

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано
в Федеральной службе по надзору
в сфере связи, информационных технологий
и массовых коммуникаций:
ПИ № ФС77–67070
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered
in the Federal Service for Supervision
of Communications,
Informational Technologies and Media Control:
PI № ФС77–67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: “Financial University”

Журнал ориентирован на научное обсуждение
актуальных проблем в области
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards
scientific discussion of present-day topics
in the sphere of accounting, analysis
and auditing.

Журнал входит в перечень периодических
научных изданий, рекомендуемых ВАК
для публикации основных результатов
диссертаций на соискание ученых степеней
кандидата и доктора наук, включен в ядро
Российского индекса научного цитирования
(РИНЦ) и в список журналов Russia Science
Citation Index

The Journal is included in the list
of academic periodicals recommended
by the Higher Attestation Commission
for publishing the main findings of PhD
and ScD dissertations, included
in the core of the Russian Science Citation
Index (RSCI)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue “The Press of Russia”

Vol. 7 • No. 1 • 2020

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ», Финансовый университет, Москва, Россия

Р.Е. Артюхин, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России), Москва, Россия

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

Д.А. Ендовицкий, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, Россия

Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С», Финансовый университет, Москва, Россия

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, декан Факультета учета и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита, заместитель главного редактора, Финансовый университет, Москва, Россия

В.В. Панков, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, проректор по учебной работе, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, партнер PwC, Москва, Россия

В.П. Фомин, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

А.Д. Шеремет, доктор экономических наук, профессор, президент СРО ААС, Москва, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, ректор Финансового университета, академик Российской академии образования, Москва, Россия

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

О. Гюемли, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований, Университет Мармара, Стамбул, Турция

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, Украина

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Беларусь

Г. Дж. Превиз, заслуженный профессор, профессор Школы менеджмента, Уэзерхед Университет Кейс Вестерн Резерв, Кливленд, США

Ж. Ришар, доктор, почетный профессор, Университет Париж-Дофин, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, Париж, Франция

А. Сангстер, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского учета, Университет Сассекс, Брайтон, Великобритания

EDITOR-IN-CHIEF

R.P. Bulyga, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

K.V. Altukhov, Partner, Department of Auditing, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University, Moscow, Russia

R.E. Artyukhin, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia), Moscow, Russia

O.V. Golosov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Moscow, Russia

D.A. Endovitskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Voronezh State University, Voronezh, Russia

D.I. Kazachkov, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University, Moscow, Russia

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

M.I. Kuter, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

M.V. Mel'nik, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Deputy Editor, Financial University, Moscow, Russia

V.V. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Vice-Rector for Educational Affairs, Orenburg State University, Orenburg, Russia

V.S. Plotnikov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

V.N. Salin, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

V. Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Partner, PwC, Moscow, Russia

V.P. Fomin, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics, Samara, Russia

A.D. Sheremet, Dr. Sci. (Econ.), Professor, President, Self-regulatory Organization of Auditors Association "Sodruzhestvo", Moscow, Russia

L.Z. Schneidman, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

M.A. Eskindarov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector, Financial University, Academician of the Russian Academy of Education, Moscow, Russia

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma, Parma, Italy

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University, Istanbul, Turkey

Yu.A. Kuzminskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University, Kiev, Ukraine

D.A. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

G.J. Previts, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor, Cleveland, USA

J. Richard, Professor Emeritus of Paris Dauphine University, member of Accounting Standards Board, Doctor, Paris, France

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex, Brighton, UK

Журнал «Учет. Анализ. Аудит»
2020, Т. 7, № 1

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.

Учредитель
ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при
Правительстве Российской
Федерации»

Главный редактор
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы
А. С. Островская, В.П. Косарев

Корректор
С.Ф. Михайлова

Переводчики
О.Н. Петрова, И. А. Осипова,
Н.А. Пунтус

Верстка
С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:
8 (499) 943-94-31,
e-mail: MMKorigova@fa.ru
М.М. Коригова

Адрес редакции:
125993, ГСП-3, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: 8 (499) 943-94-59
E-mail: ostrovskayaas@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:
02.03.2020
Формат 60 × 84 1/8
Объем 10,75 п.л.
Заказ № 172

Отпечатано
в Отделе полиграфии
Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)
© Финансовый университет

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

Е.В. Зими́на, О.А. Фролова

**О классификации признаков профессиональных
бухгалтерских суждений 6**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

М.В. Беспалов

**Об учете однотипных основных средств
в бюджетных образовательных учреждениях. 15**

А.С. Мальцев

**Вопросы отражения финансовой информации горнодобывающих
компаний на основных этапах изучения участков недр 27**

С.А. Бороненкова, С.А. Танаева

**Стратегический финансовый анализ компании
в сфере выездного медицинского туризма 34**

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В.Г. Гетьман

**Положения по бухгалтерскому учету
основных средств нуждаются в изменениях 42**

Е.Г. Токмакова, Ю.А. Юхтанова, Д.Л. Скипин

**Формирование информации о потерях хозяйствующего
субъекта в бухгалтерском учете для обеспечения
его экономической безопасности. 49**

Л.Г. Уляшева

**Бухгалтерский учет экономического содержания
и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках. 58**

ФОРУМ МОЛОДЫХ

*А.А. Баев, В.С. Левина, А.В. Реут, А.А. Свидлер, И.А. Харитонов,
В.В. Григорьев*

Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите 69

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

М.В. Мельник

Декабрьские чтения, посвященные памяти С.Б. Барнгольц 80

AUTHOR'S OPINIONS AND DISCUSSIONS

E.V. Zimina, O.A. Frolova

- Comparative Characteristics of Professional
Accounting Judgments Classification Features6**

THECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

M.V. Bespalov

- Accounting for Similar-type Fixed Assets
in State Funded Educational Institutions.15**

A.S. Mal'tsev

- Issues of Accounting Presentation of Metals
and Mining Companies at Key Exploration Work Stages27**

S.A. Boronenkova, S.A. Tanaeva

- Strategic Financial Analysis of Company
in the Sphere of International Medical Tourism.34**

EXPERIENCE PERFECTION

V.G. Get'man

- Rules of Fixed Assets Accounting Should Be Changed42**

E.G. Tokmakova, Y.A. Yukhtanova, D.L. Skipin

- Forming Data on the Losses in a Business Entity Accounting
with the Purpose of Ensuring its Economic Security49**

L.G. Ulyasheva

- Accounting of Economic Content and Legal Form
of Lease Relations in Timber Logging58**

YOUTH FORUM

A.A. Baev, V.S. Levina, A.V. Reut, A.A. Svidler,

I.A. Kharitonov, V.V. Grigor'ev

- Blockchain Technology in Accounting and Auditing.69**

ACADEMIC LIFE

M.V. Mel'nik

- Conference "The December Readings"
in the memory of S.B. Barngolts.80**

**The journal "Accounting.
Analysis. Auditing"
2020, vol. 7, no. 1**

The journal was registered
in the Federal Service
for Supervision of
Communications, Information
Technology and Mass Media.
The certificate of registration:
PI number FS77-67070 from
September 15, 2016.

Founder
**The Financial University under
the Government of the Russian
Federation**

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals
Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
A.S. Ostrovskaya, V.P. Kosarev

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translators
**O.N. Petrova, I.A. Osipova,
N.A. Puntus**

Design, Layout
S.M. Vetrov

Subscription in editorial office
Tel.: +7 (499) 943-94-59
E-mail: MMKorigova@fa.ru
M.M. Korigova

Editorial address:
53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125993

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:
02.03.2020
Format 60 × 84 1/8
Size 10,75 printer sheets
Order № 172

Printed in the Polygraphy
Department
of the Financial University
(51, Leningradsky prospect)

© Financial University

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-6-14
УДК 657.1.012.1(045)
JEL M11, M12, M40, M41

О классификации признаков профессиональных бухгалтерских суждений

Е.В. Зими́на^а, О.А. Фролова^б

Нижегородский государственный инженерно-экономический университет, Княгинино, Россия
^а <http://orcid.org/0000-0001-6977-7756>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-9813-2794>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена проблема формирования единой концептуальной модели применения профессионального бухгалтерского суждения (БС), учитывающей не только понятие, но и предпосылки, условия применения, процесс его выработки, а также нестандартные ситуации, в отношении которых бухгалтер может выражать свое компетентное мнение. Методологический каркас исследования построен на научных разработках отечественных и зарубежных ученых относительно систем классификаций и их сравнительных характеристик. Методика исследования предусматривает систематизацию видов суждений, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность организации. Результатом исследования является разработка и обоснование авторской классификации БС с выделением таких классификационных признаков, как организационно-правовая форма, виды экономической деятельности, масштабы производственной деятельности организации, финансовое состояние и учетные стандарты, позволяющие определить назначение профессионального суждения бухгалтера. Уточнение классов и разработка классификационных признаков данной категории позволят воспринимать ее не только как инструмент решения прикладных учетных задач, но и как концептуальную платформу, встроенную в структуру теории и практики учета. Результаты, выработанные в результате исследования, предназначены для эффективного применения БС как сравнительно нового инструмента учета и отчетности в процессе формирования учетно-аналитической информации специалистами бухгалтерских служб. Система классификационных решений наиболее полно позволит определить назначение БС в учетной практике.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; учетная информация; класс; профессиональное бухгалтерское суждение; классификация бухгалтерских суждений

Для цитирования: Зими́на Е.В., Фролова О.А. О классификации признаков профессиональных бухгалтерских суждений. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):6-14. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-6-14

ORIGINAL PAPER

Comparative Characteristics of Professional Accounting Judgments Classification Features

E.V. Zimina^а, O.A. Frolova^б

Nizhny Novgorod State of Engineering and Economic University, Knyaginino, Russia
^а <http://orcid.org/0000-0001-6977-7756>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-9813-2794>

ABSTRACT

The article is devoted to the problem of forming a unified conceptual model for the application of professional accounting judgment. The model takes into account not only the concept, but also the prerequisites, conditions of application and the process of judgment developing along with non-standard situations on which an accountant can express his competent opinion. The methodological framework of the study is based on the scientific developments of domestic and foreign scientists regarding the classification of professional accounting judgments and their comparative characteristics. The research methodology provides for the systematization of types of

accounting judgments that affect the financial and economic activities of the organization. The result of the research is the development and justification of the author's classification of accounting judgments singling out such classification features as organizational and legal form of a business, type and scope of economic activity, financial condition and accounting standards applied, which makes it possible to determine the purpose of professional judgment of an accountant. The further specification of classes and the development of classification features of professional accounting judgment will result in perceiving this category not only as a tool for solving applied accounting problems, but also as a conceptual platform built into the structure of accounting theory. The proposals based on the study are intended for effective use of accounting judgments as a comparatively new accounting and reporting tool to generate accounting and analytical information by the specialists of accounting departments of different organizations. The system of classification decisions will most fully define the role and designation of accounting judgments in accounting practice.

Keywords: accounting; accounting information; class; professional accounting judgment; classification of accounting judgments

For citation: Zimina E.V., Frolova O.A. Comparative characteristics of professional accounting judgments classification features. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):6-14. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-6-14

ВВЕДЕНИЕ

С философской точки зрения суждение можно охарактеризовать как мысль, имеющую ценность или притязующую на обладание ею. Вот почему всякое суждение оценочно, даже если предметом оценки служит истина. Если перенести глубокое сочетание мысли и ценности в современную реальность, можно увидеть, что данная комбинация имеет право на существование, поскольку мнение человека неразрывно связано с потоком его мыслительной деятельности, результат которой должен быть направлен в правильное русло.

По определению немецкого философа И. Канта, «способность суждения состоит в способности применять свой рассудок в конкретных обстоятельствах»¹. Действительно, суждение — это определенный набор рекомендаций, положительных либо отрицательных в отношении определенного объекта. Человек, который является субъектом суждения, т.е. стороной, выражающей мнение по поводу того или иного объекта, зачастую может ошибаться, поэтому данный термин следует разделить на два класса:

- профессиональное суждение;
- непрофессиональное суждение.

В рамках класса профессионального суждения закономерно их подразделение на классы следующего уровня, обусловленные различными классификационными признаками, в контексте которых эти мнения формируются [1].

Применительно к сфере учетной деятельности целесообразно выделить класс профессиональных

суждений бухгалтера, поскольку он, являясь главным членом экономической единицы, выражая свою точку зрения, может повлиять на деятельность организации, в частности на ее финансовые показатели, на решения, принимаемые внешними и внутренними пользователями и в целом на эффективность работы экономического объекта².

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Классификация бухгалтерских суждений является вторым по значимости теоретическим вопросом после определения самого этого термина.

Российские ученые все тщательнее стали прорабатывать данный вопрос, они разрабатывают различные определения, понятийный аппарат, категории, касающиеся бухгалтерского суждения. В частности, такие ученые, как А.Р. Губайдуллина, И.С. Бехтерева, П.П. Баранов, рассматривали основы профессиональных суждений, их классификацию, концепцию, методологию и др.

Сравнение классификаций, сформированных отечественными учеными, а также уточнение определенных классов и классификационных признаков БС представлено в *табл. 1*.

Анализ классификационных признаков, приведенных в *табл. 1*, показывает, что все авторы в первую очередь обращают внимание на факт устранения неясности или риска, которые могут повлиять на итоги работы организации. Действительно, на практике нередко возникают ситуации,

¹ Кант И. Критика способности суждения. URL: <https://www.klex.ru/256> (дата обращения: 24.11.2019).

² Бехтерева И. С. Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений. Дис. ... канд. экон. наук. Ставрополь; 2018. 171 с.

Таблица 1 / Table 1

**Сравнительная характеристика классификационных признаков БС /
Comparative characteristics of classification features of accounting judgments (AJ)**

№ п/п	Классификация БС А.Р. Губайдуллиной / Classification by AJ A.R. Gubaidullina	Классификация БС З.С. Туяковой., Е.В. Саталкиной / Classification by AJ Z.S. Tuyakova, E.V. Satalkina	Классификация БС, уточненная автором / AJ classification specified by the author
1	По устраняемому риску искажения или нераскрытия информации в части: <ul style="list-style-type: none"> • устранения риска искажения информации (в условиях противоречия норм законодательства); • устранения риска нераскрытия существенной информации 	По виду неопределенности правил бухгалтерского учета: <ul style="list-style-type: none"> • в условиях неясности и наличия границ неопределенности 	В зависимости от уровня неопределенности* суждения: <ul style="list-style-type: none"> • при отсутствии неопределенности; • в условиях полной неопределенности; • в условиях выбора параметра объекта учета; • в условиях неопределенности национальных стандартов учета
2	—	По отношению к объекту суждения: <ul style="list-style-type: none"> • по отражению информации в учете и ее представления в отчетности 	—
3	По периодичности формирования бухгалтерского суждения: <ul style="list-style-type: none"> • систематическое; • единовременное 	—	—
4	—	По назначению профессионального суждения, относящиеся к: <ul style="list-style-type: none"> • объекту учета; • показателям отчетности; • качественным характеристикам; • принципам учета 	—
5	—	По области применения в: <ul style="list-style-type: none"> • финансовом учете; • налоговом учете; • управленческом учете 	По отрасли учета* для целей: <ul style="list-style-type: none"> • бухгалтерского (финансового) учета; • управленческого учета; • налогового учета; • статического учета; • оперативного учета
6	По степени влияния на показатели, характеризующие финансовое состояние: <ul style="list-style-type: none"> • без однозначной оценки влияния на показатели, характеризующие финансовое состояние; • не влияющие на показатели, характеризующие финансовое состояние; • с краткосрочным влиянием на показатели финансового состояния; • с долгосрочным влиянием на показатели финансового состояния 	По влиянию на эффективность предпринимательской деятельности экономического субъекта: <ul style="list-style-type: none"> • влияющие на эффективность; • не влияющие на эффективность; • не влияющие на эффективность, но влияющие на мнение пользователей 	По степени влияния на эффективность деятельности организации: <ul style="list-style-type: none"> • краткосрочное влияние; • долгосрочное влияние; • не влияющее на показатели деятельности организации; • без оценки влияния
7	—	По категории специалистов: <ul style="list-style-type: none"> • бухгалтеров; • аудиторов; • налоговых инспекторов; • управленческого персонала 	—
8	—	По назначению информации для: <ul style="list-style-type: none"> • собственников предприятия; • контрагентов; • контролирующих органов 	В зависимости от пользователей учетной информации * и ** для: <ul style="list-style-type: none"> • собственников организаций; • управленческих органов организации; • контрагентов; • контролирующих органов

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

№ п/п	Классификация БС А.Р. Губайдуллиной / Classification by AJ A.R. Gubaidullina	Классификация БС З.С. Туяковой., Е.В. Саталкиной / Classification by AJ Z.S. Tuyakova, E.V. Satalkina	Классификация БС, уточненная автором / AJ classification specified by the author
9	–	По основанию для подготовки в соответствии с: <ul style="list-style-type: none"> • принципами бухгалтерского учета; • судебной (арбитражной) практикой; • профессиональным опытом 	–
10	–	По реализации при: <ul style="list-style-type: none"> • формировании учетной политики; • отражении конкретной хозяйственной операции; • составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности 	По отражению учетной информации * и ** при: <ul style="list-style-type: none"> • формировании учетной политики; • оформлении первичных документов, учетных регистров; • при составлении отчетности
11	По принадлежности к отчетным периодам: <ul style="list-style-type: none"> • в отношении будущих событий; • в отношении текущих событий 	По сроку реализации: <ul style="list-style-type: none"> • стратегического характера; • тактического характера 	По периоду суждения * и **: <ul style="list-style-type: none"> • предшествующего периода; • отчетного периода; • периода, следующего за отчетным

Примечание: * – уточнены классы БС по существующему классификационному признаку;

** – уточнен классификационный признак БС.

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

которые не находят своего отражения в нормативных актах либо факт ее разрешения не имеет четкого определения [2]. Но возможны и случаи, когда решение данной хозяйственной ситуации отражается в стандартах учета других стран либо в международных стандартах учета, и тогда специалист по учету может использовать эти документы для разрешения возникшей неясности. К сожалению, авторы классификаций не рассматривают вариант, при котором бухгалтер просто не нуждается в поиске решения в определенном стандарте или такой неопределенности просто не существует³.

Требует доработки и уточнения и следующий классификационный признак, рассматриваемый авторами, так как объект суждения не ограничивается лишь учетной информацией и показателями финансовой отчетности. Объектом суждения может выступать и вся учетная политика экономического объекта [3]. Поскольку в настоящее время все организации должны осуществлять документационное обеспечение управления, а профессиональное суждение касается не только всей сферы их деятельности, но и каждого документа, целесообразно данный признак классификации совместить с деся-

тым признаком, определив этот класс отражением учетной информации.

Одним из условий выделения классификационного признака является степень влияния мнений специалиста на вопросы повышения эффективности деятельности организации. Безусловно, специалист в области учета высокой квалификации высказывая свою точку зрения, либо может повлиять на эффективность деятельности организации, либо нет, однако нередко на практике складывается ситуация, когда степень такого влияния просто невозможно оценить⁴.

Формирование бухгалтерского суждения следует осуществлять исходя из его цели, определяемой всеми видами учета: финансовым, налоговым, управленческим, статистическим и оперативным. Для каждого вида учетной деятельности должна формироваться своя, определенная информация, затрагивающая специфику конкретного вида учета⁵.

Любой управленческий специалист, включая в первую очередь работников бухгалтерских под-

³ Баранов П.П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите. Дис. ... д-ра экон. наук. Новосибирск; 2013. 290 с.

⁴ Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Дис. ... канд. экон. наук. Казань; 2014. 176 с.

⁵ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 10.09.2019).

