммы основного долга и процентов по уплате, состав затрат по кредитам и порядок признания дополнительных затрат;

2. Рабочий план счетов ооо «технопарк» не содержит перечня синтетических и аналитических счетов, применение которых необхо-

димо для ведения бухгалтерского учета, и наоборот, содержит счет бухгалтерского учета, который фактически не применяется;

3. Стоимость помещений, сдаваемых в аренду, не отражена в составе доходных вложений в материальные ценности;

4. Не производится отчисления по сомнительным долгам;

5. Не производится перевод долгосрочной задолженности по полученным кредитам в краткосрочную.

В бухгалтерской отчетности предприятия ошибки были выявлены в Бухгалтерском балансе, Отчете о финансовых результатах и Пояснениях к бухгалтерскому балансу.

В Бухгалтерском балансе:

- занижены показатели по статье вложения в материальные ценности и завышены по статье «Основные средства»;

- занижены показатели по статье «Прочие долгосрочные обязательства» и завышены по статье «Кредиторская задолженность», т.к. она не подразделяется на долгосрочную и краткосрочную;

- завышены показатели по статье «Дебиторская задолженность» и занижены по статье «Непокрытый убыток», т.к. не производится отчисления в резерв по сомнительным долгам;

- обязательства по кредитным операциям не отражаются в зависимости от срока погашения в Бухгалтерском балансе.

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

- не отражена информация об объектах основных средств, переданных в аренду;

- не отражена информация о просроченной дебиторской задолженности.

Ошибки при ведении бухгалтерского учета и при формировании бухгалтерской отчетности в ООО «Технопарк» нарушают требование достоверности и искажают информацию о финансовом положении предприятия.

Для минимизации рисков ошибок при ведении бухгалтерского учета ООО «Технопарк» можно рекомендовать:

1. Оразить в Учетной политике методы учета суммы основного долга, методы учета процентов, состав затрат по кредитам и порядок их признания, а также учет финансовых вложений;

2. Внедрить автоматизированные программы по ведению учета с целью снижения рисков, обусловленных решениями автоматизации учетного процесса.

3. Актуализировать рабочий план счетов (добавить синтетические счета 03, 58 и организовать учет на аналитических счетах по сро-

кам погашения, вести аналитический учет на счетах 66, 67 в разрезе процентов по основному долгу, просроченной задолженности, добавить счета аналитического учета по счету 96 в разрезе видов резервов, убрать счет 19, так как ООО «Технопарк» находится на упрощенной системе налогообложения и не является плательщиком НДС).

Для минимизации рисков ошибок при составлении бухгалтерской отчетности в ООО «Технопарк» рекомендуется:

1. Отразить стоимость помещений, сдаваемых в аренду, в составе доходных вложений в материальные ценности;

2. Разделить кредиторскую задолженность на долгосрочную и краткосрочную;

3. Провести мероприятия для возврата просроченной задолженности по договорам аренды, в том числе перенести сроки оплаты. Подготовить документы о взыскании неустойки за неисполнение обязательств по договорам аренды;

4. Отразить право пользования активом по фактической стоимости;

5. Создать резерв по сомнительным долгам на сумму просроченной задолженности и отразить информацию о просроченной дебиторской задолженности в пояснениях.

Рекомендуемые изменения повысят достоверность и полноту сведений об имущественном и финансовом состоянии ООО «Технопарк».

Изменения показателей Бухгалтерского баланса ООО «Технопарк» представлены в табл. 3.

Таблица 3

Изменения показателей бухгалтерского баланса ООО «Технопарк»,
тыс. руб.