разделений, должен понимать и верно оценивать, в каком случае учетная информация будет полезна и как она повлияет на действия пользователей ее при принятии того или иного управленческого решения. Несомненно, что лицами, заинтересованными в качественной и оперативной системе бухгалтерского учета на любом предприятии/организации, являются пользователи, нуждающиеся в бухгалтерской информации [4]. Поэтому в анализируемой классификационной схеме (модели) авторы справедливо выделяют признак назначения информации для собственников, контрагентов и контролирующих органов. Между тем данную классификацию нужно дополнить еще одной группой пользователей: управленцев (управленческого персонала), поскольку не всегда органы управления организации являются собственниками. В современных условиях спектр функций управленческого персонала достаточно широк: они организуют, планируют, координируют, контролируют, регулируют деятельность предприятия, поэтому предоставление качественной информации от профессионального бухгалтера является хорошей основой для принятия ими управленческих решений [5].

Мнение авторов по выделению срока реализации профессионального БС можно объяснить тем, что оно способно оказать влияние на различный временной период. В основном позиции авторов классификаций сводится к разделению событий на текущие и будущие, т.е. на суждения тактического и стратегического характера [6].

При рассмотрении временных отрезков принятия бухгалтером решений необходимо провести большую детализацию классификационных признаков периода суждения и выделить следующие классы: предшествующего, отчетного периодов и периода, следующего за отчетным. Такое разделение позволит точнее, детальнее отслеживать процессы развития, трансформации мнений и суждений работников учетно-аналитических служб, а также проводить сравнительную оценку при обосновании необходимости изменения конкретного решения.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Исследование показало, что на данный момент проработаны не все аспекты бухгалтерского суждения, поэтому необходимо введение новых отличительных классификационных признаков, которые бы в совокупности с вышеперечисленными видами целостно отражали сущность и со-

держание данного понятия. Такие предложения содержит *табл. 2*.

Рассмотрим характеристику классов по каждому из признаков в последовательности их перечисления.

Первая группа классификационных признаков отражает их зависимости от организационно-правовых форм. Так как в первую очередь рассматривается влияние суждения бухгалтера на финансовый результат деятельности организации, целесообразнее будет классифицировать БС субъектов, являющихся коммерческими организациями⁶. Основными различиями в данном случае являются способ закрепления и использования имущества хозяйствующего субъекта, его правовое положение и цели. К тому же учредителями (собственниками) могут быть физические и юридические лица, а также государство, где ответственность по обязательствам и распределение прибыли зависит от формы собственности, исходя из чего учетная информация будет оказывать различное влияние на принимаемые решения⁷.

Поскольку вид деятельности организации определяется направлением ее работы, закономерно выделять БС сельскохозяйственных, добывающих, обрабатывающих организаций, научных учреждений, учреждений образования, культуры и искусства, здравоохранения, финансовых, страховых, торговых предприятий и т.д.⁸. Разносторонняя направленность организаций предполагает контроль всех видов и объектов учетной деятельности организации, в отношении которых специалист выражает свою точку зрения. Похожим образом на формирование и содержание суждения влияют масштабы деятельности организации: чем крупнее организация, тем значительнее ее материальные, финансовые, технологические, информационные,

⁶ ОК 028–2012. Общероссийский классификатор организационно-правовых форм (утв. приказом Росстандарта от 16.10.2012 № 505-ст) (вместе с «Пояснениями к позициям ОК ОПФ»). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_139192 (дата обращения: 10.09.2019).

⁷ Данилова Е. В. Современная классификация профессионального суждения бухгалтера как одного из важнейших инструментов формирования учетной политики. Сборник студенческих научных работ. М.: ООО «Научный консультант»; 2017. 117 с.

⁸ ОК 029–2014. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320 (дата обращения 10.09.2019).

Таблица 2 / Table 2

Авторская классификация БС / Author's classification of AJ

№ п/п	Классификационный признак БС / AJ classification feature	Классы БС / AJ classes
1	По организационно-правовой форме организации	<ul style="list-style-type: none"> • Хозяйственные товарищества и общества, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> – полные товарищества; – товарищества на вере; – акционерные общества (публичные, непубличные); – обществ с ограниченной ответственностью; • крестьянские фермерские хозяйства; • хозяйственные партнерства; • производственные кооперативы; • государственные и муниципальные унитарные предприятия
2	По виду экономической деятельности	<ul style="list-style-type: none"> • Организации, занимающиеся сельским, лесным хозяйствами, охотой, рыболовством, рыбоводством; • организации, добывающие полезные ископаемые; • обрабатывающие производства; • организации обеспечения электрической энергией, газом и паром; • организации водоснабжения, водоотведения, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений; • строительные организации; • торговые организации; • транспортные организации; • организации, занимающиеся гостиничной деятельностью; • организации общественного питания; • организации, занимающиеся деятельностью в области информации и связи; • финансовые и страховые организации; • организации, занимающиеся деятельностью по операциям с недвижимым имуществом; • организации, занимающиеся профессиональной, научной, технической деятельностью; • организации, занимающиеся административной деятельностью и предоставлением сопутствующих дополнительных услуг; • организации государственного управления и обеспечения военной безопасности, социального обеспечения; • образовательные организации; • организации здравоохранения и социальных услуг; • организации, занимающиеся деятельностью в области культуры, спорта, досуга и развлечений; • организации прочих видов деятельности; • домашние хозяйства; • экстерриториальные организации
3	В зависимости от масштабов деятельности организаций	<ul style="list-style-type: none"> • Малые организации; • средние организации; • крупные организации
4	По видам планирования	<ul style="list-style-type: none"> • Стратегического характера; • тактического характера; • оперативного характера
5	В зависимости от финансового состояния организации	<ul style="list-style-type: none"> • Организации с устойчивым финансовым состоянием; • организации с неустойчивым финансовым состоянием; • организации с кризисным (пограничным) состоянием; • финансово-несостоятельные организации; • организации-банкроты
6	В зависимости от применяемых стандартов учета	<ul style="list-style-type: none"> • На основе национальных стандартов учета; • на основе международных стандартов учета; • на основе стандартов иностранных государств
7	В зависимости от степени автоматизации бухгалтерского учета в организации	<ul style="list-style-type: none"> • Автоматизированная система учета; • частично автоматизированная система учета; • неавтоматизированная система учета

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

человеческие ресурсы. При формальном подходе к формированию суждения эти ресурсы могут не достичь желаемого результата для повышения эффективности регулирования учетного процесса [7] и, следовательно, суждение должно иметь творческий аналитический характер.

Выделение в классификационной схеме группы признаков, затрагивающих уровни планирования в организации, связано с множественностью функций работников бухгалтерских служб. Поскольку стратегическое планирование предусматривает выдвижение долгосрочных целей развития организации, то сотрудник бухгалтерской службы, выполняя функцию управления, вольно или невольно занимается проблемами бюджетной деятельности (разработка отдельных статей, согласование), производственной (анализ процессов производства и переработки продукции, оказания услуг), а также коммерческой деятельности (анализ рынков сбыта, расчет рентабельности и т. д.) [8]. Он анализирует ситуацию в системе «план-факт», т. е. сравнение плановых показателей с фактическими и выявляет причину расхождения данных показателей [9]. Несомненно, весь процесс финансово-хозяйственной деятельности контролируется руководителем организации или сотрудником, наделенным такими полномочиями.

Средством реализации стратегических планов для организации является тактическое планирование. При этом важное значение приобретают такие показатели, как интенсивность и производительность труда, количество затрат, эффективность производства, конкурентоспособность продукции, своевременное выполнение обязательств и др. В данном случае специалист как управленец выполняет функции прогнозирования, регулирования и контроля.

Оперативное планирование направлено на рассмотрение текущих задач, ориентированных на дополнение, детализацию, внесение коррективов и т. д. [10]. Особая роль при этом отводится согласованию работы всех структурных подразделений экономического субъекта для достижения наилучших конечных результатов производства и реализации продукции, и учетный работник в данном случае выполняет роль координатора финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

От того, насколько четко планируется работа организации, будет зависеть ее финансовое состояние и, соответственно, принимаемое

бухгалтерское суждение⁹. Считаем, что степень финансового состояния является важным основанием для принятия того или иного решения сотрудником бухгалтерской службы. В связи с этим выделяется новый классификационный признак БС: профессиональное суждение для организаций с неустойчивым, кризисным состоянием, финансово-несостоятельных организаций и организаций-банкротов. Поэтому принимаемые в тех или иных ситуациях решения могут быть абсолютно непохожими в плане привлечения ресурсов, рычагов управления, материально-технического, кадрового обеспечения, регулирования производственных процессов и т. д. [11]. Данный признак занимает центральное место в этой классификации, так как именно финансовое состояние является главным показателем работы организации.

Направление профессионального бухгалтерского суждения [12] во многом определяется степенью автоматизации бухгалтерского учета в организации. Существующие прикладные программные средства способны автоматизированно исключать арифметические ошибки в документах, представлять аналитику в наглядном виде, обеспечить быструю реакцию на изменения в законодательстве и оперативно обрабатывать огромные информационные массивы [13]. Компьютерная учетная программа становится непосредственным помощником при выработке бухгалтерского суждения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бухгалтерские суждения основываются на профессиональном опыте, знаниях, умениях специалистов учетно-аналитических служб, квалифицированном использовании ими нормативно-правовых актов, действующих стандартов и других документов [14]. Длительное время работники бухгалтерий в своей работе опирались на действовавшие прежде отечественные нормы, стандарты и правила, регулирующие хозяйственную деятельность организации, но в условиях активного реформирования учетной деятельности для выхода российского бизнеса на международные рынки от них требуется детальное знание международных стандартов [15].

⁹ Чернова В. Э., Шмулевич Т. В. Анализ финансового состояния предприятия. Учебное пособие. СПб.: СПбГУРП; 2011. 99 с.

В основе предлагаемой классификации лежат особенности суждения как мыслительного акта, качество которого определяется компетентностью субъекта. Введенные новые классификационные признаки позволят наиболее полно раскрыть назначение комплекса умозаключений (мнений) сотрудника бухгалтерии по отношению к определенному объекту в целях удовлетворения информационных потребностей ее пользователей и принятия оптимальных экономических решений, а также оптимизации итогов финансово-хозяйственной деятельности организации.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Фролова О.А., Макарычев В.А., Данилова Е.В. Методология профессионального бухгалтерского суждения. *Вестник НГИЭИ*. 2017;73(6):16–122.
2. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;273(27):10–17.
3. Яковлева О.Г. Профессиональное суждение бухгалтера при составлении бухгалтерской отчетности. *Синергия наук*. 2017;(5):16–20.
4. Kulikova L.I., Grigoryeva L.L., Gubaidullina A.R. The interrelation between the professional judgment of the accountant and the quality of financial reporting. *Mediterranean journal of social sciences*. 2014;(24):61–64.
5. Поликарпов К.И., Ткаченко Е.А. Влияние личностных, национальных, культурных и иных особенностей работников предприятия на условиях реализации международных сделок реорганизации бизнеса. *Вестник НГИЭИ*. 2018;87(8):79–91.
6. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета. *Вестник ОГУ*. 2010;107(1):90–97.
7. Чернова О.В. К вопросу оценки целесообразности изменений в организации. *Вестник НГИЭИ*. 2018;86(7):77–87.
8. Бектемир Г.К., Утесбаева Ж.Р. Современный бухгалтер — бухгалтер-аналитик. *Статистика, учет и аудит*. 2013;49(2):78–82.
9. O'Brien P.C. Discussion — the predictive value of analyst characteristics. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 2003;18(4):649. DOI: 10.1177/0148558X0301800413
10. Johansen T.R., Plenborg T. Company responses to demands for annual report changes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2018;(6):1593–1617. DOI: 10.1108/AAAJ-02-2016-2419
11. Кириллова Н.В. Финансовая устойчивость и банкротство российских страховых компаний. М.: МАКС Пресс; 2003. 178 с.
12. Таймазова Э.А. Автоматизация бухгалтерского учета как инструмент совершенствования организации бухгалтерского учета на предприятии. *Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета*. 2015;49(1):73–77.
13. Сидорова М.И. Роль информационных технологий в подготовке современного бухгалтера. *Бухгалтерский учет*. 2013;(8):123–125.
14. Герасимов К.Б. Влияние развития бизнес-процессов на организационное поведение. *Вестник НГИЭИ*. 2019;99(8):66–76.
15. Derun I. Improvement of the essence of professional judgment in accounting of Ukraine. *Technology Audit and Production Reserves*. 2017;4(2):25–29.

REFERENCES

1. Frolova O.A., Makarychev V.A., Danilova E.V. Methodology of professional accounting judgment. *Bulletin of the NGIEI*. 2017;73(6):16–122. (In Russ.).
2. Pankova S.V., Satalkina E.V. Professional judgment of an accountant: Uncertainty, risks and ethical requirements. *International Financial Accounting*. 2013;273(27):10–17. (In Russ.).
3. Yakovleva O.G. Professional judgment of an accountant in the preparation of financial statements. *Synergy of Sciences*. 2017;(5):16–20. (In Russ.).
4. Kulikova L.I., Grigoryeva L.L., Gubaidullina A.R. The interaction between the professional judgment of the accountant and the quality of financial reporting. *Mediterranean Journal of Social Sciences*. 2014;(24):61–64.

5. Polikarpov K.I., Tkachenko E.A. Influence of personal, national, cultural and other features of employees of the enterprise on the conditions of implementation of international transactions of business reorganization. *Bulletin of the NGIEI*. 2018;87(8):79–91. (In Russ.).
6. Tuyakova Z.S., Satalkina E.V. Classification of professional judgment as a modern accounting tool. *OSU Bulletin*. 2010;107(1):90–97. (In Russ.).
7. Chernova O.V. On the question of evaluating the feasibility of changes in the organization. *Bulletin of the NGIEI*. 2018;86(7):77–87. (In Russ.).
8. Bektemir G.K., Utelbaeva Zh.R. A modern accountant as an accountant-analyst. *Statistics, Accounting and Audit*. 2013;49(2):78–82. (In Russ.).
9. O'Brien P.C. Discussion — the predictive value of analyst characteristics. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 2003;18(4):649. DOI: 10.1177/0148558X0301800413
10. Johansen T.R., Plenborg T. Company responses to demands for annual report changes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2018;(6):1593–1617. DOI: 10.1108/AAAJ-02-2016-2419
11. Kirillova N.V. Financial stability and bankruptcy of Russian insurance companies. Moscow: MAX Press LLC; 2003. 178 p. (In Russ.).
12. Taimazova E.A. Automation of accounting as a tool for improving the organization of accounting at the enterprise. *Scientific Notes of the Crimean Engineering and Pedagogical University*. 2015;49(1):73–77. (In Russ.).
13. Sidorova M.I. The role of information technologies in the training of a modern accountant. *Accounting*. 2013;(8):123–125. (In Russ.).
14. Gerasimov K.B. Influence of business processes development on organizational behavior. *Bulletin of the NGIEI*. 2019;99(8):66–76. (In Russ.).
15. Derun I. Improvement of the essence of professional judgment in accounting of Ukraine. *Technology Audit and Production Reserves*. 2017;4(2):25–29.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Екатерина Владимировна Зими́на — аспирант Института экономики и управления, Нижегородский государственный инженерно-экономический университет, Княгинино, Россия
danelakaty92@mail.ru

Ольга Алексеевна Фролова — доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Нижегородский государственный инженерно-экономический университет, Княгинино, Россия
ekfakngiei@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Ekaterina V. Zimina — postgraduate student, Institute of Economics and Management, Nizhny Novgorod State Engineering and Economic University, Knyaginino, Russia
danelakaty92@mail.ru

Ol'ga A. Frolova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department “Accounting, Analysis and Audit”, Nizhny Novgorod State Engineering and Economic University, Knyaginino, Russia ekfakngiei@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 04.10.2019; после рецензирования 22.11.2019; принята к публикации 17.12.2019.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 04.10.2019; revised on 22.11.2019 and accepted for publication on 17.12.2019.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-15-26
УДК 657.24,373.1(045)
JEL M41

Об учете однотипных основных средств в бюджетных образовательных учреждениях

М.В. Беспалов

Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина, Тамбов, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-7309-9062>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию механизма бюджетного учета по объединению однотипных основных средств в один инвентарный объект, представлены достоинства и недостатки данного подхода. Методологической базой исследования служит теория бухгалтерского учета основных средств в бюджетных учреждениях. Объединение основных средств в единый инвентарный объект позволяет снизить трудозатраты учетно-аналитических работников, поскольку при необходимости списания вышедшего из строя основного средства, входящего в такой комплексный учетный объект, придется его разукomплектовать и поставить на учет в виде отдельных основных средств с оформлением индивидуальных инвентарных номеров. Рассмотрена структура бухгалтерских записей по учету однотипных основных средств, предложен модифицированный образец Инвентарной карточки группового учета основных средств (ф. 0504032) и пример ее заполнения. Рекомендации по совершенствованию учета такого вида основных средств предназначены для использования при подготовке новых нормативных учетных документов для бюджетных организаций.

Ключевые слова: основные средства; бухгалтерский учет; бюджетные учреждения; объединение однотипных средств; инвентарная карточка; учетная политика; инвентарный объект

Для цитирования: Беспалов М.В. Об учете однотипных основных средств в бюджетных образовательных учреждениях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):15-26. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-15-26

ORIGINAL PAPER

Accounting for Similar-type Fixed Assets in State Funded Educational Institutions

M.V. Bepalov

Tambov State University named after G.R. Derzhavin, Tambov, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7309-9062>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the mechanism of budget accounting to combine the fixed assets of the same type into one inventory item. It provides the analysis of advantages and disadvantages of this mechanism. The methodological base of the study includes the theory of accounting for fixed assets in state funded institutions. The analysis proves that the combination of fixed assets in a single inventory unit reduces labor costs for their accounting because the write-off of any out-of function fixed asset making part of such combined accounting item involves its decomposition and recording as separate fixed assets with individual inventory numbers. The article considers the structure of accounting records of fixed assets of the same type, proposes a modified template of an inventory card of group accounting (form 0504032) and an example of how to fill it in. It also provides recommendations on improvement of the accounting of such fixed assets to be used in the preparation of new norms in accounting for state funded organizations.

Keywords: fixed assets; accounting; budgetary institutions; combination of the similar assets; inventory card; accounting policy; inventory item

For citation: Bepalov M.V. Accounting for similar-type fixed assets in state funded educational institutions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):15-26. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-15-26

© Беспалов М.В., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Изучению вопроса учета однотипных основных средств в организациях различных отраслей хозяйствования посвящены работы как иностранных авторов [1–4], так и российских ученых и практиков [5–8], однако при этом вопрос учета в бюджетных образовательных учреждениях данных операций изучен крайне недостаточно. На практике учреждения часто покупают одинаковую мебель, необходимую для ведения образовательного процесса: стулья, столы, парты, шкафы и т.д. При этом мебель соответствует критериям актива — имеет полезный потенциал, используется для оказания государственных (муниципальных) услуг¹. Среди условий, которым должны отвечать объекты, включаемые в состав основных средств, наиболее значимыми являются:

- срок полезного использования объекта превышает 12 месяцев (вне зависимости от стоимости объекта);
- объект предназначен для неоднократного или постоянного использования;
- от использования объекта прогнозируется получение экономических выгод или полезного потенциала;
- объект закреплен за учреждением на праве оперативного управления (владения и пользования), возникающем по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования [7].

В ФСБУ «Основные средства» установлено, что объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости в результате обменных или необменных операций [8].

Мебель учитывается как основное средство независимо от стоимости, так как срок полезного ее использования превышает 12 месяцев². Бюджетные (автономные) учреждения не вправе распоряжаться без согласия собственника особо ценным движимым имуществом, закрепленным или приобретенным за счет средств, выделенных ему на приобретение

такого имущества³. Остальным особо ценным движимым имуществом учреждение вправе распоряжаться самостоятельно [9].

Нередко в бюджетных учреждениях оказывается большое количество недорогих, однотипных основных средств с одинаковым функционалом и сроком службы, каждый из которых подлежит учету и каждому из них необходимо присвоить инвентарный номер, завести инвентарную карточку и не реже раза в год проводить инвентаризацию. Исключение составляют объекты первоначальной стоимостью менее 10000 руб., которые списываются с балансового учета с одновременным отражением их стоимости на забалансовом счете № 21 при вводе в эксплуатацию (п. 50, 373 инструкции № 157н⁴).

Индивидуальный учет однотипных объектов основных средств приводит к росту временных и финансовых затрат на организацию учетного процесса. В этих случаях бухгалтер может воспользоваться возможностью объединения в один инвентарный объект однотипных основных средств, имеющих одинаковый срок полезного использования, и стоимость которых не является существенной (п. 10 СГС «Основные средства»)⁵. В таком случае основные средства для целей учета признаются единым комплексом и каждому инвентарному объекту обязательно присваивается уникальный инвентарный порядковый номер независимо от того, находится ли он в эксплуатации, запасе или на консервации.

В п. 46 инструкции № 157н уточнено, что каждому объекту основных средств, входящему в комплекс объектов основных средств, признаваемому для целей бухгалтерского учета как единый инвентарный объект, присваивается внутренний порядковый инвентарный номер комплекса объектов,

³ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ ст. 298 п. 2, 3. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/3b8eaaf84b59c73761e963046f96813d55b45d9b (дата обращения: 18.12.2019).

⁴ Инструкция по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти государственных органов, органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/5dee28ded98033e175c89e684118b9e34d6086b0 (дата обращения: 15.12.2019).

⁵ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства“». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71489050> (дата обращения: 15.12.2019).

¹ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора“» п. 36, 37. URL: <https://base.garant.ru/71586636/9> (дата обращения: 18.12.2019).

² Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства“» п. 7. URL: <https://base.garant.ru/71589050> (дата обращения: 18.12.2019).

формируемый в виде совокупности инвентарного номера комплекса объектов и порядкового номера самого объекта, входящего в комплекс. Таким образом, в бюджетном учреждении такому комплексу основных средств должен быть присвоен специальный дополнительный внутренний порядковый номер. Правилами бухгалтерского учета по таким объектам, включая мягкий инвентарь, библиотечные фонды, производственный и хозяйственный инвентарь, должна заполняться Инвентарная карточка группового учета основных средств (ф. 0504032).

Кроме мебели, действующий стандарт «Основные средства» позволяет признавать неделимым единым инвентарным объектом компьютерное оборудование, библиотечные фонды, периферийные устройства (принтеры, сканеры, копиры и т.д.). Однако для учетной практики объединение компьютеров, находящиеся, например, в классе информатики в один инвентарный объект, нецелесообразно, так как даже при одинаковых плановых сроках полезного использования фактическое время эксплуатации компьютеров зачастую сильно разнится. Кроме того, нередко возможны ситуации, когда 1–2 компьютера выйдут полностью из строя, а их ремонт и содержание будет экономически нецелесообразными. В этом случае бухгалтеру придется разукрупнять единый инвентарный объект и ставить на учет все компьютеры как отдельные объекты основных средств с оформлением индивидуальных инвентарных номеров и соответствующих карточек; неподлежащая же дальнейшей эксплуатации компьютерная техника должна списываться на забалансовый счет № 02 «Материальные ценности на хранении» с последующим оформлением актов о списании (ф. 0504104) и утилизации металлолома. Таким образом, объединение в один инвентарный объект компьютерной техники может не упростить, а наоборот, значительно усложнить работу счетного работника.

Напомним, что основные средства списываются в учреждениях, как правило, в следующих случаях:

- в результате аварии и нецелесообразности восстановления поврежденного имущества;
- по причине стихийных бедствий и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы;
- ввиду морального и (или) физического износа и, как следствие, потери потребительских качеств;
- в результате кражи или недостачи [10].

Также нужно учитывать, что тогда компоненты комплекса однотипной мебели (столы, стулья, шкафы) должны находиться в одном помещении, например классе или учебной аудитории. Если же

сотрудники учреждения захотят перенести стул из одной аудитории в другую на постоянной основе, то комплекс как единый инвентарный объект перестает существовать и бухгалтеру придется также его разукрупнять и ставить всю мебель на индивидуальный инвентарный учет. На практике вся мебель учреждения числится за одним материально ответственным лицом — комендантом помещения, который не может на постоянной основе контролировать его перемещение внутри здания. При этом преподаватели (учителя) могут переносить стулья и столы из одной аудитории в другую, например, если не хватает посадочных мест, а обратно вернуть мебель на прежнее место могут забыть. В результате во время проведения ежегодной инвентаризации коменданту будет достаточно проблематично найти всю мебель, входящую в один инвентарный объект, и ему придется самостоятельно искать столы и стулья, закрепленные за конкретным помещением, и переносить их по месту учета из разных аудиторий. Если же в здании несколько десятков учебных классов, то процесс может затянуться надолго, и так каждый год.

Ситуация еще больше усложнится при проведении проверки учета основных средств ревизорами. При проверке учета основных средств проверяющие не только смотрят на соответствие фактического наличия объектов с данными бухгалтерского учета, но и контролируют правильность:

- отнесения объектов к основным средствам;
- выбора счета учета объектов финансовых активов;
- документального оформления операций по поступлению и выбытию объектов нефинансовых активов;
- начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;
- отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности [11].

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

В основе настоящего исследования лежит анализ действующей нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных учреждениях (включая федеральные законы, инструкции Минфина РФ, стандарты бюджетного учета) в целях определения механизма и целесообразности объединения в один инвентарный объект однотипных основных средств. Настоящее исследование базируется на логическом методе, а также методе анализа.

Таблица 1 / Table 1

Схема бухгалтерских записей / Accounting Scheme

Дебет / D-t	Кредит / C-t	Расчет (сумма) / Calculation (amount)	Описание операции / Operation description
010631310	03023173X	3 000 руб. * 10 шт. = = 30 000 руб.	Отражены вложения в объекты основных средств – стулья ученические при их приобретении
010136310	010631310	30 000 руб.	Отражено принятие вложений в основные средства – приняты к учету 10 отдельных стульев
040120271 (0109 XX 271)	010136410	30 000 руб.	Списаны с балансового учета десять стульев ученических при вводе в эксплуатацию, так как стоимость одного стула менее 10 000 руб. за ед. При этом формируется ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210)
Увеличение забалансового счета 21		30 000 руб.	Учтены на забалансовом счете десять стульев
010631310	03023173X	15 000 руб.* 5 шт. = = 75 000 руб.	Отражены вложения в основные средства – столы учебные
010136310	010631310	75 000 руб.	Отражено принятие к учету основных средств – пяти отдельных столов учебных, каждому из которых присвоен индивидуальный инвентарный номер

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Бухгалтерия учреждения при формировании своей учетной политики должна прописать в ней:

- случаи возможной консолидации нескольких основных средств, к примеру, мебели, приобретаемой в рамках одного договора в один инвентарный объект. При этом каких-либо ограничений по виду объектов, в отношении которых возможно применение группового учета п. 10 СГС «Основные средства»⁶ и п. 54 инструкции № 157н, не содержат;

- определение понятия существенной стоимости объединяемых объектов основных средств, например, с первоначальной стоимостью менее 50 000 руб. за ед. Для разных учреждений граница существенности может быть разной и зависеть от характера и объема деятельности (п. 17 СГС «Концептуальные основы»)⁷. При этом Минфин отме-

чает⁸, что с целью объединения основных средств в один инвентарный объект (комплекс объектов основных средств) субъект учета вправе в рамках учетной политики определить, что критериями отнесения стоимости объектов основных средств к несущественной стоимости являются критерии, установленные СГС «Основные средства» для начисления 100% амортизации при вводе в эксплуатацию – т.е. 100 000 руб. за ед.

Кроме того, в учетной политике учреждения нужно указать и момент, когда объект учета признается активом или утрачивает соответствующие критерии. Это важно, так как именно с этого момента объект учета:

основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121 (дата обращения: 15.12.2019).

⁸ Приложение к письму Министерства финансов Российской Федерации от 15.12.2017 № 02-07-07/84237 «Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства”» п. 4. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71735182/#ixzz6ALngDOg3> (дата обращения: 15.12.2019).

⁶ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства”». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71489050> (дата обращения: 15.12.2019).

⁷ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Концептуальные

Таблица 2 / Table 2

Схема бухгалтерских записей / Accounting Scheme

Дебет / D-t	Кредит / C-t	Расчет (сумма)	Описание операции / Operation description
0 106 31 310	0 302 31 73X	30 000 руб.	Отражены вложения в комплекс основных средств – стулья ученические при их приобретении
0 101 36 310	0 106 31 310	30 000 руб.	Отражено принятие к учету комплекса объектов основных средств (стульев ученических) в качестве одного инвентарного объекта, с присвоением одного инвентарного номера и дополнительного внутреннего порядкового инвентарного номера для каждого стула
0 106 31 310	0 302 31 73X	75 000 руб.	Отражены вложения в комплекс основных средств – столы учебные
0 101 36 310	0 106 31 310	75 000 руб.	Отражено принятие к учету комплекса основных средств – пяти столов учебных – один инвентарный объект – один инвентарный номер с присвоением каждому столу дополнительного внутреннего номера комплекса

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

- будет учитываться на балансовых счетах;
- должен быть учтен на забалансовых счетах [12].

В любом случае решение по этому вопросу должно принимать постоянно действующая комиссия учреждения по поступлению и выбытию нефинансовых активов. Решение комиссии должно основываться на всех нюансах дальнейшего использования имущества, вероятности его перемещения из одного кабинета в другой, возможности и частоты поломок техники и целесообразности ее ремонта, с учетом норм, принятых в ученой политике. Также комиссия принимает решение, какое количество основных средств считать единым комплексом.

Пример 1. Образовательное учреждение закупило 10 ученических стульев по 3000 руб. за ед. и 5 столов учебных по 15 000 руб. за шт. Вся мебель будет эксплуатироваться в одной учебной аудитории. Комиссия учреждения по поступлению и выбытию нефинансовых активов приняла решение – учитывать каждое основное средство как самостоятельный инвентарный объект. В этом случае в учетных документах должны отразиться следующие записи (табл. 1).

Одновременно заметим, что поскольку на объекты стоимостью до 10 000 руб. включительно амортизация не начисляется, первоначальная стоимость таких объектов должна быть списана с балансового учета в момент введения (передачи) в эксплуатацию с одновременным отражением на забалансовом счете № 21 «Основные средства в эксплуатации» [13].

Рассмотрим форму заполненной Инвентарной карточки группового учета нефинансовых активов (рис. 1).

В соответствии с методическими указаниями по заполнению Инвентарной карточки (ф. 0504032) она предназначена для учета группы однородных объектов основных средств, в том числе предметов производственного и хозяйственного инвентаря стоимостью до 40 000 руб. включительно⁹. При этом последняя редакция приказа Минфина № 52н датирована 17 ноября 2017 г., т.е. до начала применения СГС «Основные средства». В связи с внесением изменений в инструкцию № 157н и применением с 2018 г. стандарта «Основные средства» при заполнении ф. 0504032 при постановке на учет производственного и хозяйственного инвентаря следует применять лимит до 100 000 руб. включительно.

Инвентарная карточка (ф. 0504032) открывается на основании Акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101), закрывается при выбытии объектов учета на основании Акта о списании мягкого и хозяйственного инвентаря

⁹ Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177766 (дата обращения: 15.12.2019).

Утв. приказом Минфина России
от 30 марта 2015 г. № 52н
(в ред. от 17 ноября 2017 г.)

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА ГРУППОВОГО УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ № 17

Форма по ОКУД	Коды
Дата открытия	0504032
Дата закрытия	20.10.2019
по ОКПО	---
по ОКФО	27365787
по ОКПО	330.31.01.1
Номер*	
по ОКЕИ	383

Учреждение (балансодержатель) ФГБОУ ВО «ТГУ»
 Структурное подразделение учебный корпус №1
 Наименование объекта (полное) столы учебные
 Назначение объекта использование учащимися в образовательном процессе
 Организация-изготовитель ТРО ООО «РоСМУ»
 Вид объекта иное движимое имущество
 Местонахождение объекта (адрес) г. Тамбов, ул. Советская, д. 93
 Ответствен(ое)-ые лицо(-а) комендант корпуса Грясучкин А.В.
 Единица измерения: руб. (0,00)

Дата формирования карточки
(по требованию)

Номер счета 070600000000244.2.101.36.310

Номер счета

1. Сведения об объектах

инвентарный номер	Номер объекта учета		Дата выпуска, изготовления	Дата и номер акта ввода в эксплуатацию***	Цена за единицу	Количество объектов	Дата
	реестровый номер имущества**	заводской (иной)					
1	2	3	4	5	6	7	8
10136001361-1				20.10.2019 №51	15 000		
10136001361-2				20.10.2019 №51	15 000		
10136001361-3				20.10.2019 №51	15 000	5	20.10.2019
10136001361-4				20.10.2019 №51	15 000		
10136001361-5				20.10.2019 №51	15 000		

2. Стоимость объектов, изменение балансовой стоимости, начисление амортизации

Инвентарный номер	Первоначальная стоимость группы объектов	Изменение стоимости объекта			Срок полезного использования	Амортизация			На дату принятия к учету			Остаточная стоимость			
		причина	наименование, номер документа	дата		сумма	восстановительная (балансовая) стоимость	дата окончания	месячная норма	годовая норма	сумма начисленной амортизации		наименование	метод начисления	начало начисления
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
10136001361-1						15 000					12				16
10136001361-2						15 000					15 000				0
10136001361-3	75 000					15 000	7 лет				15 000				0
10136001361-4						15 000					15 000				0
10136001361-5						15 000					15 000				0
					Итого	75 000	х	х	х	х	75 000	х	х	х	0

* При необходимости может быть указан кадастровый номер земельного участка, на котором расположен объект основных средств (недвижимость).

** По соответствующим уровням бюджетов (федеральный бюджет (РФФИ), бюджет субъекта Российской Федерации, муниципального образования).

*** По животным, многолетним насаждениям, по недвижимому и движимому имуществу, земельным участкам указывается соответственно дата рождения, дата закладки, дата регистрации.

Таблица 3 / Table 3

Схема бухгалтерских записей / Accounting Scheme

Дебет / D-t	Кредит / C-t	Описание операции / Operation description
0 109 X0 225 (0 401 20 225)	0 302 25 73X	Отражены расходы по текущему ремонту основного средства, входящего в комплекс объектов

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Таблица 4 / Table 4

Основные достоинства и недостатки объединения основных средств в один инвентарный объект / The main advantages and disadvantages of combining fixed assets in one inventory unit

Плюсы объединения инвентарных объектов / Advantages of combining inventory units	Минусы объединения инвентарных объектов / Disadvantages of combining inventory objects
Упрощает первоначальный учет: формируется одна инвентарная карточка на комплекс объектов основных средств	<ol style="list-style-type: none"> 1. В случае поломки одного основного средства и невозможности произвести его ремонт придется разукрупнять комплекс объектов и заново ставить на индивидуальный учет каждое основное средство. 2. В случае перемещения одного либо нескольких основных средств, входящих в один комплекс в другое помещение, также придется разукрупнять единый инвентарный объект. 3. Усложняет процесс инвентаризации, так как все основные средства, входящие в один инвентарный объект могут числиться только за одним материально ответственным лицом и должны находиться в одном помещении.

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

(ф. 0504143). Учет производственного и хозяйственного инвентаря, приобретенного одновременно по одной учетной стоимости, имеющего одно и то же производственное и хозяйственное назначение, технические характеристики, осуществляется с присвоением индивидуального инвентарного номера в количественном и стоимостном выражении.

Пример 2. Предположим, что комиссия учреждения приняла решение учитывать все стулья как один инвентарный объект, аналогичное решение принято и по столам. Тогда в учетных документах должны отразиться следующие записи (табл. 2).

Рассмотрим образец заполнения Инвентарной карточки группового учета нефинансовых активов (ф. 0504032) для комплекса объектов основных средств (рис. 2).

Рассматривая содержание приведенной для примера Инвентарной карточки, видим, что если комплексу объектов основных средств при их по-

становке на учет присвоить уникальный инвентарный порядковый номер (в нашем случае это будет 10136001361), то внутренний инвентарный номер его составляющих формируется как совокупность инвентарного номера комплекса объектов и порядкового номера объекта, входящего в комплекс: 10136001361-1, 10136001361-2 и т.д. (п. 46 инструкции № 157н).

В случае поломки основного средства, входящего в комплекс объектов, процесс учета ремонтных работ аналогичен ремонту обычного основного средства, не входящего в комплекс. В соответствии с п. 27 этой же Инструкции результаты работ по текущему ремонту объекта основных средств не изменяют стоимость основного средства, не отражаются на счетах учета объекта основных средств и подлежат записи лишь в Инвентарной карточке. При этом в учетных книгах формируется следующая бухгалтерская запись (табл. 3).

Таким образом, объединение в один инвентарный объект группы однотипных недорого-

стоящих основных средств приводит к тому, что в бухгалтерии снижаются временные затраты на учетный процесс. Но в будущем это может привести к усложнению инвентаризации и процесса контроля за состоянием основных средств со стороны материально ответственного лица. К тому же, при любом перемещении части объектов основных средств, входящих в один комплекс в другое помещение, либо при невозвратной их поломке потребуется проводить разуконплектацию такого инвентарного объекта. Положительные и отрицательные стороны создания единого инвентарного объекта характеризуются *табл. 4.*

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основе анализа механизмов учета однородных объектов основных средств можно сделать вывод, что на практике в учете бюджетных образовательных учреждений объединять основные средства

в один инвентарный объект целесообразно при условии, что:

- объекты основных средств прослужат одинаковый период времени [14];
- будут находиться в одном помещении;
- отвечать за их сохранность будет одно материально ответственное лицо [15].

В противном случае объединение основных средств в один инвентарный объект нецелесообразно, так как в будущем оно приведет к усложнению учетного процесса по сравнению с первоначальной экономией времени.

Практическая значимость данных рекомендаций для бухгалтеров бюджетной сферы заключается в том, что благодаря их использованию учреждение сможет выбрать свой механизм учета однородных основных средств и, как следствие, грамотно построить учетную политику и всю структуру учета нефинансовых активов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Onojah A. L., Unegbu A. O. Review of accounting gimmicks called depreciation. *Open Journal of Accounting*. 2013;(2):39–44. DOI: 10.4236/ojacct.2013.22007
2. Zinkeviciene D., Vaisnoraitė G. Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach. *European Scientific Journal*. 2014;(Special edition):198–208.
3. Kozlovskaja I. The Impact of long-lived non-financial assets depreciation/amortization method on financial statements. *Copernican Journal of Finance and Accounting*. 2015;4(2):91–108.
4. Aboody D., Barth M. E., Kasznik R. Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*. 1999;(26):149–178.
5. Lubyayana A. V., Izmailov A. M., Nikulina E. Y., Shaposhnikov V. A. Evaluation of the effect of non-current fixed assets on profitability and asset management efficiency. *International Journal of Environmental and Science Education*. 2016;11(15):7745–7753.
6. Демина И. Д., Ларионова Е. И., Чинаева Т. И. Инвестиции в основной капитал и амортизация основных средств: теоретические и практические аспекты изучения и анализа. *Статистика и экономика*. 2017;14(3):71–79.
7. Копотилова В. С. Основные средства: сущность и методы использования. *Дискурс*. 2017,6(4):135–144.
8. Братушка О. А. Документооборот при учете основных средств. *Бухгалтер и закон*. 2013;(6):22–25.
9. Магурина Л. Переход к применению Стандарта «Основные средства». *Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(1):15–23.
10. Никитенко М. Отдельные моменты учета основных средств по правилам ФСБУ. *Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(3):48–57.
11. Ларцева Л. Распоряжение и учет ОЦДИ в образовательных учреждениях. *Учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2019;(6):26–34.
12. Шихов А. Списание основных средств. *Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(8):32–40.
13. Павлова С. Основные моменты проверки учета основных средств. *Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений*. 2019;(6):20–28.
14. Шихов А. Основные средства в учетной политике учреждения. *Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(11):11–18.
15. Морозова Л. Сценическо-постановочные средства: правила учета. *Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2019;(9):38–48.