Наименование показателя	На 31 декабря 2019 г.	С учетом рекомендаций	Изменение
Нематериальные активы	26571	26571	-
Основные средства и незавершенные капитальные вложения Исключить стоимость доходных вложений 66654 тыс. руб.	70183	3529	-66654
Право пользования активом	-	3067	3067
Доходные вложения в материальные ценности. Включить стоимость доходных вложений 66654 тыс. руб.	-	66654	66654

Окончание табл.3

Наименование показателя	На 31 декабря 2019 г.	С учетом рекомендаций	Изменение
Итого по разделу I	96754	99821	3067
Запасы	31	31	-
Дебиторская задолженность 1. Уменьшить на сумму резерва по сомнительным долгам 506 тыс. руб.	2171	1665	-506
Денежные средства	500	500	-
Прочие оборотные активы	14	14	-
Итого по разделу II	2716	2210	-506
Баланс	99470	102031	2561
Уставный капитал	871	871	-
Переоценка внеоборотных активов	-	-	-
Непокрытый убыток Увеличить на сумму резерва по сомнительным долгам 506 тыс. руб.	-5159	-5467	-506
Итого по разделу III	-4288	-4596	-506
Заемные средства Исключить задолженность по краткосрочному кредиту Волго-вятский банк ПАО Сбербанк г. Нижний Новгород 8800 тыс. руб. Исключить задолженность по краткосрочному кредиту ПАО Банк Открытие 1200 тыс. руб. Исключить задолженность по процентам по кредитам 534 тыс. руб.	103002	92068	-10534
Прочие долгосрочные обязательства Задолженность по договору 157 тыс. руб.	-	157	157
Итого по разделу IV	103002	92225	-10883
Заемные средства Включить задолженность по краткосрочным кредитам и процентам по кредитам 10534 тыс. руб.	-	10534	10534

Исправление ошибок привело к увеличению валюты баланса (активы) на 2561 тыс. руб. за счет отражения права пользования активом и создания резерва по сомнительным долгам. Появилась новая учетная категория «Обязательства по договорам аренды». Задолженность по кредитам разделилась в зависимости от срока исполнения обязательств (долгосрочные – 92068 тыс. руб., краткосрочные – 10534 тыс. руб.).

Изменения показателей отчета о финансовых результатах ООО «Технопарк» обобщим в табл. 4.

Таблица 4

Изменения показателей Отчета о финансовых результатах
ООО «Технопарк», тыс. руб.

Наименование показателя	На 31 декабря 2018 г.	С учетом рекомендаций	Изменение
Выручка	12098	12098	-
Себестоимость продаж	-	-	-
Валовая прибыль (убыток)	12098	12098	-
Управленческие расходы	12406	12406	-
Прибыль (убыток) от продаж	-308	-308	-
Проценты к получению	13	13	-
Проценты к уплате	189	189	-
Прочие доходы	21	21	-
Прочие расходы	260	766	506
Включить расходы на сумму резерва по сомнительным долгам 506 тыс. руб.			
Прибыль (убыток) до налогообложения	-723	-1229	-506
Прочее	-120	-120	-
Чистая прибыль (убыток)	-843	-1349	-506

Таким образом, внедрение рекомендаций, направленных на соблюдение норм законодательства по бухгалтерскому учету привело к увеличению убытка ООО «Технопарк» на 506 тыс. руб. за счет создания резерва по сомнительным долгам и к увеличению валюты баланса (активы) на 2561 тыс. руб. за счет отражения права пользования активом и создания того же резерва. Тем не менее, на предприятии существенно снизились риски привлечения к административной ответственности и получения штрафных санкций, повысилась достоверность и прозрачность показателей отчетности, что оказывает непосредственное влияние на объективность оценки показателей финансового состояния и финансовых результатов и позволяет агентам принимать верные экономические решения.