REFERENCES

1. Onojah A.L., Unegbu A.O. Review of accounting gimmicks called depreciation. *Open Journal of Accounting*. 2013;(2):39–44. DOI: 10.4236/ojacct.2013.22007
2. Zinkeviciene D., Vaisnoraitė G. Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach. *European Scientific Journal*. 2014;(Special edition):198–208.
3. Kozlovska I. The Impact of long-lived non-financial assets depreciation/amortization method on financial statements. *Copernican Journal of Finance and Accounting*. 2015;4(2):91–108.
4. Aboody D., Barth M.E., Kasznik R. Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*. 1999;(26):149–178.
5. Lubyayana A.V., Izmailov A.M., Nikulina E.Y., Shaposhnikov V.A. Evaluation of the effect of non-current fixed assets on profitability and asset management efficiency. *International Journal of Environmental and Science Education*. 2016;11(15):7745–7753.
6. Demina I.D., Larionova E.I., Chinaeva T.I. Investments in fixed assets and depreciation of fixed assets: Theoretical and practical aspects of study and analysis. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*. 2018;(1):15–23. (In Russ.).
7. Kopotilova V.S. Fixed assets: Essence and methods of use. *Nauchnyi zhurnal "Diskurs" = Scientific journal "Discourse"*. 2017;4(6):135–144. (In Russ.).
8. Bratushka O.A. Document flow when accounting for fixed assets. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*. 2013;(6):22–25.
9. Magurina L. Transition to the application of the Standard "Fixed assets". *Byudzhetye organizatsii: Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Budget Organizations: Accounting and Taxation*. 2018;(1):15–23. (In Russ.).
10. Nikitenko M. Certain aspects of accounting for fixed assets according to the RFAS. *Byudzhetye organizatsii: Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Budget Organizations: Accounting and Taxation*. 2018;(3):48–57. (In Russ.).
11. Lartseva L. The order and accounting of OCDI in educational institutions. *Uchrezhdeniya obrazovaniya: Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Educational Institutions: Accounting and Taxation*. 2019;(6):26–34. (In Russ.).
12. Shikhov A. Write-off of fixed assets. *Uchrezhdeniya fizicheskoi kul'tury i sporta: Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Physical Education and Sports Institutions: Accounting and Taxation*. 2018;(8):32–40. (In Russ.).
13. Pavlova S. Key aspects in the audit of fixed assets. *Revizii i proverki finansovo-khozyaistvennoi deyatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii = Audits and Inspection of the Financial and Economic Activities of State (Municipal) Institutions*. 2019;(6):20–28. (In Russ.).
14. Shikhov A. Fixed assets in the accounting policies of the institution. *Avtonomnye uchrezhdeniya: Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Autonomous Institutions: Accounting and Taxation*. 2018;(11):11–18. (In Russ.).
15. Morozova L. Stage production facilities: Accounting rules. *Uchrezhdeniya kul'tury i iskusstva: Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Cultural and Art Institutions: Accounting and Taxation*. 2019;(9):38–48. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Михаил Владимирович Беспалов — кандидат экономических наук, доцент, заместитель начальника Управления бухгалтерского учета и финансового контроля, Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина, Тамбов, Россия
rypy@list.ru

ABOUT THE AUTHOR

Mikhail V. Bespalov — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Deputy Head of the Department of Accounting and Financial Control, Tambov State University named after G.R. Derzhavin, Tambov, Russia
rypy@list.ru

Статья поступила в редакцию 18.04.2019; после рецензирования 31.05.2019; принята к публикации 15.11.2019.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 18.04.2019; revised on 31.05.2019 and accepted for publication on 15.11.2019.

The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-27-33
УДК 657.37,657.6,553.046(045)
JEL M41, Q29, L72

Вопросы отражения финансовой информации горнодобывающих компаний на основных этапах изучения участков недр

А.С. Мальцев

ГПБ АО, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-0195-1268>

АННОТАЦИЯ

В статье проведен обзор основных этапов и видов геологоразведочных работ на твердые полезные ископаемые согласно действующим распорядительным документам Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации, а также рассмотрены особенности учета данных работ в соответствии с требованиями ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». На основе сравнительного анализа РСБУ и МСФО, оценки способов отражения геологоразведочных работ в бухгалтерском учете горнодобывающих компаний исследовано их влияние на принятие управленческих решений стейкхолдерами. Теоретическая и практическая значимость представленной статьи заключается в обосновании необходимости разработки альтернативной методики учета и презентации бухгалтерской информации о результатах геологоразведочных работ, основанной на поэтапном возрастании достоверности знаний об участках недр. Исследование представляет интерес для государственных органов при совершенствовании законодательного регулирования бухгалтерского учета, а также кредитных учреждений и горнодобывающих компаний при проведении инвестиционного анализа клиентов и партнеров.
Ключевые слова: геологоразведочные работы; участки недр; учет затрат; портфель геологоразведочных проектов; инвестиции в геологоразведочные работы

Для цитирования: Мальцев А.С. Вопросы отражения финансовой информации горнодобывающих компаний на основных этапах изучения участков недр. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):27-33. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-27-33

ORIGINAL PAPER

Issues of Accounting Presentation of Metals and Mining Companies at Key Exploration Work Stages

A.S. Mal'tsev

GPB (JSC), Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-0195-1268>

ABSTRACT

The paper provides an overview of the main stages and types of exploration works for solid minerals according to the current regulatory documents of the Ministry of Natural Resources and Ecology of the Russian Federation, and also considers the features of accounting for these works in conformity with the requirements of RAS 24/2011 "Accounting for the costs on exploitation of natural resources", IFRS 6 "Exploration and Assessment of Mineral Reserves" and IAS 36 "Asset Impairment". According to the results of a comparative analysis of RAS and IFRS, assessment of the methods for reflecting exploration work in the accounting of mining companies, an analysis of their impact on management decisions by stakeholders is carried out. The theoretical and practical significance of the study is to justify the need to develop an alternative methodology for accounting and presentation of accounting information on the results of exploration, based on a phased increase in the reliability of knowledge about subsurface areas. The study is primarily interest to government agencies for improving the legislative regulation of accounting, credit institutions and mining companies in conducting investment analysis of customers and partners.

Keywords: exploration works; subsurface areas; cost accounting; exploration project portfolio; exploration investments

For citation: Mal'tsev A.S. Issues of accounting presentation of metals and mining companies at key exploration work stages. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):27-33. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-27-33

© Мальцев А.С., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Несмотря на предпринимаемые Правительством страны и мейджеров российского бизнеса усилия по диверсификации российской экономики, она продолжает оставаться сильно зависимой от национальной минерально-сырьевой базы (далее — МСБ). Прирост запасов и поддержание уровня добычи полезных ископаемых на территории России определяется в первую очередь доразведкой, переоценкой запасов и эксплуатацией известных месторождений, а не открытием новых. Стратегия развития минерально-сырьевой базы Российской Федерации до 2035 года предполагает формирование «поискового задела», обеспечиваемого за счет проведения геологоразведочных работ на различных стадиях.

В условиях глобализации мировой экономики одним из способов поддержания и усиления конкурентных преимуществ сырьевых компаний на национальных и мировых рынках продолжают оставаться инвестиции в получение достоверной информации и изучение перспективных месторождений полезных ископаемых.

Финансовые ограничения государственных и коммерческих структур определяют необходимость идентификации горнодобывающих компаний, проводящих геологоразведочные работы на наиболее экономически перспективных месторождениях. Релевантное наполнение бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимой технико-геологической информацией о перспективных участках недр позволит сократить время на принятие управленческих решений и предоставит возможность финансирования наиболее результативным компаниям, что будет способствовать эффективной реализации вышеуказанной стратегии.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Проблемам формирования, отражения и анализа затрат и инвестиций в бухгалтерском и управленческом учете посвящены работы российских ученых — докторов экономических наук: М. А. Вахрушиной [1], Н. Д. Врублевского [2], В. Г. Гетьмана [3], М. В. Мельник [4], А. Д. Шеремета [5] и др. Особенности отражения затрат на проведение геологоразведочных работ, преимущественно с позиции действующего законодательства, подробно проанализированы

в работах Н. В. Зылевой [6], А. Х. Ибрагимова [7], Д. Л. Скипина [8], Т. В. Домнина [9], Н. Б. Клишевич [9], М. Ю. Медведева [10]. Финансовому учету в геологоразведочных компаниях и геологоразведочных работ недропользователей, преимущественно осуществляющих добычу углеводородного сырья, посвящены труды Р. А. Галлана [11], Д. Джонстона [12], Ш. Райта [11], Д. Фостера [13], Ч. Т. Хорнгрена [13], А. Эндреса [14] и др. Однако вопросы отражения экономической сущности геологоразведочных результатов в рамках бухгалтерской (финансовой) отчетности для стейкхолдеров в трудах этих специалистов не раскрыты в полной мере.

Геологоразведочные работы (далее — ГРР) подразделяют на 3 этапа¹:

- работы общегеологического и минерагенического назначения (этап I);
- поиск и оценка месторождений (этап II);
- разведка и освоение месторождения (этап III).

В рамках первого этапа производятся такие крупномасштабные работы, как:

- наземные и аэрогеофизические работы, инженерно-геологические съемки, космофото-геологическое, аэрофотогеологическое, космо-структурное, геолого-минерагеническое, геохимическое картирование;
- осуществляется комплексная оценка, позволяющая получить предварительную информацию о закономерностях размещения полезных ископаемых и оценке минерагенического потенциала, требующая дальнейшего геолого-технического изучения данных об объектах (ресурсы категории Р3 и в отдельных случаях Р2).

На основании полученных данных на практике выполняется этап работ по поиску и оценке месторождений с целью выявления и предварительной оценки потенциальной экономической рентабельности месторождений полезных ископаемых «временных» кондиций. Проходка поисковых скважин и поверхностных горных выработок, глубокое бурение, скважинные геофизические и геохимические операции обеспечивают оценку категорий Р1, Р2 (поисковые

¹ Распоряжение МПР РФ от 05.07.1999 № 83-р «Об утверждении Положения о порядке проведения геологоразведочных работ по этапам и стадиям (твердые полезные ископаемые)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_97377 (дата обращения: 17.09.2019).

работы) и постановку запасов категорий С1, С2 на Государственный баланс (оценочные работы).

На III этапе осуществляется детальная разведка месторождений на глубину, позволяющая разработать технико-экономическое обоснование «постоянных» разведочных кондиций. Эксплуатационная разведка в течение всего периода освоения месторождения служит получению достоверных исходных данных для обеспечения безопасного, рентабельного и наиболее полного извлечения запасов из недр.

Подводя промежуточные итоги, отметим, что с экономической точки зрения:

1) результатами ГРР этапа I является укрупненная и имеющая крайне низкую достоверность информация о перспективах региона в целом (категория Р3 и Р2), не позволяющая оценить с необходимой точностью технические и экономические параметры перспективного участка недр и, как следствие, определить инвестиционную привлекательность участка;

2) результаты ГРР этапов II и III дают более точную и достоверную информацию о физических параметрах участков промышленного масштаба для оценки технических и экономических параметров месторождения и его эксплуатации, позволяя оценить привлекательность дальнейших инвестиций в объект;

3) результатами каждого этапа ГРР служит накопление знаний/активов, содержащее данные о перспективах добычи полезного ископаемого на участке недр.

С позиции недропользователей наиболее оправданными (соотнесение достоверности информации и рыночной стоимости лицензии) являются инвестиции в изучение участков недр категорий Р1, Р2 и запасы категории С2 из-за достаточного объема информации для принятия решения о дальнейшей разработке месторождения. В связи с этим среди недропользователей распространяется практика приобретения участков недр категорий Р1, Р2 в рамках аукциона, проведения ГРР, постановки на Государственный баланс и последующим доизучением и промышленной эксплуатацией.

Требования со стороны стейкхолдеров (в том числе инвесторов к приобретению эмиссионных акций [15] или иных финансовых инструментов) по идентификации и цифровой оценке перспектив поддержания и расширения минерально-сырьевой базы горнодобывающих компаний, обеспечивающих их стабильную деятельность, определяют

необходимость отражения и презентации в бухгалтерской (финансовой) отчетности геологических результатов и дальнейших перспектив добычи полезных ископаемых. Регламентирует учет затрат (инвестиций) на ГРР Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», разработанное на основе IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

Финансовые ограничения государственных и коммерческих структур определяют необходимость идентификации горнодобывающих компаний, проводящих геологоразведочные работы на наиболее экономически перспективных месторождениях

На самой ранней стадии оценки коммерческой перспективности участка недр у потенциального недропользователя (инвестора) возникают затраты, связанные с поиском информации об объекте. Поиск, сбор и анализ геологической, технической и экономической информации выполняются работниками организации (собственными силами) или с привлечением внешних геологических служб.

К рассматриваемым затратам могут быть отнесены:

- заработная плата сотрудников организации;
- государственная пошлина на получение участка недр;
- научно-исследовательские лицензии и патенты о геологических методах изучения недр, технических способах экономически выгодной добычи и переработки полезного ископаемого;
- вознаграждение по договорам оказания услуг геологических, технических и экономических консалтинговых компаний.

Затраты данной стадии признаются расходами по обычным видам деятельности и единовременно списываются на затраты² или признают-

² Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Расходы

ся в составе активов и списываются на затраты посредством амортизационных отчислений³.

По результатам проведенных работ недропользователем (инвестором) проводится анализ целесообразности подачи заявки на получение лицензии и последующие инвестиции в месторождения либо об отказе от перспективной деятельности на объекте. Целесообразность определяется превышением дисконтированного прогнозного дохода от реализации полезного ископаемого в период отработки месторождения над дисконтированными суммами капитальных затрат по приобретению, изучению, обустройству месторождения и затрат по извлечению и переработки полезного ископаемого.

После приобретения лицензии недропользователь (инвестор) приступает к изучению участка недр: осуществляет необходимые геологоразведочные (поисковые, оценочные и разведочные) и иные работы, необходимые для повышения уровня его изученности, т.е. выполняет рассматриваемые ранее работы этапов II и впоследствии III. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» регламентирует признание затрат, связанных с перспективной и текущей деятельностью на участках недр (за исключением работ этапа I). ПБУ распространяется на компании, для которых горнодобывающая деятельность является основной. Организация устанавливает виды поисковых затрат, например скважинные, буровые работы, геофизические и геохимические исследования, включая фонд оплаты труда геологических партий, мобилизационные и демобилизационные затраты партий. Согласно рассматриваемому ПБУ затраты капитализируются в составе внеоборотных активов в качестве материальных и нематериальных поисковых активов. Учет материальных и нематериальных поисковых активов происходит на отдельных субсчетах, относящихся к счетам вложения во внеоборотные активы.

В рамках рассмотренных ГРП к материальным поисковым активам, как правило, относятся объ-

екты, используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- сооружения (инфраструктурные объекты, трубопроводы и др.);
- оборудование (сейсмическое и геофизическое оборудование, буровые установки, бульдозеры, экскаваторы, специальная техника и др.);
- транспортные средства (вагон-дома, автобусы и др.).

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

- лицензии, предоставляющие право на проведение ГРП;
- информация, полученная в результате ГРП, в том числе результаты геофизических и топографических исследований, отбора керн, разведочного бурения и иная геологическая информация;
- результаты оценки экономической целесообразности разработки месторождения.

Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.

Уменьшение стоимости поисковых активов происходит⁴ за счет амортизации материальных поисковых активов и нематериальных поисковых активов соответственно или в результате переоценки⁵. При наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение их стоимости в следующих случаях⁶:

- в течение 12 месяцев после получения лицензии на проведение ГРП, в случае отсутствия возможности и (или) намерений у организации исполнения лицензионных обязательств;
- существенные объемы затрат, необходимые для проведения ГРП, ранее неучтенные в бюджете организации;

организации» ПБУ 10/99». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec (дата обращения: 17.09.2019).

³ Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет нематериальных активов“ (ПБУ 14/2007)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71 (дата обращения: 17.09.2019).

⁴ Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“ ПБУ 6/01». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e (дата обращения: 17.09.2019).

⁵ Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет нематериальных активов“ (ПБУ 14/2007)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71 (дата обращения: 17.09.2019).

⁶ Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет затрат на освоение природных ресурсов“ (ПБУ 24/2011)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051 (дата обращения: 17.09.2019).

- в случае принятия решения о прекращении проведения ГРР ввиду недостижения ГРР ожидаемых результатов.

Переоценка производится посредством сравнения балансовой⁷ и справедливой стоимости актива (ценность использования)⁸. Ценность использования актива рассчитывается на основании будущих потоков денежных средств, которые недропользователь (инвестор) ожидает получить от его использования. Оценка включает два элемента:

- оценка будущего поступления и выбытия денежных средств, связанных с добычей и реализацией полезного ископаемого с рассматриваемого участка недр;
- оценка применения ставки дисконтирования к будущим денежным потокам от поступления и выбытия денежных средств.

В случае подтверждения экономической целесообразности последующей отработки объекта или нецелесообразности дальнейших работ необходимо переклассифицировать объект из поисковых активов в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости. Все последующие понесенные затраты на данном участке недр признаются расходами по обычным видам деятельности.

В случае неполного истощения участка недр в результате его отработки предприятие может принять решение о консервации участка недр, инфраструктуры объекта и основных фондов, задействованных на месторождении. Как правило, период консервации объекта длится до момента изменения рыночной конъюнктуры (роста цен на полезное ископаемое) или появления технологий, позволяющих экономически выгодно продолжать добычу полного ископаемого на участке недр.

Стоимость основных фондов, задействованных на консервируемом участке недр, зачисляется на субсчет «Основные средства на консервации» соответствующего счета 01 «Основные средства». Консервация основных средств регламентирует

сы ПБУ 6/01 «Учет основных средств», согласно которому по законсервированным объектам основных средств амортизационные отчисления приостанавливаются.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ нормативно-правовой базы показал, что в бухгалтерском учете затраты на ГРР отражаются в составе активов, которые впоследствии переоцениваются и переводятся в иную категорию актива в случае изменения коммерческой или инвестиционной привлекательности объекта. Таким образом, в бухгалтерском учете отражаются фактически понесенные затраты организации.

В ходе проведенного исследования выявлено, что, во-первых, ГРР на разных этапах позволяют определить геологические и технологические свойства залегаемого полезного ископаемого, накапливаемые знания о которых впоследствии обеспечивают реализацию его добычи и продажи конечному потребителю, во-вторых, отсутствие цифровых оценок перспективности добычи полезного ископаемого в бухгалтерской (финансовой) отчетности на разных этапах изучения участков недр затрудняет оценку портфеля горнодобывающих проектов недропользователя с необходимой точностью.

Более того, на практике со стороны широкого круга стейкхолдеров и горнодобывающих компаний ощущается растущий спрос на вышеуказанную информацию в отчетности, который вызван следующими факторами:

- в результате истощения действующих месторождений горнодобывающих компаний их средне- и долгосрочная кредитная и инвестиционная оценка основывается преимущественно на пуле перспективных геологоразведочных проектов;
- необходимость сокращения времени на принятие управленческих решений;
- потребность в повышении инвестиционной привлекательности горнодобывающих компаний.

Учитывая изложенное, необходимо пересмотреть парадигму отражения понесенных затрат в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой перспективности участков недр с учетом накопленных геологических знаний, технических средств извлечения и обогащения полезных ископаемых.

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124489 (дата обращения: 17.09.2019).