Список литературы

1. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Недобросовестное составление финансовой отчетности: институциональный аспект // Международный бухгалтерский учет. 2012. №19. С. 28–34.
2. Верхотурова М. Сигнальные показатели: как не проглядеть финансовые проблемы // Финансовый директор. 2016. №2. С.13-14.
3. Клинова Е.А. Обоснование контрольных показателей при определении существенности для финансовой отчетности в целом // Аудитор. 2018. N 9. С.18-21.
4. Косыке М.С. Внутренний контроль в обеспечении достоверности и минимизации рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности // Все для бухгалтера. 2017. N 1. С.19-23.
5. Котова К.Ю., Силантьев Р.Р. О парадоксах в современном российском учете // Актуальные вопросы современной экономики. 2020. С. 138-147.
6. Наам М.Н., Рожкова Д.А. Способы минимизации рисков в системе бухгалтерского учёта // Актуальные вопросы современной экономики. 2020. С. 645-655.
7. Нестерова Д.А. Стандарт XBRL: перспективы перехода для российских компаний, 2018. С. 1-5.
8. Низков А. XBRL: современный язык финансовой отчетности // МСФО на практике». 2017. №12. С.17-20.
9. Никитина В. Ф. Автоматизация бухгалтерского учёта в России/ Наука и образование сегодня. 2018. N 12 (35). С. 15–17.
10. Новодворский В.Д., Сладкова С.Л. Публичная бухгалтерская отчетность – инструмент рыночных отношений // Современный бухгалтер. 2005. N11.
11. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования // Международный бухгалтерский учет. 2015. N 27. С.10 - 17.
12. Пашенко Т.В. Использование анализа балансовых показателей для бухгалтерских экспертиз // Вестник ПГУ. Серия: Экономика. 2018. №3. С. 468-481.

13. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2012. N13. С. 120.

14. Супрунова Е.А. Трансформация новых видов учета в условиях глобализации и цифровизации экономики // Международный бухгалтерский учет. 2018. N 15.С. 870 – 886.

15. Швырева О.И., Сиденко Н.М. Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности и их предпосылки // Естественно-гуманитарные исследования. 2019. С. 341-349.

16. Шилкин С.А. Эти изменения в бухучете скажутся на вашей отчетности // Зарплата. 2019. №3. С.19-22.

17. Accounting changes and error correction. URL: <https://www.investopedia.com/terms/accounting-changes-and-errors-correction.asp> (дата обращения: 22.06.2020).

18. How errors in financial reporting can hurt your company. URL: <https://www.purchasecontrol.com/uk/blog/financial-reporting-errors/> (дата обращения: 22.06.2020).

ASSESSING THE IMPACT OF ACCOUNTING ERRORS ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE ENTERPRISE

Kotova K. Y., *associate professor of accounting, audit, and economic analysis, Cand. Econ.Sci., associate professor*

Shumilova A.V., *4 year undergraduate student of Economy direction, «Accounting, Analysis, and Audit» focus*

Perm State University

Perm, Russia

Reporting is the final stage of the accounting process, and ensuring its reliability and transparency is the main objective of accounting. Absence or insufficient effectiveness of internal control at an enterprise reduces the quality of reporting information and its value, makes it non-compliant with the requirements of regulatory acts, distorts the objective picture of the enterprise's activity, which affects the correctness and validity of decisions made by the users of reporting and creates problems preventing the growth of the enterprise. Therefore, the organization of work on improving the reli-

ability of reporting indicators is of great importance. The aim of the article is to evaluate the influence of accounting mistakes on the indices of the accounting reporting of the enterprise, to develop recommendations on their elimination and to systematize the approaches to minimize the risks of such mistakes. In the process of research, the following methods were used: analysis, classification, critical review of different points of view in monographs and articles, analytical grouping of data and others.

Keywords: *accounting errors, financial reporting, bookkeeping, risks of accounting error, less risk of accounting error.*

Р.О. Холбеков,
*профессор кафедры «Бухгалтерский учёт»,
д.э.н., профессор,
Ташкентский государственный экономический
университет,
Ташкент, Узбекистан*

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЁТА ПО ОПЕРАЦИЯМ БОНИФИКАЦИИ И РЕФАКЦИИ

В данной статье рассматриваются вопросы организации и совершенствования учёта затрат, связанные с доведением качества зерна до нормативного уровня и принятые предприятиями хранения и переработки. В ней изложены предложения по учёту операций бонификации и рефакции, происходящие на основании результата качества принятых зёрен. Так же дано определение расходов по качеству, исходя из особенностей отрасли. Даны предложения по распределению финансовых результатов от операций бонификации и рефакции. Рекомендовано использование дополнительных счетов по операциям, связанным с качеством зерна.