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124483 (дата обращения: 17.09.2019).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Вахрушина М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;327(33):12–23.
2. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства в промышленных отраслях. М.: Бухгалтерский учет; 2011. 154 с.
3. Гетьман В. Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;338(44):2–15.
4. Когденко В. Г., Мельник М. В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;304(10):2–15.
5. Шеремет А. Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия. *Теория экономического анализа*. 2014;396(45):2–10.
6. Зылева Н. В. Центры затрат и центры ответственности в управленческом учете геологоразведочной отрасли. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;319(25):10–15.
7. Ибрагимова А. Х. Проблемы учета и анализа затрат при осуществлении геологоразведочных работ и пути их оптимизации. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;220(22):13–20.
8. Зылева Н. В., Скипин Д. Л. О возможностях анализа поисковых затрат на основе показателей внешней отчетности. *Вестник Омского Университета. Серия «Экономика»*. 2015;(1):24–29.
9. Домнина Т. В., Клишевич Н. Б. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в геологоразведочной отрасли. *Аллея науки*. 2018;22(6):396–400.
10. Медведев М. Ю. ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». М.: ДМК Пресс; 2012. 48 с. ISBN: 978–5–94074–452–8
11. Райт Ш. Дж., Галлан Р. А. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях. Пер. с англ. М.: ОлимпБизнес; 2007. 688 с. ISBN: 5–9693–0056–X
12. Джонстон Д. Анализ экономики геологоразведки, рисков и соглашений в международной нефтегазовой отрасли. Пер. с англ. М.: ЗАО «ОлимпБизнес»; 2005. 464 с. ISBN: 5–9693–0028–4
13. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика; 2002. 415 с. ISBN: 5–279–01212–2
14. Эндрес А., Квернер И. Экономика природных ресурсов: рынки, технологии и инновации, аспекты развития. Пер. с англ. СПб.: Питер; 2004. 256 с.
15. Васичкин Е. П. Формирование стратегического выбора IPO как инструмент привлечения инвестиций в геологоразведочные работы. *Вестник университета*. 2012;(8):157–160.

REFERENCES

1. Vakhrushina M. A. Problems and prospects of development of Russian state accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;327(33):12–23. (In Russ.).
2. Vrublevskii N. D. Cost managerial accounting in production industry. Moscow: Bukhgtalterskii uchet; 2011. 154 p. (In Russ.).
3. Get'man V. G. On the conceptual framework and structure of the international standard for integrated reporting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;338(44):2–15. (In Russ.).
4. Kogdenko V. G., Mel'nik M. V. Integrated reporting: Issues of formation and analysis. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;304(10):2–15. (In Russ.).
5. Sheremet A. D. Comprehensive analysis of indicators of sustainable development of the enterprise. *Teoriya ekonomicheskogo analiza = Theory of Economic Analysis*. 2014;396(45):2–10. (In Russ.).
6. Zyleva N. V. Cost centers and responsibility centers in the management accounting of the exploration industry. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;319(25):10–15. (In Russ.).
7. Ibragimova A. Kh. Problems of accounting and cost analysis in the implementation of geological exploration and ways to optimize them. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2012;220(22):13–20. (In Russ.).
8. Zyleva N. V., Skipin D. L. On the possibilities of analysis of search costs based on indicators of external reporting. *Vestnik Omskogo Universiteta. Seriya "Ekonomika" = Bulletin of Omsk University. Series "Economics"*. 2015;(1):24–29. (In Russ.).

9. Domnina T. V., Klishevich N. B. Accounting and analytical support for cost management in the exploration industry. *Alleya nauki = Walkway of science*. 2018;22(6):396–400. (In Russ.).
10. Medvedev M. Yu. PBU 24/2011 “Cost Accounting for the Development of Natural Resources”. Moscow: DMK Press; 2012. 48 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–94074–452–8
11. Wright Ch.J., Gallun R. A. International petroleum accounting. Moscow: OlimpBiznes CJSC; 2007. 688 p. (In Russ.). ISBN: 5–9693–0056-X
12. Johnston D. International exploration economics, risk, and contract analysis. Transl. from Eng. Moscow: OlimpBiznes; 2005. 264 p. (In Russ.). ISBN: 5–9693–0028–4
13. Horngren Ch.T., Foster J. Cost accounting a managerial emphasis. Transl. from Eng. Moscow: Finansy i statistika; 2002. 415 p. (In Russ.). ISBN: 5–279–01212–2
14. Endres A., Kverner I. Economics of natural resources: Markets, technology and innovation, development aspects. Transl. from Eng. Saint Petersburg: Piter; 2004. 256 p. (In Russ.).
15. Vasichkin E. P. Formation of a strategic choice of IPO as a tool for attracting investment in exploration. *Vestnik universiteta = Bulletin of University*. 2012;(8):157–160. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Александр Сергеевич Мальцев — кандидат экономических наук, начальник отдела, ГПБ (АО), Москва, Россия
maltsev88@bk.ru

ABOUT THE AUTHOR

Alexander S. Mal'tsev — Cand. Sci. (Econ.), Department Head, GPB (JSC), Moscow, Russia
maltsev88@bk.ru

*Статья поступила в редакцию 04.10.2019; после рецензирования 02.11.2019; принята к публикации 24.11.2019.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 04.10.2019; revised on 02.11.2019 and accepted for publication on 24.11.2019.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-34-41

УДК 658,338.48(045)

JEL C53, G17, I11

Стратегический финансовый анализ компании в сфере выездного медицинского туризма

С.А. Бороненкова^а, С.А. Танаева^бУральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия
^а <https://orcid.org/0000-0003-0345-6452>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2637-7650>

АННОТАЦИЯ

В настоящее время выездной медицинский туризм приобретает все большую популярность среди населения нашей страны. Несмотря на ужесточение требований со стороны российского законодательства к компаниям, специализирующимся на выездном туризме, их количество растет с каждым годом. Статья посвящена анализу основных затрат при формировании медицинского турпродукта, а также текущего финансового положения на примере турфирмы ООО «УЦМС Лечение за рубежом». Методологической базой исследования является матрица финансовых стратегий Франсона и Романа. Методика исследования предусматривает анализ трех показателей матрицы: хозяйственной, финансовой и финансово-хозяйственной деятельности компании. Сделан вывод о перспективах развития медицинского туризма данной компанией, а также в масштабах страны. Сформулированы рекомендации по расширению линейки предлагаемой продукции в целях максимизации прибыли и возможного банкротства компании. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что результаты анализа позволяют составить прогноз относительно стабильности и финансовой устойчивости ООО «УЦМС Лечение за рубежом», а также аналогичных туркомпаний, специализирующихся на выездном медицинском туризме.

Ключевые слова: медицинский туризм; туроператор; матрица Франсона и Романа; стратегический анализ компании

Для цитирования: Бороненкова С.А., Танаева С.А. Стратегический финансовый анализ компании в сфере выездного медицинского туризма. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):34-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-34-41

ORIGINAL PAPER

Strategic Financial Analysis of Company in the Sphere of International Medical Tourism

S.A. Boronenkova^а, S.A. Tanaeva^б

Ural State University of Economics, Ekaterinburg, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-0345-6452>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2637-7650>

ABSTRACT

Nowadays international medical tourism is getting increasingly popular in Russia. The number of companies specializing in outbound tourism is growing every year despite the tightening of the Government requirements to them. The paper focuses on the comparative analysis of the main costs in the formation of a medical tourist product, as well as the current financial situation of the company on the example of a travel agency LLC "Medical Treatment Abroad – LEZARD". The methodological basis of the study is the matrix of financial strategies of Franchon and Romanet. There are three main indicators of the matrix being used as the calculation parameters: the calculation of financial activity, economic activity, financial and economic activity of the company. The authors tried to give a conclusion about the prospects for the development of the subject according to the analysis results of the company as well as nationwide. The paper formulated some guidances how to expand the range of the company's products in order to maximize profits and possible bankruptcy of the company. The theoretical and practical significance of the study lies in the fact from the analysis results make it possible to forecast concerning the future stability and financial sustainability of LLC "UCIC Treatment Abroad".

Keywords: medical tourism; tour operator; Franchon and Romane matrix; company strategic analysis

For citation: Boronenkova S.A., Tanaeva S.A. Strategic Financial Analysis of Company in the Sphere of International Medical Tourism. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):34-41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-34-41

© Бороненкова С.А., Танаева С.А., 2020

ВВЕДЕНИЕ

По статистике, ежегодно за границу с целью медицинского туризма выезжают более 80 тыс. граждан России [1]. Вид направления отражает уровень спроса на качественное лечение и сервис среди российских туристов. Специалисты с мировым именем, высококлассное техническое оснащение клиник, позволяющее проводить точную диагностику, высокий уровень сервиса, комфортабельные палаты, заботливый медицинский персонал и т.д. — все это — пока достоинства зарубежной медицины. Эксперты, правда, советуют не обожествлять иностранную медицину, однако немаловажным обстоятельством, способствующим развитию этого вида лечения, является доступность поездок за рубеж¹.

Многие наши сограждане путают медицинские туры за рубеж с простыми лечебно-оздоровительными поездками, хотя они могут включать в себя отдых в санаториях или курортных центрах в качестве одного из элементов. Понятие «медицинский тур» подразумевает полноценное лечение за границей, нередко включающее в себя серьезное оперативное вмешательство. Услуга по организации лечения является сугубо туристической, но организацией таких поездок занимаются не обычные «массовые» турфирмы, предлагающие пляжный отдых за рубежом, а специализированные туроператоры, в штате которых, как правило, работают менеджеры с высшим медицинским образованием. В России организацией зарубежных поездок с целью медицинского туризма могут заниматься только туркомпании, имеющие соответствующее разрешение на осуществление деятельности по выездному туризму. Деятельность таких компаний должна быть застрахована. Этот процесс регламентируется на законодательном уровне Федеральным законом от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» и контролируется соответствующими органами (Федеральное агентство по туризму — Ростуризм, Ассоциация «Турпомощь» и др.). Неисполнение одного из пунктов закона влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 50 до 100 тыс. руб.

¹ Беяева Е. Медицинский туризм: почему иностранцы лечатся в России, а россияне — за границей. 2018. URL: <https://www.forbes.ru/biznes/365591-meditsinskiy-turizm-pochemu-inostrancy-lechatsya-v-rossii-rossiyane-za-granicey> (дата обращения: 09.09.2019).

или дисквалификацию на срок от 6 месяцев до 1 года; на юридических лиц — от 5 до 10 млн руб., а также ведет к автоматическому исключению туроператора из реестра.

На сегодняшний день в Едином федеральном реестре туроператоров находится 4377 туроператоров, из них выездным туризмом занимается более 530 туроператоров, доля туроператоров, специализирующихся только на медицинском туризме, составляет около 3%. В 2019 г., по осторожным оценкам экономистов и специалистов, близких к турбизнесу, сокращение количества юридических лиц, работающих в сфере туризма, составляло минимум 20%. Основная причина — ужесточение конкуренции. Процесс концентрации выездного туризма, в том числе и медицинского туризма, носит характер «естественного отбора», в котором выживает более устойчивый и сильный субъект.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

На сегодняшний момент туристическая компания берет на себя не только поиск подходящей для лечения клиники, бронирование авиабилетов и гостиницы, но и организует сопровождение пациента на всех этапах его пребывания за рубежом, переводит медицинскую и юридическую документацию (а также обеспечивает присутствие переводчика для общения с медицинским персоналом) и способствует в ускоренном получении визы. Помимо лечения за границей туристические фирмы могут предложить своим клиентам и так называемые «чек-апы» (в переводе с англ. «обследование») — услуги по диспансеризации, когда человек за несколько дней проходит комплексное обследование. Такую проверку можно сочетать и с традиционным отдыхом или, к примеру, зарубежной командировкой.

Сам по себе турпродукт — организация обследования и лечения в зарубежных клиниках — является затратоемким, и не многие среднестатистические туристы могут его себе позволить, даже если программа обследования состоит из небольшого количества процедур, поэтому важно учитывать, какое количество ресурсов турфирма потратила на составление того или иного тура, принесет ли он в будущем доход.

Основную часть затрат при формировании медицинского тура [на примере ООО «УЦМС Лечение за рубежом» (Екатеринбург, Москва)] составляет организация лечения и/или обследования. На эту

часть программы уходит большая часть времени и ресурсов компании, среди которых:

- составление эпикриза на основании актуальной медицинской документации туриста;
- перевод эпикриза на иностранный язык;
- рассылка эпикриза в специализированные клиники;
- согласование с выбранной клиникой и врачами сроков обследования и/или лечения, получение счетов из клиники;
- получение приглашения из клиники;
- организация услуг переводчика, если в клинике нет русскоязычного персонала и др.

Как показывает практика, продажи программ обследования и/или лечения в большинстве случаев не приносят основную прибыль компании, даже если согласно договору сотрудничества клиника платит до 15% от оказанных медицинских услуг за каждого направленного пациента. Не спасает ситуацию и отказ от разработки индивидуальных медицинских туров, когда клиентам компании предлагаются только так называемые медицинские пакеты — т.е. уже заранее известен объем процедур, их стоимость, необходимое количество дней на их проведение. За всю деятельность компании процент клиентов, которым продана специально разработанная под каждого из них индивидуальная программа пребывания в зарубежной клинике, составляет чуть ли не 80%. Все остальное — это те, кто согласился на стандартное пакетное обследование. И эта статистика соблюдается из года в год. Туристы не готовы покупать стандартный пакетный зарубежный медицинский тур и ожидают индивидуального подхода к своей личности, к своему здоровью, иными словами, затрат по формированию такого тура много, но они, к сожалению, не покрываются доходами [2]. Поэтому такие туроператоры, как правило, являются многопрофильными: основной вид источника их доходов — пляжный отдых, экскурсионные туры. Таким образом, несмотря на востребованность медицинского туризма среди россиян, это направление достаточно убыточно для турфирмы, поскольку медицинский туризм — это, как правило, индивидуальные туры, на составление которых уходят значительные ресурсы компании. Более того, в век интернета и глобализации английского языка туристы становятся более самостоятельными: сами выходят на связь с клиниками, бронируют билеты и отели, оформляют визы. С каждым годом организованных туристов становится меньше [3].

И это является еще одним посылом к тому, чтобы компании, занимающиеся выездным «медицинским» туризмом, становились более мобильными и диверсифицированными в предоставлении своих услуг [4].

Немаловажным обстоятельством развития данного вида услуг является стабильность и финансовая устойчивость организации, занимающейся медицинским туризмом. С этой целью была проанализирована стратегическая финансовая модель одного из основных медицинских туроператоров Екатеринбурга — ООО «УЦМС Лечение за рубежом».

Компания ООО «УЦМС Лечение за рубежом» создана в 2003 г. и в настоящее время является единственным узкоспециализированным туроператором по оказанию туристских услуг в сфере медицинского туризма в г. Екатеринбурге. Помимо медицинского туризма компания занимается организацией оздоровительного отдыха на лучших СПА-курортах Западной Европы.

Анализ компании с использованием матрицы финансовых стратегий Франсона и Романа основан на трех показателях [5, 6].

1. Результат хозяйственной деятельности (РХД), под которым понимаются свободные денежные средства, образовавшиеся у компании в результате текущей и инвестиционной деятельности. РХД рассчитывается по формуле

$$\text{РХД} = \text{П/дНО} - \Delta\text{ТФП} - \text{ПИ} + \text{ОБИП}, \quad (1)$$

где П/дНО — прибыль до уплаты процентов и налогов;

$\Delta\text{ТФП}$ — изменение текущих финансовых потребностей;

ПИ — производственные инвестиции;

ОБИП — обычные продажи имущества.

Исходя из формулы, проведем расчет данных хозяйственной деятельности ООО «УЦМС Лечение за рубежом» (табл. 1).

Полученные результаты свидетельствуют о том, что компания на протяжении всего анализируемого периода была достаточно ликвидной. При этом в 2018 г. компания располагала наиболее ликвидными средствами за весь анализируемый период, когда РХД вырос более чем в 2 раза.

2. Результат финансовой деятельности (РФД) — второй параметр матрицы финансовых стратегий Франсона и Романа, который характеризует отношение руководства компании

Таблица 1 / Table 1

**Расчет параметров результата хозяйственной деятельности (РХД) /
Calculation parameter – The result of economic activity**

Показатель, тыс. руб. / Indicator, thousand rubles	2016	2017	2018
Прибыль до уплаты процентов и налогов / Profit before interest and taxes	106	(4738)	(3662)
Изменение текущей финансовой потребности (Запасы + Дебиторская задолженность + Задолженность перед поставщиками) / Change of the current financial demand (Stocks + Accounts receivable + Debt to suppliers)	0 + 934 + 0	0 + 899 + 0	0 + 978 + 0
Производственные инвестиции / Production investment	0	493	493
Обычные продажи имущества / Regular property sales	6360	10915	17990
РХД, тыс. руб. / Business activities result, thousand rubles	5532	6583	14813

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

к политике заимствования и рассчитывается по формуле

$$\text{РФД} = \Delta\text{ЗС} - \text{ФИЗС} - \text{НП} - (\text{Д} + \text{дрДФД}), \quad (2)$$

где $\Delta\text{ЗС}$ — изменение заемных средств;

ФИЗС — финансовые издержки по заемным средствам;

НП — налог на прибыль;

Д — дивиденды;

дрДФД — другие доходы финансовой деятельности.

В табл. 2 приведен расчет РФД анализируемой компании за последние 3 года.

Анализируемый период показывает, что на фазе привлечения заемных средств РФД становится положительным, а на фазе отказа — отрицательным [7, с. 89].

3. Результат финансово-хозяйственной деятельности (РФХД) является завершающим параметром матрицы, который показывает величину и динамику денежных средств компании после совершения всего комплекса инвестиционно-производственной и финансовой деятельности компании и рассчитывается по формуле [8]

$$\text{РФХД} = \text{РФД} + \text{РХД}. \quad (3)$$

Согласно данной формуле проведем расчет, отраженный в табл. 3.

Проведение глубинного анализа финансовой ситуации в компании возможно после постро-

ения самой матрицы финансовых стратегий на основании полученных расчетов [9]. Для полного понимания и определения местоположения компании в матрице за анализируемые периоды приведем сначала саму матрицу (см. рисунок). Согласно ее характеристике все параметры, расположенные над диагональю АВ, находятся в «Зоне Успехов» или «Зоне положительных значений». Под диагональю АВ находится «Зона Дефицитов» или «Зона отрицательных значений». Расположенный по горизонтали РФД указывает на увеличение заимствованных компанией средств. Расположенный по вертикали РФД указывает на реализацию компанией какого-либо инвестиционного проекта. Квадранты 4, 8, и 5 указывают на избыток оборотных средств компании (создание компанией ликвидных средств). В противовес им квадранты 6, 7 и 9 указывают на дефицит оборотных средств или на чрезмерное потребление ликвидных средств компанией [10, с. 656].