Ключевые слов: *Показатели качества зерна, расходы на качество, загрязненность зерна, смесь зёрен ядовитых растений, дополнительные счета, бонификация, рефакция.*

На современном этапе в результате развития учета и аудита заинтересованы не только собственники, но и сами экономические субъекты, нормальное развитие которых зачастую невозможно без привлечения средств инвесторов, спонсоров и кредиторов. Чтобы привлечь финансовые вложения экономический субъект должен быть преуспевающим, а его финансовая отчетность должна вызывать дове-

рие у потенциальных инвесторов и кредиторов. В связи с этим перед каждой организацией встаёт задача формирования полной и достоверной информации о своей финансово-хозяйственной деятельности, необходимой внутренним и внешним пользователям. С расширением круга пользователей учетной информации финансово-хозяйственной деятельности организаций, существенно возрастает интерес участников экономического процесса к объективной и достоверной информации об их финансовом положении и деловой активности. В этих обстоятельствах учет и аудит финансовой отчетности превратился в важнейший инструмент, способствующий повышению качества бухгалтерской отчетности.

В соответствии с национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность», финансовая отчетность является способом представления финансовой информации, характеризующей деятельность хозяйствующего субъекта за определенный период, независимо от того, является ли он отдельным самостоятельным хозяйствующим субъектом или входит ли в консолидированную группу хозяйствующих субъектов.

Сущность новых подходов заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных задач.

Термин «Учетная политика» вошел в употребление в результате дословного перевода терминологии международных стандартов. Этот термин закреплён и раскрыт в национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан №1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

В настоящем стандарте, под учетной политикой понимается совокупность способов, принимаемых руководителем хозяйствующего субъекта для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в соответствии с их принципами и основами. То есть, учетная политика предприятия – это выбор самим предприятием определенных, конкретных методик, формы и техники ведения и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных правил и особенностей деятельности предприятия [1].

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота и инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, приемы и методы.

При выполнении этих задач приходится непреклонно осуществлять экономические реформы в двух связанных между собой сферах. Одна из них – повышение урожайности зерна путем применения передовых достижений науки в сельском хозяйстве, вторая – достижение эффективности на основе современных технологий хранения и обработки зерна.

В словарях термин «качество» имеет разное определение, в частности: Качество – это особенность, которая проявляется во всей сути человека или вещи. Качество определяет хорошую или плохую сторону вещи, цвет и другие особенности на основе вопроса «Какой?» [4, с. 32].

«Качество продукции – комплекс особенностей, определяющих пригодность для использования вещи в установленных целях» [5, с. 44].

Такие показатели, как качество и количество являются показателями, которые не противоречат друг другу, они обычно находятся в противоположном отношении, т.е. снижение качества может увеличить количество, или увеличение количества может снизить качество. Особенно показатель качества влияет на показатель количества.

На сегодняшний день в мире при оценке качества всех производств и технического состояния используют следующие показатели:

- показатели задач и услуг;
- показатели эффективного использования ресурсов;
- показатели достоверности;
- единые показатели стандартизации;
- технологические показатели;
- эстетические показатели;
- экологические и другие показатели.

Определение приведенных показателей качества проявляется в процессе производства конкретного вида продукции. Показатели качества в процессе производства продукции можно разделить на следующие группы:

- показатели качества сырья и комплектующих изделий;
- показатели качества производимой продукции;
- показатели качества, выражающие процесс подготовки продукции, в частности технологичность оборудования и навыки рабочих.

Уровень качества также определяется общими и отдельными показателями. К общим показателям относится метод оценки путем относительного сопоставления качества продукции. Общие показатели применяются в следующих случаях:

- при сопоставлении продукции, произведенной в республике и продукции, произведенной за рубежом;
- при определении перспектив образцов продукции;
- при сопоставлении традиционных и международных стандартов, а также требований к техническим условиям;
- когда место традиционной продукции занимает новая продукция.

К показателям качества отдельного уровня входят нормы, требования, значения, определяемые для определенного рабочего места и технологического процесса. Отдельно взятые или определенные показатели качества не сопоставляются. Они определяются, исходя из особенностей сырья и продукции. Каждая отрасль в процессе производства продукции может использовать как общие, так и отдельно взятые показатели качества.

Например, эффективность использования при хранении и переработке зерна также непосредственно связана с показателями качества. На предприятиях по хранению и переработке зерна определяются общие показатели качества, получаемые от переработки зерна, ведется сопоставление по их сортам. Качество муки подразделяется на высший, первый, второй, третий сорта и отруби. Между этими сортами существуют разница, которая проявляется во время их потребления. Эти показатели качества можно изменить на основе требований потребителя во взаимосвязи с технологическим этапом. Кроме этого, в этой отрасли существуют такие показатели качества, которые невозможно сопоставить с другими показателями или требованиями потребителей. Они определяются на основе естественных условий, особенностей сырья и продукции. Этим показателям качества присущи особенности, не встречающиеся в других отдельных отраслях.

Показатели качества принятого зерна определяются в специальной лаборатории, и результаты оформляются в документе «Книга учета количества и качества принимаемого зерна» (табл. 1) [2, с. 283]. Этот документ открывается бухгалтерией отдельно по каждому месту хранения, ведется контроль изменения качества и количества зерна. При повышении влажности принятого зерна и превышении установленных норм других смесей также снижается показатель качества.

Таблица 1

Показатели качества принимаемого зерна

№	Показатели качества	Норма по видам зерна (до %)	
		Пшеница	Рожь
1.	Влажность	14	14
2.	Сорная смесь	2	2
3.	Смесь семян вредных растений	0,05	0,05
4.	Другие зерновые смеси	5	5
5.	Пустые зерновые смеси	1	1
6.	Естественная масса (г/л)	750	700
7.	Уровень клейковины	23	23

Неправильная оценка показателей качества приводит к необоснованным потерям и искажению сведений о них. Для доведения принятого зерна до уровня показателя качества по установленному технологическому порядку проводится первичная переработка зерна. Некачественное зерно проходит сушку на основе специальных технологий и очищается от различных смесей. В связи с тем, что зерно поставляется различными поставщиками, их качество также может быть разным. В некоторых случаях принимаются партии зерна, показатели качества которых выше установленных норм, такие качественные партии зерна помещаются в склады хранения зерна без первичной обработки. Здесь можно наблюдать две ситуации. Во-первых, для доведения принятого некачественного зерна до уровня показателя качества производятся определенные затраты. К ним можно отнести износ оборудования, расходы по заработной плату и обязательные ассигнования, выделяемые по ним, а также иные подобные затраты. Во-вторых, сокращение издержек за счет принятия качественного сырья.

Зерно во время хранения меняет свои характеристики из-за высокой влажности и наличия различных смесей, также его качество меняется в результате технологической обработки. В целях определения разницы между ними используем информацию, представленную в книге учета количества и качества принимаемого зерна. Изменение количества зерна под воздействием показателя качества определяется в установленном порядке по следующим формулам (1) и (2):

$$X = \frac{100 (a - b)}{100 - b}, \quad (1)$$

где X – определяемое значение;

a – уровень влажности при приеме;

b – следующий уровень влажности при первичной переработке.

$$X = \frac{(b - z) \times (100 - d)}{100 - z}, \quad (2)$$

где X – определяемое значение;

a – уровень сорной смеси при приеме;

b – следующий уровень первичной переработки;

z – потери от снижения влажности на основе первой формулы.

Понятие «затраты качества» логически отличается от словосочетаний «качество продукции» или «качество сырья» и является их неотъемлемой частью, т.к. эти затраты служат для определения качества сырья и продукции. Как видно, главные маркеры качества в производственном процессе – это показатели качества сырья и комплектующих изделий.

Еще одна из проблем отрасли на сегодняшний день – это теоретическое, практическое и научное обоснование определения порядка списания разницы, получившейся за счет снижения уровня качества. Затраты качества и организация их учета производятся непосредственно на основе технологических особенностей производства, а также возможностей использования дополнительных счетов в отраслевых рабочих планах счетов бухгалтерского учета для учета затрат качества. Информация по этим счетам может быть полезна внутренним пользователям.