Заметим, что некоторые авторы считают методологию построения матрицы субъективной и недоработанной [13, 14], поэтому распределив в табл. 4 каждый год по определенному квадранту, сделаем небольшую оговорку, что полученные результаты могут не соответствовать действительному положению компании.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование и выполненные расчеты позволили сделать следующие выводы (в соответствии с матрицей Франсона и Романа):

Таблица 2 / Table 2

Расчет параметров результатов финансовой деятельности (РФД) /
Calculation parameter – The result of financial activity

Показатель, тыс. руб. / Indicator, thousand rubles	2016	2017	2018
Изменение заемных средств / Change of loan funds	0	0	0
Финансовые издержки по заемным средствам / Loan costs	5782	337	365
Налог на прибыль / Income tax	0	0	0
Дивиденды + Другие доходы финансовой деятельности / Dividends + Other financial income	6721	185	1181
РФД, тыс. руб. / Financial activity result, thousand rubles	939	152	816

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 3 / Table 3

Расчет параметров результатов финансово-хозяйственной деятельности (РФХД) /
Calculation parameter – The result of financial and economic activities

Показатель / Indicator	2016	2017	2018
РХД / Business activity result	5532	6583	14813
РФД / Financial activity result	(939)	152	(816)
РФХД / Financial and economic activities result	4593	6735	13997

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

• результаты аналитических показателей компании за 3 года лежат над диагональю АВ. Согласно матрице — это «Зона Успеха» или «Зона положительных значений». Следовательно, компания проводит свою финансово-хозяйственную деятельность достаточно успешно;

• в 2016 г. компания находилась в квадранте 1 (так называемый «Отец семейства»). Это означает, что при имеющихся возможностях компании не все ее ресурсы были задействованы. Кроме того, ООО «УЦМС Лечение за рубежом» в большей степени использовало в этом анализируемом году собственные средства, чем заемные;

• в 2017 г. компания перешла в квадрант 6 («Холдинг»), став материнской компанией, открыв в г. Москва филиал за счет собственных средств;

• в 2018 г. повторился результат 2016 г. Компания снова переместилась в квадрант 1. При этом результат финансово-хозяйственной деятельности по имеющимся данным вырос более чем

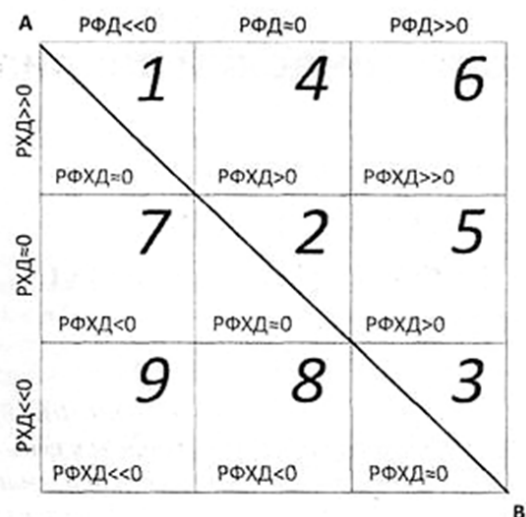


Рис. / Fig. Матрица финансовых стратегий Франсона и Романе / Franchon and Romane financial strategy matrix

Источник / Source: разработано авторами на основе [11, 12] / developed by the authors on the basis of [11, 12].

Таблица 4 / Table 4

Определение квадрантов / Quadrant definition

Показатель / Indicator	2016	2017	2018
РХД / Business activity result	РХД > 0	РХД > 0	РХД > 0
РФД / Financial activity result	РФД < 0	РФД > 0	РФД < 0
РФХД / Financial and economic activities result	РФХД = 0	РФХД > 0	РФХД = 0
Номер квадранта / Quadrant number	1	6	1

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

в 2 раза. Финансовым менеджерам компании при получении такого результата необходимо задуматься о реализации каких-либо инвестиционных проектов;

- при повышении темпов роста компания может переместиться в квадранты 4 («Рантье») или 2 («Устойчивое равновесие»);
- если компания еще больше снизит темпы роста, это может обернуться спуском в нижние квадранты, находящиеся в зоне отрицательных аналитических показателей.

Таким образом, на сегодняшний день компания ведет достаточно успешную финансово-хозяйственную деятельность. В планах компании продолжить движение в зоне успеха. Такое положение достаточно естественно для подобной турфирмы, так как интерес к выездному медицинскому туризму, скорее всего, со временем будет только возрастать. Поэтому оптимистические прогнозы на последующие годы вполне реалистичны. Тем не менее в связи с высокой конкуренцией среди туркомпаний и возрастающей самостоятельностью туристов, а также постоянно будоражащими страну экономическими кризисами руководству компании следует задуматься о диверсификации оказываемых туристических услуг. Можно рас-

ширить линейку предлагаемых стран для выездного медицинского туризма (не только Европа, но и Китай, Южная Корея) либо выступать как турагент и продавать готовые турпакеты крупных туроператоров, например по пляжным и экскурсионным турам. Грамотная политика финансовых менеджеров компании должна быть направлена не только на сиюминутную максимизацию прибыли, но и делать прогнозы относительно будущих периодов с целью избежать банкротства компании и иных крупных финансовых неудач.

Использование матрицы финансовых стратегий компании позволяет адекватно оценить текущее состояние и принять решения о комплексном использовании всех активов и пассивов хозяйствующего субъекта [15]. Однако при всех достоинствах метода результаты стратегического финансового анализа компании по матрице Франсона и Романа носят субъективный характер, так как присвоение номера квадранта на этапе построения матрицы подчиняется индивидуальному мнению финансового аналитика [16, 17]. Более того, методика матрицы не учитывает отраслевую специфику деятельности компании и это снижает достоверность и информативность получаемых в ходе анализа результатов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Горошко Н. В., Пацала С. В. Россия на мировом рынке медицинского туризма. *Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ*. 2018;12(1). URL: <http://e-journal.omgau.ru/images/issues/2018/1/00493.pdf> (дата обращения: 06.09.2019).
2. Изгарев М. О., Изгарева Д. О., Столярова И. В. Маркетинг в медицинском туризме. *Синергия наук*. 2019;(34):269–276.
3. Тастанбекова О. Ш. Медицинский туризм: история развития, сущность и основные составляющие. *International Scientific and Practical Conference "WORLD SCIENCE"*. 2016;14(10):46–50.

4. Грошев И. В., Краснослободцев А. А. Мировой рынок медицинского туризма. *Мировая экономика и международные отношения*. 2017;61(10):87–95.
5. Масюк Н. Н., Бушуева М. А., Васюкова Л. К., Корякина П. Н. Использование моделей стратегического выбора при разработке инвестиционно-финансовых стратегий компании. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2017;20(3):250–253.
6. Почитаев А. Ю., Ахметов Р. Р. Сравнительный анализ матричных моделей финансовых стратегий. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. 2016;93(11). URL: <http://uecs.ru/uecs-93-932016/item/4138-2016-11-03-08-21-35> (дата обращения: 08.12.2019).
7. Стоянов Е. А., Стоянова Е. С. Экспертная диагностика и аудит финансово-хозяйственного положения предприятий. М.: Перспектива; 2002. 89 с.
8. Немченко А. Н., Дружинина И. А. Актуальность применения матриц Франсона и Романа в современных рыночных условиях. Мат. Всероссийской науч. студенческой конф. «Инновационное развитие легкой и текстильной промышленности». 2015:201–203. М.: Московский государственный университет дизайна и технологии. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_25276770_98522012.pdf (дата обращения: 01.09.2019).
9. Романова А. В., Курушина Д. Е. Формирование модели финансовой стратегии развития предприятия. *Симбирский научный Вестник*. 2018;33(3):57–60.
10. Стоянова Е. С., Крылова Т. Б., Балабанов И. Т., Быкова Е. В., Кукукина И. Г., Масленченков Ю. С., Бланк И. А., Ващенко Т. В. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Перспектива; 2010. 656 с.
11. Franchon G., Romanet Y. Finance de l'entreprise. Comprendre et maitriser l'evolution financiere de l'entreprise. Paris: C.L.E.T.; 1985. 350 p.
12. Frachon G., Guery G. Tresorerie et Rentabilite de l'Entreprise. Paris: CLET; 1996. 308 p.
13. Дорофеев М. Л. Особенности применения матрицы финансовых стратегий Франсона и Романа в стратегическом финансовом анализе компании. *Финансы и кредит*. 2009;359(23):51–56.
14. Fulmer J., Moon J., Gavin T., Erwin M. A bankruptcy classification model for small firms. *Journal of Commercial Bank Lending*. 1984;(July):25–37.
15. Санина Н. В., Хурчак Ю. С. Формирование безопасной стратегии развития коммерческих организаций. *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2015;47(4):259–268.
16. Алферова И. Е. Применение матрицы стратегий в управлении экономическим развитием предприятия. *Менеджер*. 2017;81(3):149–156.
17. Jonhson R. A., Kast F. E., Rosenzveing J. E. The theory and management of systems. *Journal of the American Statistical Association*. 1963;58(303):870. DOI: 10.2307/2282763

REFERENCES

1. Goroshko N. V., Patsala S. V. Russia in the global medical tourism market. *Elektronnyi nauchno-metodicheskii zhurnal Omskogo GAU = Electronic Scientific and Methodological Journal of Omsk University*. 2018;12(1). URL: <http://e-journal.omgau.ru/images/issues/2018/1/00493.pdf> (accessed on 06.09.2019). (In Russ.).
2. Izgarev M. O., Izgareva D. O., Stolyarova I. V. Marketing in medical tourism. *Sinergia nauk = Synergy of Sciences*. 2019;(34):269–276. (In Russ.).
3. Tastanbekova Sh. O. Medical tourism: Development history, essence and main components. *International Scientific and Practical Conference "WORLD SCIENCE"*. 2016;14(10). (In Russ.).
4. Groshev I. V., Krasnoslobotsev A. A. World market of medical tourism. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya = World Economy and International Relations*. 2017;61(10):87–95. (In Russ.).
5. Masyuk N. N., Bushueva M. A., Vashukova L. K., Koryakina P. N. Using of models of the strategic choice in the formation of investment-financial strategies of the company. *Azimut nauchnykh issledovaniy: Ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Management*. 2017;20(3):250–253. (In Russ.).
6. Pochitaev A. Y., Akhmetov R. R. Comparative analysis of matrix models of financial strategies. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: Elektronnyi nauchnyi zhurnal = Economic Systems Management: An Electronic Scientific Journal*. 2016;93(11). URL: <http://uecs.ru/uecs-93-932016/item/4138-2016-11-03-08-21-35> (accessed on 08.12.2019). (In Russ.).

7. Stoyanov E. A., Stoyanova E. S. Expert diagnostic and audit of the financial and economic situation of enterprises. Moscow: Perspektive; 2002. 89 p. (In Russ.).
8. Nemchenko A. N., Druzhinina I. A. The relevance of the use of Franchon and Romane matrices in modern market condition. In: All-Russian Sci. Student Conf. "Innovative development of the light and textile industry". 2015:201–203. Moscow: Moscow State University of Design and Technology. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_25276770_98522012.pdf (accessed on 01.09.2019). (In Russ.).
9. Romanova A. V., Kurushina D. E. Formation of the model of financial strategy for enterprise development. *Simbirskii nauchnyi Vestnik = Simbirsk Scientific Bulletin*. 2018;3(33):57–60. (In Russ.).
10. Stoyanova E. S., Krylova T. B., Balabanov I. T., Bykova E. V., Kukukina I. G., Maslenchenkov Yu. S., Blank I. A., Vashchenko T. V. Financial management: Theory and practice. Moscow: Perspektive; 2010. 656 p. (In Russ.).
11. Franchon G., Romanet Y. Finance de l'entreprise. Comprendre et maitriser l'evolution financiere de l'entreprise. Paris: C.L.E.T.; 1985. 350 p.
12. Frachon G., Guery G. Tresorerie et Rentabilite de l'Entreprise. Paris: CLET; 1996. 308 p.
13. Dorofeev M. L. Features of the application of the Franchon and Romane matrix of financial strategies in the strategic financial analysis of the company. *Finansy i kredit = Finance and Credit*. 2009;359(23):51–56. (In Russ.).
14. Fulmer J., Moon J., Gavin T., Erwin M. A bankruptcy classification model for small firms. *Journal of Commercial Bank Lending*. 1984;(July):25–37.
15. Sanina N. V., Khurchak Yu. S. Formation of a safe development strategy for commercial organizations. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of the Voronezh Agricultural University*. 2015;47(4):259–268. (In Russ.).
16. Alferova I. E. Application of the matrix of strategies in managing the economic development of an enterprise. *Menedzher = Manager*. 2017;81(3):149–156. (In Russ.).
17. Jonhson R. A., Kast F. E., Rosenzveing J. E. The theory and management of systems. *Journal of the American Statistical Association*. 1963;58(303):870. DOI: 10.2307/2282763

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Светлана Ароновна Бороненкова — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия
lukapacholi@usue.ru

Светлана Аркадьевна Танаева — магистрант кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия
svetasemendeeva@rambler.ru

ABOUT THE AUTHORS

Svetlana A. Boronenkova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of Accounting and Auditing Department, Ural State University of Economics, Ekaterinburg, Russia
lukapacholi@usue.ru

Svetlana A. Tanaeva — Undergraduate of Accounting and Auditing Department, Ural State University of Economics, Ekaterinburg, Russia
svetasemendeeva@rambler.ru

Статья поступила в редакцию 23.07.2019; после рецензирования 02.09.2019; принята к публикации 22.10.2019.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.07.2019; revised on 02.09.2019 and accepted for publication on 22.10.2019.
The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48
УДК 657.22(045)
JEL M41

Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях

В.Г. Гетьман

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-0170-4483>

АННОТАЦИЯ

В современных условиях значительно возрастает роль бухгалтерского учета в управлении экономикой субъектов предпринимательской деятельности. Бухучет является одним из основных источников информации для принятия различных управленческих решений руководителями предприятий/организаций. Однако его нынешняя модель нуждается в совершенствовании учета производственного потенциала экономических субъектов, учета основных средств. Цель статьи заключается в обосновании и выработке рекомендаций по улучшению организации и методики учета данных ресурсов. Методологической базой исследования являются действующие нормативно-правовые документы. В ходе исследования применялись общенаучные методы сравнения, дедукции, анализа, синтеза. В результате комплексного анализа действующих положений по бухгалтерскому учету основных средств были выявлены существенные недостатки, связанные с порядком учета основных средств, отслуживших нормативный срок эксплуатации, но продолжающих использоваться в производственном процессе, расходов на модернизацию основных средств и затрат на их капитальный ремонт. Внесенные предложения по изменению действующих правил их учета направлены на более реальное отражение происходящих экономических процессов в рассматриваемой сфере и должны быть учтены, прежде всего, методологами бухгалтерского учета при разработке нового стандарта.

Ключевые слова: основные средства; полезные сроки использования основных средств; амортизация; затраты на модернизацию; расходы на капитальный ремонт

Для цитирования: Гетьман В.Г. Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):42-48. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48

ORIGINAL PAPER

Rules of Fixed Assets Accounting Should Be Changed

V.G. Get'man

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-0170-4483>

ABSTRACT

Nowadays the role of accounting in managing the economy of businesses is increasing. Accounting is one of the main information sources for making managerial decisions in organizations. However its current model calls for improvement of accounting of production capacity of economic entities namely accounting of fixed assets. The article aims at substantiating and developing the recommendations on how to improve the organization and methodology of fixed assets accounting. The existing legal norms and rules make the methodological basis for the study. The general scientific methods of comparison, deduction, analysis and synthesis are used in the study. The critical analysis of existing regulations on accounting of the fixed assets reveals substantial drawbacks related to accounting of fixed assets at the end of the normative useful life if these assets are still used in production; costs of fixed assets modernization and costs of their major repair. The author makes certain proposals on the amendment of existing rules of fixed assets accounting in order to make the reporting of the economic processes in this area more realistic and transparent. These proposals should be considered in the first run by the specialists in accounting methodology when developing a new standard.

Keywords: fixed assets; useful life of a fixed asset; depreciation; costs of fixed assets modernization; costs of major repair

For citation: Get'man V.G. Rules of fixed assets accounting should be changed. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):42-48. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48

ВВЕДЕНИЕ

Процесс реформирования бухгалтерского учета в России на основе МСФО продолжается уже более двух десятков лет, но далек до своего полного завершения. В действующей системе бухгалтерского учета осталось еще немало участков, нуждающихся в дальнейшем совершенствовании [1, 2].

Летом прошлого года Минфин РФ утвердил программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг.¹ Программой запланировано создать за это время 12 новых федеральных стандартов либо новых вариантов, действовавших ранее, а также внести изменения в два других применяемых на практике федеральных стандартов бухгалтерского учета. Среди них оказался и стандарт «Основные средства». Заметим, что действующий стандарт ПБУ 6/1 «Учет основных средств» в процессе реформирования бухгалтерского учета в нашей стране был разработан одним из первых, а именно в 2001 г. С тех пор в него Минфином РФ регулярно вносились изменения и дополнения, по этому поводу было издано 7 приказов. Проведенное исследование при этом показало, что в применяемом сейчас экономическими субъектами ПБУ 6/1 не нашел должного решения целый ряд явлений и процессов, связанных с учетом данных ресурсов [3–6]. Назрела необходимость внести в него дополнения и изменения, причем принципиального характера.

Прежде всего это касается порядка учета основных средств, отработавших установленный срок эксплуатации (т. е. полностью амортизировавших свою стоимость), но продолжающих использоваться в процессе производства продукции/оказания услуг. По таким объектам в соответствии с установленными правилами амортизацию экономические субъекты не должны начислять. Однако данный порядок имеет существенные изъяны и к тому же не соответствует требованиям в рассматриваемой области, заложенным в МСФО, на основе которых реформируется бухгалтерский учет в нашей стране.

¹ Приказ Минфина России от 05.06.2019 № 83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18.04.2018 № 83н». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&n=327707&req=doc#026873292267621274> (дата обращения: 03.01.2020).

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Как известно, в МСФО (IAS) 16 (п. 50) имеется норма, согласно которой «амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива». Подчеркнем еще раз, амортизацию по объекту основных средств надо начислять в течение именно всего (а не части) срока полезного его использования. Более того, в соответствии с данным МСФО «остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматривать как минимум один раз в конце каждого отчетного года», и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (п. 51). В дополнение к этому приведем еще одну норму, содержащуюся в рассматриваемом стандарте. А именно: «Начисление амортизации актива прекращается, начиная с более ранней из двух дат: даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи (или включение в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или даты прекращения признания актива». Следовательно, если объект продолжает использоваться (в данном случае после ранее установленного срока его эксплуатации), то он признается как актив и по нему следует начислять амортизацию. Несоблюдение данного положения, как это имеет место сейчас, приводит к тому, что своевременно не устраняются допущенные ранее ошибки в виде начисления излишних сумм амортизации в течение установленного (нормативного) срока их службы. Вместе с тем сейчас погрешности допускаются и после истечения данного срока, когда объект продолжает функционировать, и по нему, без должных на то оснований (о чем свидетельствуют приведенные ранее аргументы), не начисляют амортизацию.

Для устранения рассматриваемых изъянов необходимо в действующие положения внести следующие дополнения и изменения. Если объект по истечении установленного срока был полностью амортизирован и будет использоваться и далее, то необходимо на данный момент определить его текущую стоимость. Величину последней следует

отразить в учете как новый его объект по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Реализация данного предложения на практике позволит:

- в налоговую базу отчетного периода по налогу на прибыль включать те суммы, которые ранее из нее были изъяты через канал излишне начисленной амортизации, т.е. будет восстановлен их статус-кво;
- в учете и финансовой отчетности отражать более полную информацию о стоимости активов, которыми располагает экономический субъект;
- точнее исчислять не только себестоимость продукции/услуг, в процессе производства которых участвуют и основные средства, выработавшие нормативный/ранее установленный срок своей службы, но и другие финансовые показатели (рентабельность, прибыль и т.п.).

Не менее важно и то, что предлагаемый порядок учета амортизации основных средств более полно «вписывается» в тот, который установлен в МСФО и используется во многих странах [7–9].

Вместе с тем он позволяет снять и ряд дискуссионных вопросов, связанных с расходами на модернизацию основных средств [10, 11]. Здесь, как известно, действует правило, согласно которому если эти работы приводят к удлинению сроков службы объекта, то затраты на их проведение разрешено экономическому субъекту присоединять к первоначальной его стоимости и погашать последние через начисление по нему амортизации. Причем Минфин РФ долгое время отстаивал позицию, в соответствии с которой удлинение сроков службы модернизированных объектов не должно выходить за рамки, установленные для соответствующей их амортизационной группы Классификатором основных средств. Отдельные специалисты налоговой службы в этой связи полагали даже, что модернизированные объекты надо считать как новые и по ним начислять амортизацию в течение всего нормативного срока, установленного для соответствующей амортизационной группы Классификатором основных средств. Подобный подход, в частности, предприняли налоговики ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска к индивидуальному предпринимателю (ИП) Е. М. Серышевой, которая приобрела в 2013 г. старые лесопильные цеха. К этому времени нормативный срок эксплуатации этих цехов (25–30 лет) закончился, и ИП Е. М. Серышева провела их модернизацию.