В хозяйственной деятельности зерноперерабатывающей отрасли могут быть произведены затраты и по другим показателям качества. Например, в показатели качества произведенной продукции можно включить процесс созревания муки, полученной от переработки зерна, в течение определенного периода по установленному технологическому порядку, перед тем как отправить её покупателю. В этом процессе также производятся в определенные затраты. Но в силу того, что эти затраты включаются в процесс подготовки произведенной продукции к продаже, их целесообразно включить в затраты на продажу или в себестоимость реализованной продукции. Кроме этого, часть затрат, выражающих процесс подготовки продукции, связанных с показателями качества технологических приборов и квалификацией рабочих, присущих производственному процессу, можно рассмотреть в производственном учете. К этим затратам относятся затраты на освоение новой технологии, на повышение квалификации рабочих, служащих, ответственных за применение новых технологий.

В отрасли основными затратами качества являются условно правильные затраты, но они не входят в себестоимость конкретной продукции. Эти затраты компенсируются за счет средств поставщиков, которые поставили некачественное сырье. Кроме этого, учитываются затраты качества, которые не определяют состав некоторого сырья или

продукции, также к вышеуказанным затратам относятся затраты на освоение новых технологий и повышение квалификации рабочих и служащих, которые могут быть соразмерно распределены между видами и сортами производимой продукции.

Исходя из вышеизложенного, затратам качества можно дать следующее определение: «Затраты качества – это сумма расходов, потраченных в целях доведения принятой или произведенной продукции до уровня, отвечающего установленным технологическим нормам и требованиям, а также в целях освоения производства, согласно современным требованиям». Затраты качества также рассчитываются на основе методов и принципов производственного учета, и размер этих издержек осуществляется на основе порядка и норм, установленных в отрасли. Например, Инструкцией по ведению учета и оформлению операций с зерном и продуктами его переработки (утвержденной постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан № 137 от 20 марта 2001 года).

Затраты на первичную сушку и очистку при улучшении качества принятого зерна в отраслевых методических пособиях называются затратами по обращению, методы их учета и списание отличаются от вспомогательных производств. В традиционном отраслевом бухгалтерском учете и учебных пособиях для этих затрат открывается счет 42 – «Бонификация и рефакция по сельскохозяйственной продукции», в котором указываются затраты по обращению. Если уровень качества принимаемого зерна меньше установленной нормы, то применяется рефакция, если же выше нормы – бонификация. Другими словами, «Бонификация» — это стимулирование поставщика, а «Рефакция» – материальное наказание. Сумма операции бонификации и рефакции определяется в процентах по отношению к договорной цене принимаемого зерна.

На сегодняшний день в практике сумму по операциям бонификации и рефакции отражают в финансовых результатах или резервных фондах предприятия. Такой метод приводит к нарушению принципов правильного определения финансовых результатов и порядка формирования капитала предприятий. Помимо этого, в НСБУ Республики Узбекистан №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» также не указан счет «Бонификация и рефакция по сельскохозяйственной продукции».

На наш взгляд, с учетом особенностей отраслей, применение операции бонификации и рефакции при хранении и обработки зерна, считается естественным. В этой связи считаем необходимым условием включение в отраслевой рабочий план счетов бухгалтерского учета

счетов, которые учитывают операции по бонификации и рефакции, а также отражение их в своей учетной политике.

Предлагаем следующие счета для учета и списания суммы операций по бонификации и рефакции:

1800-«Затраты на бонификацию и рефакцию по сельскохозяйственной продукции»;

1810-«Бонификация и рефакция по покупке сельскохозяйственной продукции»;

1820-«Внутриотраслевая бонификация и рефакция при переработке сельскохозяйственной продукции»;

1830-«Бонификация и рефакция по операциям обмена»;

1840-«Бонификация и рефакция по другим операциям»;

1850-«Перераспределение затрат по бонификации и рефакции»;

1860-«Затраты на сушку, очистку и первичную переработку, связанные с хранением сельскохозяйственной продукции»;

1870-«Затраты сушки, очистки и первичной переработки, связанные с хранением сельскохозяйственной продукции»;

1880-«Затраты, входящие в средства по бонификации и рефакции, связанные с переходом на новые технологии при хранении и сушке зерна»;

1890-«Другие затраты по бонификации и рефакции».

Это счета являются активными. По дебету приведенных счетов отражается сумма операции по бонификации, по кредиту – сумма операции по рефакции. Если будут произведены операции по бонификации, сумма отразится в дебете счета «Бонификация и рефакция по покупке сельскохозяйственной продукции» и кредите – «Счета, выплачиваемые поставщикам и подрядчикам». Операции по рефакции отразятся в дебете счета «Счета, выплачиваемые поставщикам и подрядчикам» и кредите – «Сумма операции рефакции». Если сумма бонификации списывается, то она отражается на дебете счета «Сырье и материалы» и кредите счета «Бонификация и рефакция по покупке сельскохозяйственной продукции».

Осуществление операции по сушке, чистке и первичной обработке принятого зерна отражается в дебете счета «Затраты на сушку, очистку и первичную переработку, связанные с хранением сельскохозяйственной продукции» и кредите таких счетов, как «Расчет с сотрудниками по оплате труда», «Материалы», «Износ основных средств», «Общепроизводственных расходы» и других счетов расходов. На конец отчетного периода эти затраты списываются на основе таких бухгалтерских записей, как дебет счета «Бонификация и рефакция по покупке сельскохозяйственной продукции» и кредит счета «Затраты на

сушку, очистку и первичную переработку, связанные с хранением сельскохозяйственной продукции». Другие операции по бонификации и рефакции также отражаются в аналогичной бухгалтерской записи.

Правильное ведение учета и списание сумм по операциям бонификации и рефакции является одним из основных факторов при искусственном повышении или снижении стоимости зерновой продукции. Для осуществления выполнения данных работ можно предложить и другой метод учета затрат. Если проведена операция по сушке, чистке и первичной обработке принятого зерна на основе вспомогательного производства, тогда к счетам, которые называются счетами качества, можно добавить счет 2315 «Сушка, очистка и первичная переработка, связанная с хранением сельскохозяйственной продукции». В течение месяца в дебете данного счета будут собираться затраты на сушку, очистку и первичную переработку зерна, в конце месяца эти затраты будут закрываться за счет средств рефакции. При этом затраты на сушку и очистку зерна могут отражаться по дебету счета «Сушка, очистка и первичная переработка, связанная с хранением зерна» и по кредиту – «Затраты на бонификацию и рефакцию по сельскохозяйственной продукции». При списании затрат сумма средств с этого счета будет отражаться в дебете счета «Бонификация и рефакция по покупке сельскохозяйственной продукции» и в кредите – «Затраты сушки, очистки и первичной переработки, связанные с хранением сельскохозяйственной продукции».

Рекомендуемые счета по операциям бонификации и рефакции считаются собирательно-распределительными счетами, средства в этих счетах формируются за счет поставщиков и используются при повышении качества хранимого зерна.

Отраслевой инструкцией утверждено следующее: если качество зерна будет меньше указанных норм, то, как показано в табл. 2, будет осуществлена операция по рефакции [2, с. 289]. В данной таблице приведен размер рефакции по пшеничному зерну, который является основным сырьем для предприятий, связанных с хранением и переработкой зерна. По другим видам зерна также определяется отдельный размер рефакции. Операции по рефакции применяются по каждой отдельно принятой партии зерна. Результаты расчетов операции по рефакции по каждой отдельно принятой партии зерна производится на основе расчетов, приведенных в указанных выше формулах. Операции по рефакции применяются для каждой отдельной партии зерна, качество которой ниже установленной нормы. Если качество принимаемого зерна соответствует установленной норме, то в этом случае для таких партий зерна в установленном порядке производится операция по бонификации.

Превращение выше рассмотренных показателей качества в количественные показатели производственного процесса приведет к дальнейшему увеличению в масштабе отрасли требований к затратам качества и методам организации их учета.

Таблица 2

Значение по операциям рефакции порядку для партии пшеницы, которых показатель качества ниже, чем нормы

№	Показатели качества	Для каждого процента	Значение Рефакции (%)
1	Влажность выше установленной нормы	0,1	0,1
2	Сорная смесь выше установленной нормы	0,1	0,1
3	Смесь с превышением щебня и металлов	0,01	0,05
4	Смесь с семенами горького мозга и лианы	0,01	0,1
5	Другие смеси ядовитых растений	0,1	0,03
6	Другие зерновые растения	0,1	0,01
7	При несоответствии установленной норме естественной массы	10 г/л	0,1
8	При увеличении размера пустого зерна на 10 %		0,5
9	При снижении уровня клейковины более 23 %		2,0

Помимо этого, для качественных партий зерна применяется порядок бонификации. Например, если уровень влажности принимаемой пшеницы ниже установленной нормы, то в размере 0,1 % за каждый 0,1 %, влаги (не менее 12 %), а если сорная смесь будет меньше установленной нормы, то за каждый 0,1 % выплачивается надбавка.