Израсходованные на это средства ИП списала на затраты в учете за 17 месяцев путем начисления амортизации. Работники налоговой службы при выездной проверке посчитали, что владелица предприятия Е. М. Серышева завысила затраты отчетного периода, поскольку срок службы объектов необоснованно, по их мнению, сократила почти в 20 раз. ИФНС начислила недоимку, пени и штрафы на сумму 730 499 руб. Однако предприниматель с таким подходом не согласилась и обратилась в суд. Судебные тяжбы для нее закончились тем, что Арбитражный суд Уральского округа вынес постановление по этому делу², согласно которому суд занял сторону ИП, указав, что претензии налоговиков не правомерны, поскольку «налогоплательщик после модернизации объекта может самостоятельно устанавливать амортизационный срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов».

Действительно, работники налоговой службы в данном случае использовали неубедительные аргументы для своего решения, поскольку на практике модернизированный объект затем, как правило, не служит тот срок, что аналогичный ему новый.

Заметим, что в последнее время и Минфин РФ изменил свою ранее занимаемую позицию в данном вопросе. В служебном письме Минфин РФ указал, что по модернизированному объекту срок его амортизации может выходить за рамки, установленные в Классификации основных средств, и продолжительность его определяет экономический субъект³. Автор разделяет такой подход, в соответствии с которым по модернизированному объекту право по установлению по нему амортизационного срока должно предоставляться экономическому субъекту. Однако отметим, что этот срок должен быть более или менее реальным. Здесь желательно не допускать

² Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.10.2018 № Ф09–6542/18 по делу № А76–34848/2017. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AUR&n=196403#016367944703026138> (дата обращения: 03.01.2020).

³ Письмо Минфина России от 26.03.2018 № 03–03–06/1/18750 «О начислении в целях налога на прибыль амортизации по ОС после проведения модернизации (реконструкции), если ОС введено в эксплуатацию до 01.01.2002». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=175502#03695429090310631> (дата обращения: 03.01.2020).

всякого рода «вольностей», которые, к сожалению, встречаются на практике. Одним из ярких тому примеров служит и упомянутый выше хозяйственный спор между работниками налоговой службы и ИП Е. М. Серышевой. Модернизированные ею лесопильные цеха продолжали работать еще не один год после 17 месяцев, т.е. когда она уже списала в учете все затраты на их модернизацию. Чтобы сократить число желающих заниматься подобного рода «вольностями», в таких и подобных случаях весьма желательно применять предложенный вариант по учету основных средств, отработавших нормативный/установленный ранее срок их службы, но продолжающих функционировать. Достоинства его несомненные. Без применения последнего, кстати сказать, и вынесенное постановление не выглядит безупречным.

Результаты проведенного исследования свидетельствуют, что в принципиальных изменениях нуждаются и целый ряд других действующих положений по учету основных средств [12, 13], в том числе и учет затрат на их капитальный ремонт. В настоящее время последние списываются на затраты периода, в котором он проводился. Данный порядок с теоретической точки зрения является необоснованным, а с практической — весьма сомнительным. Дело в том, что капитальному ремонту основные средства, как известно, подвергаются не ежегодно. К примеру, здания и сооружения — один раз в несколько десятилетий; машины и оборудование — нередко раз в 3–5, а иногда и более лет. Поэтому списание этих затрат в один прием в год проведения капитального ремонта на себестоимость продукции, работ, услуг приводит к резкому необоснованному колебанию исчисляемого их уровня в отдельные годы, как, между прочим, и целого ряда других важных финансовых показателей деятельности экономического субъекта. Между тем, рассматриваемые затраты, исходя из теоретических канонов, должны распределяться более или менее равномерно в течение всего срока службы объекта. Достичь этого возможно одним из двух следующих путей. Суть первого заключается в том, что, помимо действующих в настоящее время норм амортизации на реновацию основных средств, необходимо было бы ввести и отдельные нормы на их капитальный ремонт. Такой порядок действовал в годы советской власти в условиях плановой экономики. Начисление амортизации на реновацию объекта и отдельно на капитальный

его ремонт происходило параллельно. Причем создаваемый на предприятиях амортизационный фонд на капитальный ремонт основных средств последним разрешалось использовать, как правило, только на его проведение.

В условиях нынешней рыночной экономики возвратиться к этому варианту учета затрат на капитальный ремонт основных средств вряд ли возможно по ряду объективных и субъективных причин. Среди них не последнее место занимает то обстоятельство, что ныне отсутствуют структуры, которые бы занялись разработкой рассматриваемых норм амортизации, как и тех ведомств, в функции которых входил бы контроль за целевым использованием данных ресурсов. По изложенным причинам предпочтение в нынешних условиях, по всей видимости, следовало бы отдать второму варианту. При нем все затраты на капитальный ремонт объекта основных средств по мере его проведения целесообразно присоединять к первоначальной (балансовой) стоимости последнего и погашать их путем начисления амортизации. При этом, естественно, следует уточнять срок службы объекта (поскольку такой вид ремонта нередко его удлиняет), а также нормы амортизационных отчислений. Данный порядок учета затрат на капитальный ремонт основных средств, заметим, применяют в ряде скандинавских стран. Основное преимущество его состоит в том, что затраты более равномерно распределяются между отдельными годами службы объекта, по сравнению с практикой, принятой в нашей стране. К тому же такой подход более теоретически обоснован и полнее «вписывается» в принципы учета расходов, заложенные в МСФО. Для его принятия в России нет особых, а тем более непреодолимых, преград.

На практике дискуссионным остается также ряд вопросов, связанных с порядком учета затрат при ликвидации основных средств, а также недостроя, часть которого использована для возведения нового объекта [14, 15]. Минфин РФ и ФНС России издали несколько служебных писем, где разъяснили свою позицию по данным вопросам, которая сводится к следующему. В частности, ФНС России в своем последнем письме⁴ на эту

⁴ Письмо ФНС РФ от 27.08.2018 № СД-4-3/16501@ «Об учете расходов по ликвидируемым объектам незавершенного строительства». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUE>

тему указала, что в первоначальную стоимость новостройки в подобных случаях следует включать лишь ту часть затрат по недостроенному объекту, в которой они будут использоваться при строительстве нового. Что же касается остальных расходов на возведение недостроя, а также затрат на демонтаж, разборку и вывоз разобранной части этого объекта, то, по мнению ФНС России, их следует списывать на внереализационные расходы. Причем сумму последних не надо относить на уменьшение базы по налогу на прибыль. Аналогичной точки зрения придерживается и Минфин РФ по данному вопросу в своих служебных письмах⁵.

Однако, как показали результаты исследования, такая позиция указанных ведомств по рассматриваемому вопросу не всегда является бесспорной. Проиллюстрируем это на следующем примере: застройщик получил от заказчика аванс на строительство объекта в размере 150 млн руб., начал его возведение и успел построить часть объекта, на что израсходовал 270 млн руб., но к этому времени заказчик оказался банкротом и от него не удалось застройщику получить долги. В результате пришлось «заморозить» дальнейшее строительство объекта. Покупателя на данный недострой не нашлось. Появился новый клиент, предложивший застройщику на месте недостроя возвести новый объект. Соглашение между ними было достигнуто, причем часть недостроя пригодилась при строительстве нового объекта. Затраты застройщика на эту часть составили 100 млн руб., а на ликвидируемую часть недостроя — 170 млн руб. Кроме того, на ее демонтаж, разборку и вывоз застройщик израсходовал еще 60 млн руб.

В чем в данном случае состоят недочеты методики учета затрат при ликвидации недостроя, которую отстаивают Минфин РФ и ФНС России?

ST&n=178828#06626608109128316 (дата обращения: 05.01.2020).

⁵ Письмо Минфина России от 14.03.2019 № 03-07-11/16750 «Об учете в целях налога на прибыль расходов и применении вычета НДС при ликвидации объекта незавершенного строительства». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=183837#01469930134314663> (дата обращения: 05.01.2020). Письмо Минфина России от 20.01.2017 № 03-03-06/1/2486 «Об учете в целях налога на прибыль стоимости утилизированного имущества». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=164593#0322093694639511> (дата обращения: 05.01.2020).

Во-первых, представители Минфина и ФНС РФ предлагают в рассматриваемом случае отнести на внереализационные расходы 230 млн руб. (т.е. 170 млн руб. + 60 млн руб.). В то же время «забывают» о сумме 150 млн руб., полученных от заказчика застройщиком в виде аванса, которая в таком случае должна включаться застройщиком в состав его внереализационных доходов. Если этого не делать, то необоснованно занижается величина налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Во-вторых, реальные потери застройщика от ликвидации недостроя составляют в рассматриваемом примере 80 млн руб. (т.е. 170 млн руб. + 60 млн руб. — 150 млн руб.), а не 230 млн руб.

В-третьих, причины ликвидации недостроя бывают разные. Несмотря на их разнообразие, можно подразделить на две группы. А именно, происходящие по вине:

- 1) застройщика;
- 2) других лиц и обстоятельств.

Лишь первые из них не должны уменьшать базу по налогу на прибыль. Что же касается вторых, т.е. случаев ликвидации недостроя, происходящих не по вине застройщика (как это имеет место в рассматриваемом примере), то нет весомых оснований его потери (80 млн руб.) не относить на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В-четвертых, на практике в ряде случаев встречаются клиенты, владельцы будущего нового объекта, возводимого на месте недостроя, которые берут на себя часть или всю сумму потерь застройщика от ликвидации недостроя. Это характерно для случаев, когда данный объект, по их расчетам, будет приносить им гораздо больше доходов, чем построенный в другом месте на свободной от застройки территории. В нашем примере речь идет о 80 млн руб. И если в договоре застройщика с данным клиентом было достигнуто такое соглашение, и оно нашло отражение в нем (т.е. последний берет на себя обязательство погасить эти 80 млн руб. потерь), то в учете застройщика подобного рода явления приведут к следующим изменениям по сравнению с ранее рассмотренным вариантом. Первоначальная стоимость новостройки у застройщика составит 180 млн руб. (т.е. 100 млн руб. + 80 млн руб.), а сумма внереализационных расходов будет равна 150 млн руб. (т.е. 170 млн руб. + 60 млн руб. — 80 млн руб.); как, между прочим, и внереализационных доходов — 150 млн руб.

Данный порядок учета затрат при ликвидации недостроя достаточно теоретически обоснован и экономически целесообразен для практического применения, поэтому его и следует прописать в действующем законодательстве в рассматриваемой области.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В России продолжается процесс реформирования бухгалтерского учета на основе МСФО. В нормативную и правовую базу, регламентирующую порядок постановки и ведения его в экономических субъектах, регулярно вносятся дополнения и изменения. Однако проведенные нами исследования показали, что на отдельных участках бухгалтерского учета, в част-

ности связанных с учетом основных средств, все еще остается ряд проблем, которые не получили должного научно-методологического решения.

Действующие правила учета данных ресурсов имеют существенные изъяны, поэтому необходимо внести в них принципиальные изменения. Выработанные в результате исследования предложения позволят в системе бухгалтерского учета более реально отражать процессы, происходящие с основными средствами и их использованием в экономических субъектах. Вместе с тем появится возможность гораздо точнее, чем сейчас, в его системе исчислять многие важные финансовые показатели (прибыль, рентабельность и др.) деятельности предприятий и организаций.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гетьман В. Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского и налогового учета в экономических субъектах. *Управленческий учет*. 2017;(5):44–50.
2. Гетьман В. Г. О вопросах дальнейшего развития бухгалтерского учета в коммерческих организациях. *Управленческий учет*. 2016;(1):73–78.
3. Гетьман В. Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;260(14):2–13.
4. Демина И. Д. Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства». *Международный бухгалтерский учет*. 2012;(12):2–9.
5. Бычкова С. М., Бадмаева Д. Г. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;2(2):81–94.
6. Гордов М. Ю. Проблемы статистического учета основных фондов. *Вопросы статистики*. 2015;(1):13–22.
7. Basu A. K., Saha M. *Studies of accounting and finance*. New Delhi: Dorling Kindersley; 2015; 285 p.
8. Porter G. A., Norton C. L. *Financial accounting*. Massachusetts: The Dryden Press; 2007. 654 p.
9. Harvey D., McLancy E., Atrill P. *Accounting for business*. Melbourne: Pearson Education Limited; 2013. 529 p.
10. Шишкородова Н. Н. Многократная модернизация и амортизационная премия. *Бухгалтерский учет*. 2012;(9):24–30.
11. Дружиловская Э. С. Совершенствование методики бухгалтерской оценки основных средств. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;(32):16–20.
12. Гетьман В. Г. Совершенствование налогового законодательства в области инновационной деятельности экономических субъектов. *Инновационное развитие экономики*. 2018;47(5):175–179.
13. Рожнова О. В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;(23):14–19.
14. Григорьева С. В. Списание неиспользованных основных средств. *Бухгалтерский учет*. 2012;(9):43–51.
15. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. О применении инновационных знаний в учете основных средств. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(4):81–91.

REFERENCES

1. Get'man V. G. The room for further improvements in financial and tax accounting of economic entities. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*. 2017;(5):44–50. (In Russ.).

2. Get'man V. G. Regarding the further development of accounting in the commercial entities. *Upravlencheskiy uchet = Management Accounting*. 2016;(1):73–78. (In Russ.).
3. Get'man V. G. Long-standing issues of the fixed assets accounting development. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;260(14):2–13. (In Russ.).
4. Demina I. D. Comparative analysis of accounting for fixed assets in commercial organizations in accordance with PBU 6/01 “Accounting for fixed assets” and IAS 16 “Fixed assets”. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2012;(12):2–9. (In Russ.).
5. Bychkova S. M., Badmaeva D. G. Accounting and tax accounting of fixed assets of an organization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;2(2):81–94. (In Russ.).
6. Gordov M. Yu. Problems of statistical accounting of fixed assets. *Voprosy statistiki = Statistics Questions*. 2015;(1);13–22. (In Russ.).
7. Basu A. K., Saha M. *Studies of accounting and finance*. New Delhi: Dorling Kindersley; 2015; 285 p.
8. Porter G. A., Norton C. L. *Financial accounting*. Massachusetts: The Dryden Press; 2007. 654 p.
9. Harvey D., Mclancy E., Atrill P. *Accounting for business*. Melbourne: Pearson Education Limited; 2013. 529 p.
10. Shishkoedova N. N. Multiple upgrades and depreciation premium. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2012;(9):24–30. (In Russ.).
11. Druzhilovskaya E. S. Improving the methodology for accounting valuation of fixed assets. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2012;(32):16–20. (In Russ.).
12. Get'man V. G. Improving tax legislation in the field of innovation activities of economic entities. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative economic development*. 2018;47(5):175–179. (In Russ.).
13. Rozhnova O. V. Current questions of assets and liabilities fair value measurement. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;(23):14–19. (In Russ.).
14. Grigor'eva S. V. Write-off of unused fixed assets. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2012;(9):43–51. (In Russ.).
15. Demina I. D., Dombrovskaya E. N. On application of innovative professional knowledge in accounting of fixed assets. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(4):81–91. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Виктор Григорьевич Гетьман — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
Getmanvg1941@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Victor G. Get'man — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
Getmanvg1941@fa.ru

Статья поступила в редакцию 08.11.2019; после рецензирования 19.12.2019; принята к публикации 13.01.2020.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 08.11.2019; revised on 19.12.2019 and accepted for publication on 13.01.2020.

The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-7-1-49-57

УДК 657.1,657.2(045)

JEL M21, M41, M29

Формирование информации о потерях хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете для обеспечения его экономической безопасности

Е.Г. Токмакова^а, Ю.А. Юхтанова^б, Д.Л. Скипин^с

Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-4109-5213>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-9365-9714>;^с <https://orcid.org/0000-0001-5840-5789>

АННОТАЦИЯ

Обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта как состояние его защищенности от угроз устойчивому развитию является важной составляющей бизнеса в современных условиях. Статья посвящена вопросам формирования информации о потерях экономического субъекта в бухгалтерском учете. Исключение потерь в будущем означает защиту бизнеса от угроз необоснованных расходов, замедляющих экономическое развитие. Методология исследования базируется на концептуальном понимании потерь бизнеса, исходя из необходимости обеспечения его экономической безопасности и возможностей бухучета. На основе анализа данных бухгалтерской финансовой отчетности нефтегазодобывающих организаций сделан вывод об отсутствии доступной информации о расходах, квалифицируемых как потери компании. Результатом исследования является представленная методика бухгалтерского учета, основанная на выделении потерь как обособленного объекта учета. Предложенная методика при ее практическом применении позволит службе экономической безопасности хозяйствующего субъекта, располагающей полной информацией о потерях, предоставленной бухгалтерией, разрабатывать мероприятия, позволяющие свести к минимуму потери или полностью предотвратить их.

Ключевые слова: потери; расходы; экономическая безопасность; бухгалтерский учет; хозяйствующий субъект

Для цитирования: Токмакова Е.Г., Юхтанова Ю.А., Скипин Д.Л. Формирование информации о потерях хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете для обеспечения его экономической безопасности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):49-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-7-1-49-57

ORIGINAL PAPER

Forming Data on the Losses in a Business Entity Accounting with the Purpose of Ensuring its Economic Security

E.G. Tokmakova^а, Yu.A. Yukhtanova^б, D.L. Skipin^с

Tyumen State University, Tyumen, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-4109-5213>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-9365-9714>;^с <https://orcid.org/0000-0001-5840-5789>

ABSTRACT

Ensuring the economic security of an economic entity, as a state of its protection from the threats to sustainable development, is an important component of business in modern conditions. Losses, when viewed through the lens of the economic security – are expenses that occur in the present and are caused by certain factors that can be eliminated or prevented. Thus, in the future, excluding losses means protecting businesses from the threats of unreasonable expenses that slow down economic development. The article is devoted to the formation of information about the losses of an economic entity in accounting. The research methodology is based on a conceptual understanding of business

losses, judging from the need to ensure its economic security and accounting capabilities. Basing on the analysis of the accounting financial statements of oil and gas companies, it was concluded that there is no available information about expenses that qualify as the losses of the company. The result of the study is the presented accounting method which is based on singling out the losses as a separate object of accounting. The proposed method, when applied in practice, will allow the economic security service of an economic entity, which has full information about the losses provided by the accounting department, to develop measures to minimize losses or prevent them.

Keywords: losses; expenses; economic security; accounting; economic entity

For citation: Tokmakova E.G., Yukhtanova Yu.A., Skipin D.L. Forming data on the losses in a business entity accounting with the purpose of ensuring its economic security. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;7(1):49-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-7-1-49-57

ВВЕДЕНИЕ

Экономическая безопасность предприятия — это защищенность его деятельности и способность предотвращать различные угрозы, снижающие эффективность его функционирования. Для предотвращения потерь в будущем (минимизации угроз их возникновения) нужна полная фактическая информация о данном объекте по завершении каждого отчетного периода.

Бухгалтерский учет как одна из функций управления призвана формировать информацию, характеризующую экономическую деятельность хозяйствующего субъекта. Такая информация необходима системе управления для обеспечения его экономической безопасности в виде разработки конкретных мероприятий. Действующая же методика учета, формирующая информацию о потерях, сводится к получению разрозненных и неполных данных, анализ которых не позволяет разработать все адекватные мероприятия для предотвращения потерь.

Исходя из этого, необходима методика обработки данных о потерях в системе бухгалтерского учета, позволяющая формировать информацию для обеспечения экономической безопасности. Для решения проблемы следует сначала дать четкое определение потерь как объекта бухгалтерского учета, но воспринимаемого через призму экономической безопасности, т.е. как потенциальных угроз стабильному экономическому развитию хозяйствующего субъекта.

ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ

В практике, основанной на действующей нормативно-правовой документации, потери не определяются как обособленный объект бухгалтерского учета с выделением отдельного счета.

Специалистами в области бухгалтерского учета потери в основном рассматриваются в отраслевом аспекте. Так, Л.И. Башкатова затрагивает особенности учета потерь в торговле [1], И.Е. Мизиковский —

в системе управленческого учета перерабатывающих отраслей [2], А.С. Буянова, В.В. Акашева — в строительстве [3]. Учет потерь от брака освещен в работах А.А. Аскаровой [4], В.Р. Захарьина [5]. Ю.В. Капанина рассматривает учет потерь при уплате штрафных санкций, указывая на неоднозначность штрафов с позиции их включения в состав расходов организации [6]. Учет потерь при снижении стоимости материальных ценностей анализируется Т.Г. Арбатской [7].