Исходя из выше отмеченных предложений и суждений, можно сделать вывод о том, что внедрение в практику счетов «Бонификация и рефакция по сельскохозяйственной продукции», на которых учитываются затраты на качество в отрасли и отражение их в учетной политике предприятия, даст возможность предотвратить необоснованные потери в результате правильного получения информации о производимых затратах на улучшение качества зерна, находящегося на хранении, а также постоянного контроля качества зерна, принимаемого на основе этих данных. Это приведет к появлению в теории дисциплины «Бухгалтерский учет» и производственных счетах новых видов затрат. На сегодняшний день на практике в учетной системе акционерной компании «Уздонмахсулот» сумма по операциям бонификации и рефакции, которые были рассмотрены выше, оценивается в качестве резервного

фонда и учитывается на счете 8912 «Средства бонификации и рефакции». Это, в свою очередь, приводит к логическому и содержательно-му нарушению такого принципа бухгалтерского учета, как «Формирование резервного фонда». По нашему мнению, сумма по операциям бонификации и рефакции не входит в резервный фонд, а является компенсационной суммой, которой покрывают затраты на качество.

Список литературы

1. НСБУ Республики Узбекистан №1 «Учетная политика и финансовая отчетность». Сборник-Т.: БФА. РУз. 2016.
2. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 20 марта 2001 г. за № 137 «Об утверждении инструкции по ведению учета и оформлению операций с зерном и продуктами его переработки». Т.: «Шарк», 2001, 320 с.
3. Каримов И.А. Довести до конца начатое дело. Т.: «Узбекистан», 1994, 17 с.
4. Барамзин С.В. Мастеру о качестве продукции. М.: «Машиностроение», 1987, 104 с.
5. Моисеев А.В. Экономический словарь-справочник рабочего. М.: Политиздат, 1984, 240 с.

ORGANIZATION OF ACCOUNTING ON BONIFICATION AND REFACTION OPERATIONS

Kholbekov R. O., Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting, Tashkent State Economic University of the Republic of Uzbekistan
Tashkent, Uzbekistan

This article discusses the organization and improvement of cost accounting associated with bringing the quality of grain accepted by storage and processing enterprises to the standard level. It contains proposals for accounting for the operations of bonification and refraction, which occur on the basis of the result of the quality of the accepted grains. A definition is also given for quality expenses, based on the characteristics of the industry. Proposals are made for the distribution of financial results from the operations of bonification and refraction. The use of additional accounts for operations related to grain quality is recommended.

Keywords: Grain quality indicators, quality costs, grain contamination, a mixture of poisonous plant grains, additional accounts, bonification, refraction.

Научное издание

**Развитие учетно-аналитической и контрольной системы
в условиях глобализации экономических процессов**

*Сборник научных статей
Выпуск 11*

Редакционная коллегия:

д. э. н., проф. **Т. Г. Шешукова** (научный редактор),
д.э.н., проф. **Б. И. Гусаков**,
д. э. н., доц. **М. А. Гордилов**,
к. э. н., доц. **К. Ю. Котова**, к. э. н., доц. **Т. В. Пащенко**

Издается в авторской редакции
Компьютерная верстка: **А. Л. Костылев**, **А. В. Кадочникова**
Макет обложки: **Т. А. Басова**

Подписано в печать 07.09.2020. Формат 60×84/16.
Усл. печ. л. 15,35. Тираж 500 экз. Заказ ____

Издательский центр
Пермского государственного
национального исследовательского университета.
614990 г. Пермь, ул. Букирева, 15

Типография ПГНИУ.
614990 г. Пермь, ул. Букирева, 15