В специальной экономической литературе неоднократно высказывались предложения о необходимости квалификации потерь как самостоятельного объекта бухгалтерского учета. Исследования на эту тему проводились под руководством профессора А.Д. Ларионова. В частности, эта тема исследовалась его учениками: Е.Г. Токмаковой [8, с. 127–136] и А.А. Мажажиковым [9], но при этом определения потерь с позиции формирования информации в бухгалтерском учете для обеспечения экономической безопасности не было.

Понятие экономической безопасности на уровне концептуального подхода рассматривает О.А. Миронова, выделяя при этом три основных момента: во-первых, восприятие экономической безопасности как части национальной безопасности, во-вторых, необходимость определения ее с позиции разных уровней (макро-, мезо-, микроуровень) и, в-третьих, исходя из необходимости ее типологии по сферам деятельности [10]. Информационная безопасность представляет важную составляющую экономической безопасности бизнеса, о чем пишут Л. Кэмп, С. Льюис [11], а также корейские ученые Онечул На, Ли Вон Парк [12]. Проблемные аспекты расширения понятия экономической безопасности и возникновения в связи с этим ее интерпретаций рассматривает Чеслав Меяс [13, с. 569–580], однако для квалификации потерь в системе бухгалтерского учета наиболее важно определение экономической безопасности именно на микроуровне. Экономическая безопа-

ность предприятия как состояние его безопасного функционирования и реализации коммерческих интересов анализируется Ю.А. Юхтановой [14].

Значение обеспечения экономической безопасности для хозяйствующего субъекта трудно переоценить, что убедительно аргументируется в работах указанных авторов. При этом важно формировать показатели, позволяющие определить уровень экономической безопасности. По мнению Р. Беме и Т. Нойе, сформировать такие показатели можно через теорию инвестиций и информационные технологии управления бизнесом [15].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Потери необходимо выделить в самостоятельный объект учета, а информацию использовать для разработки мероприятий по их сокращению, что станет одним из направлений обеспечения экономической безопасности бизнеса. При такой трактовке исследования требуется четко определить сущность потерь. Следует исходить из гипотезы определения потерь как уменьшения экономических выгод предприятия в результате причин, подлежащих устранению, и как следствие, избежать потерь. В свою очередь, уменьшение экономических выгод — негативный фактор, угроза стабильному функционированию компании и успешному ее развитию [16].

Важным фактором устойчивого развития экономического субъекта является снижение потерь, поэтому в задачу экономической безопасности предприятия входит выявление причин возможного их появления. А для этого сначала следует произвести идентификацию потерь как экономической категории через призму экономической безопасности и возможностей бухгалтерского учета в формировании данных о них. Это позволит решить задачи снижения потерь, обеспечивая экономическую безопасность субъектов разных уровней: микро-, мезо- и макроуровней. При этом данные бухгалтерского учета через показатели публикуемой отчетности могут быть использованы не только на уровне предприятия, но и для анализа экономических показателей региона и страны в целом.

Логично выделение отдельного счета для формирования информации о потерях хозяйствующего субъекта для службы экономической безопасности с целью разработки мероприятий по предотвращению угроз возникновения потерь. Для разработки подобной методики необходимо вначале определить их сущность как объекта бухгалтерского учета.

Потери являются собой уменьшение экономических выгод, при этом встает вопрос определения разницы между потерями и расходами. Согласно действующим нормативным документам расходы — это уменьшение экономических выгод. По ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы определяются как выбытие активов (денежных средств, другого имущества) или возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Потери — это часть расходов, уменьшение экономических выгод предприятия в результате выбытия активов вследствие воздействия определенных причин, которые можно устранить.

Таким образом, аргументация категоризации потерь как объекта бухгалтерского учета, данные о которых формируются с целью обеспечения экономической безопасности, следующая:

1. Идентификация потерь обуславливается ориентацией на цель, ради которой определяются данные о потерях. Главная цель — устранение угроз устойчивому развитию экономического субъекта.

2. Обеспечение экономической безопасности возможно при наличии достоверной полной информации для предотвращения таких угроз.

3. В бухгалтерском учете необходимо формировать данные о потерях, которые являются объектом бухгалтерского учета, т.е. как части расходов, которых можно избежать.

Определяя потери как объект бухгалтерского учета, предлагаем следующую их классификацию:

- потери при уплате штрафных санкций, как при нарушении условий договора с контрагентами, так и при нарушении налогового законодательства;
- потери от брака;
- потери от простоев;
- потери при недостачах сверх норм естественной убыли;
- потери от списания дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности;
- прочие потери.

В настоящее время в Плане счетов, применяемом в РФ, нет отдельного счета для аккумулирования данных о потерях. Действующая методика бухгалтерского учета традиционно выделяет на отдельном счете лишь потери от брака — счет 28 «Брак в производстве». Однако, исходя из понимания сущности потерь с позиции экономической безопасности, данный объект намного шире и включает в себя помимо потерь от брака и другие составляющие.

Проиллюстрируем проблему отсутствия доступной информации по потерям посредством анализа данных

бухгалтерской отчетности десяти крупных компаний нефтегазового сектора РФ за 2016–2017 гг. (табл. 1).

Практика свидетельствует, что не все компании дают развернутую расшифровку прочих расходов. Большинство исследуемых компаний выделяет в составе прочих расходов штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров в разной интерпретации (7 из 10), суммы начисленных резервов по сомнительным долгам (6 из 10), обесценению финансовых вложений и производных финансовых инструментов (7 из 10).

Очевидно, что подобная расшифровка прочих расходов в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах не является достаточной для службы экономической безопасности.

При квалификации потерь, как уменьшение экономических выгод, обусловленных устраняемыми причинами, и выделении их в обособленный объект информацию о них в суммарном выражении при действующей методике учета получить не представляется возможным, поэтому целесообразно ввести синтетический счет «Потери». Тогда предлагаемая методика учета потерь сводится к такой схеме:

- выявленные потери подлежат отражению по дебету счета «Потери» в разрезе соответствующих аналитических счетов;
- списание потерь производится с кредита счета «Потери» по направлениям, определяемым действующим законодательством и инструктивными положениями бухгалтерского учета в РФ.

Предлагаемый к введению в План счетов предприятия счет «Потери» является бессальдовым. Он закрывается в конце каждого месяца путем списания накопленных по дебету счета сумм потерь на соответствующие счета. Поскольку информация, формируемая на счете, отражает потери, в конечном итоге влияющие на финансовый результат, логично счет «Потери» включить в 8-й раздел Плана счетов, в котором представлены счета, содержащие информацию о нем. По дебету счета «Потери» в течение месяца собираются выявленные потери, а в конце месяца сумма потерь списывается с кредита счета по соответствующим направлениям, согласно нормативным документам, регламентирующим бухгалтерский учет в РФ. Счет «Потери» следует квалифицировать как активный с отражением увеличения потерь по дебету и уменьшением потерь — по кредиту, но не имеющим остатка. Принцип записей аналогичен счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Согласно инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета компании могут с раз-

решения Минфина РФ вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов — такими являются 92, 93, 95. Предлагаем к введению в План счетов бухгалтерского учета активный бессальдовый собирательно-распределительный счет «Потери» с присвоением ему порядкового номера 93.

В целях контроля и формирования полной детализированной информации по новому счету представляется целесообразным ввести к предложенному счету следующие субсчета для формирования аналитических данных о понесенных расходах — потерях, обусловленных разными факторами, на которые можно повлиять в целях обеспечения экономической безопасности предприятия:

- 93.1 — потери при уплате штрафов, пени, неустоек;
- 93.2 — потери от брака;
- 93.3 — потери от простоев;
- 93.4 — потери при недостачах сверх норм естественной убыли;
- 93.5 — потери от списания дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности;
- 93.7 — прочие потери.

В табл. 2 представлены бухгалтерские записи по счету «Потери», субсчету «Штрафы, пени, неустойки».

Действующие нормы бухгалтерского учета требуют составления бухгалтерских проводок по начислению штрафов за нарушения, предусмотренные ГК РФ и КоАП РФ, с отнесением суммы штрафа в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а при нарушении норм НК РФ в дебет счета 99 «Прибыли и убытки», т.е. непосредственно на финансовый результат. Все виды штрафных нарушений вызваны причинами, которые можно устранить, поэтому следует все суммы штрафов учитывать по дебету счета 93.1. В этом случае возможно получить полную информацию о начисленных штрафах для последующего выяснения службой экономической безопасности причин и разработки мероприятий по их предотвращению в дальнейшем.

Согласно действующей методике бухгалтерского учета сумма потерь от брака формируется на счете 28 «Брак в производстве» с последующим ее списанием на себестоимость продукции. Применение счета 93 позволит учесть данный вид потерь в общей их сумме в совокупности с потерями других видов (табл. 3).

К потерям относится ущерб от внутренних простоев. Простои по внешним причинам следует учитывать согласно действующей методике их учета, поскольку они возникли не по вине экономического субъекта.

Таблица 1 / Table 1

Виды прочих расходов, квалифицируемых как потери, представленные в пояснениях к прочим расходам по компаниям нефтегазового сектора / Types of other expenses classified as losses presented in the notes to other expenses in oil and gas companies

Виды прочих расходов компании / The types of other expenses of the company	ПАО «Нефтяная компания «ЛУКОЙЛ» / PJSC «Oil company «LUKOIL»	ПАО «Газпромнефть» / PJSC «Gazprom Neft»	ПАО «НКРоснефть» / PJSC «Rosneft»	ПАО АНК «Башнефть» / PJSC JSOC «Bashneft»	ПАО «Татнефть» / PJSC «Tatneft»	ОАО «НГК «Славнефть» / OJSC «OGC «Slavneft»	ОАО «Сургутнефтегаз» / OJSC «Surgutneftegaz»	ПАО «Газпром» / PJSC «Gazprom»	ПАО «Транснефть» / PJSC «Transneft»	ПАО «СИБУРХолдинг» / PJSC «SIBUR Holding»
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Штрафные санкции за нарушение условий договоров	+	+*		+**	+	+***		+		+
Недостачи по результатам инвентаризации				+****						+
Корректировка оценочных обязательств по приобретению финансовых вложений										+
Сумма начисленного резерва по сомнительной задолженности	+	+		+	+	+		+	+	
Сумма начисленного резерва по обесценению финансовых вложений	+			+	+			+	+	
Расходы на создание резервов под снижение стоимости МПЗ				+	+					
Расходы от изменения справедливой стоимости производных финансовых инструментов		+	+							
Судебные издержки	+				+					
Содержание основных средств, не используемых в производстве				+						
Прочие	+	+								+

Примечание: * – штрафы, пени уплаченные;

** – штрафы, пени, неустойки по суду;

*** – присужденные и признанные штрафы и пени;

**** – излишки и недостачи по результатам инвентаризации при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом.

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 2 / Table 2

Бухгалтерские записи по счету 93.1 / Accounting records on account 93.1

№	Д-т / D-t	К-т / C-t	Содержание операции / Economic operation
1	93.1	76	Начислены штрафные санкции за нарушение условий договора
2	91	93	Списаны суммы потерь по начисленным штрафам
3	93.1	68	Начислены штрафные санкции за нарушение налогового законодательства
4	99	93.1	Списаны суммы потерь по начисленным штрафам

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 3 / Table 3

Бухгалтерские записи по счету 93.2 / Accounting records on account 93.2

№	Д-т / D-t	К-т / C-t	Содержание операции / Economic operation
1	93.2	28	Списаны потери от брака
2	20	93.2	Сумма потерь от брака отнесена на прочие расходы в случае отсутствия виновного лица
3	73	93.2	Сумма потерь от брака предъявлена к взысканию с виновного лица

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 4 / Table 4

Бухгалтерские записи по счету 93.3 / Accounting records on account 93.3

№	Д-т / D-t	К-т / C-t	Содержание операции / Economic operation
1	93.3	10, 70, 69...	Отражены потери от простоев
2	25, 26	93.3	Списаны потери от простоев

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Потери от простоев в виде заработной платы, начисленной за время простоя, или стоимости материалов, испорченных в результате простоя, как и другие аналогичные потери, следует изначально показывать по дебету счета 93.3, а затем списывать в установленном порядке (табл. 4).

Учет потерь при недостатках материальных ценностей сверх норм естественной убыли следует вести на субсчете «Потери при недостатках сверх норм естественной убыли» (табл. 5). Изначально недостатки учитываются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а затем в сумме, превышающей установленные нормы, относятся в дебет счета 93.4.

Согласно методике учета дебиторской задолженности предприятия во исполнении принципа осмотрительности формируют в бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам на счете 63. Если дебитор не погасил своих обязательств, его задолженность списывается за счет созданного

резерва. Списанную сомнительную дебиторскую задолженность можно квалифицировать как потери по причине, что службами компании не была проведена либо в недостаточной мере проведена проверка платежеспособности бизнес-партнеров. Сомнительную дебиторскую задолженность предприятие может признать в качестве потерь только в том случае, если будет уверенность, что дебитор не погасит свои обязательства (табл. 6).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Поскольку невозможно предугадать все потери, которые могут возникнуть в результате деятельности предприятия, авторами предложен субсчет «Прочие потери» для отражения иных потерь, не представленных в составе указанных шести субсчетов. Бухгалтерские записи по данному субсчету следует составлять аналогично рассмотренным ранее.

Таблица 5 / Table 5

Бухгалтерские записи по счету 93.4 / Accounting records on account 93.4

№	Д-т / D-t	К-т / C-t	Содержание операции / Economic operation
1	93.4	94	Списаны недостачи сверх норм естественной убыли
2	73	93.4	Сумма потерь при недостаче списана на виновное лицо
3	91	93.4	Сумма потерь от недостач при отсутствии виновного лица списана на прочие расходы

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 6 / Table 6

Бухгалтерские записи по счету 93.5 / Accounting records on account 93.5

№	Д-т / D-t	К-т / C-t	Содержание операции / Economic operation
1	91	63	Создан резерв по сомнительным долгам
2	93.5	62, 73	Отражена сомнительная дебиторская задолженность по истечению срока исковой давности в составе потерь
3	63	93.5	Списаны потери в сумме непогашенной дебиторской задолженности за счет созданного резерва

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Предлагаемая методика учета потерь с применением вводимого счета «Потери» представляется как целесообразная, логичная и упорядочивающая учетные процедуры.

К положительным сторонам формирования информации о потерях по предлагаемой методике можно отнести полезность предоставления подобной информации для хозяйствующего субъекта в целях обеспечения экономической безопасности

предприятия, а также снижение трудоемкости работы бухгалтерии по формированию подобной информации. Анализ данной информации позволит предупредить и (или) минимизировать угрозы, которые привели к образованию потерь на предприятии, а также разработать более эффективную тактику и стратегию компании, что в конечном итоге позволит предприятию стабильно функционировать.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Башкатова Л.И. Учет при производственных и торговых потерях. *Бухгалтерский учет*. 2011;(7):43–48.
2. Мизиковский И.Е. Методика управленческого учета производственных потерь предприятий обрабатывающих отраслей. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки*. 2017;2(46):24–30.
3. Буянова А.С., Акашева В.В. Непроизводительные расходы и потери в строительстве, их влияние на себестоимость продукции. *Молодой ученый*. 2014;(1):343–346. URL: <https://moluch.ru/archive/60/8758> (дата обращения: 03.08.2019).
4. Аскарова А.А. Бухгалтерский учет потерь от брака. *Молодой ученый*. 2018;(15):9–14. URL: <https://moluch.ru/archive/201/49436> (дата обращения: 03.08.2019).
5. Захарьин В.Р. Учет потерь от брака. *Новое в бухгалтерском учете и отчетности*. 2007;(22). URL: <https://www.lawmix.ru/bux/58047> (дата обращения: 03.08.2019).
6. Капанина Ю.В. Для учета расходов штраф штрафу рознь *Главная книга*. 2015;(20). URL: https://glavkniga.ru/elver/2015/20/2074-ucheta_raskhodov_shtraf_shtrafu_rozni.html (дата обращения: 06.06.2019).
7. Арбатская Т.Г. Актуальные вопросы формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском учете. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;287(41):21–29.
8. Токмакова Е.Г. Учет потерь при добыче нефти. Тюмень: Изд-во ТюмГУ; 2005. 180 с.

9. Мажажихов А. А. Бухгалтерский учет непроизводительных расходов и потерь электроэнергии в энергоснабжающих организациях. СПб.: Геликон Плюс; 2009. 23 с. URL: <https://search.rsl.ru/ru/record/01003472410> (дата обращения: 20.04.2019).
10. Миронова О. А. Концепция экономической безопасности и ее развитие. *Инновационное развитие экономики*. 2016;6–2(36):266–269.
11. Camp L. J., Lewis S. Economics of information security. New York, Boston, Dordrecht, London, Moscow: Kluwer academic publishers; 2009. 295 p.
12. Na O., Park L. W., Yu H., Kim Y., Chang H. The rating model of corporate information for economic security activities. *Security Journal*. 2019. DOI: 10.1057/s41284–019–00171-z
13. Dimas S., Mesjasz C., Grin J. Globalization and environmental challenges: Reconceptualizing security in the 21st century. Berlin: Heidelberg; New York: Springer; 2008. 1147 p.
14. Юханова Ю. А. Исследование понятия и системы факторов — угроз экономической безопасности предприятия. *Казанский социально-гуманитарный вестник*. 2016;(6):100–103.
15. Böhme R., Nowey T. Economic security metrics. *Dependability Metrics*. 2008;(4909):176–187. DOI: 10.1007/978–3–540–68947–8_15
16. Токмакова Е. Г., Кутуева А. А. Потери хозяйствующего субъекта: концептуальный подход с позиции формирования информации в бухгалтерском учете для целей обеспечения экономической безопасности. *Инновационное развитие экономики*. 2018;5(47):320–329.

REFERENCES

1. Bashkatova L. I. Accounting for production and trade losses. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2011;(7):43–48. (In Russ.).
2. Mizikovskii I. E. Methods of management accounting of production losses of manufacturing enterprises. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo. Seriya: Sotsial'nye nauki = Bulletin of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod. Series: Social Sciences*. 2017;2(46):24–30. (In Russ.).
3. Buyanova A. S., Akasheva V. V. Unproductive costs and losses in construction, their impact on the cost of the production. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2014;(1):343–346. URL: <https://moluch.ru/archive/60/8758/> (accessed on 03.08.2019). (In Russ.).
4. Askarova A. A. Accounting of losses from production defects. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2018;(15):9–14. URL: <https://moluch.ru/archive/201/49436/> (accessed on 03.08.2019). (In Russ.).
5. Zakhar'in V. R. The account of losses from production defects. *Novoe v bukhgalterskom uchete i otchetnosti = New in Accounting and Reporting*. 2007;(22). URL: <https://www.lawmix.ru/bux/58047> (accessed on 03.08.2019). (In Russ.).
6. Kapanina Yu. V. In expense accounting no two penalties are alike. *Glavnaya kniga = Ledger*. 2015;(20). URL: https://glavkniga.ru/elver/2015/20/2074-ucheta_raskhodov_shtraf_shtrafu_rozni.html (accessed on 20.04.2019) (In Russ.).
7. Arbatskaya T. G. Topical issues of the formation of a reserve for the reduction of the cost of tangible assets in accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;287(41):21–29. (In Russ.).
8. Tokmakova E. G. The account of losses during oil production. Tyumen: Publ. House TyumGU; 2005. 180 p. (In Russ.).
9. Mazhazhikhov A. A. Accounting of non-productive expenditures and energy losses in power supply organization. Saint-Petersburg: Gelikon Plyus; 2009. URL: <https://dlib.rsl.ru/viewer/01003472410#?page=4> (accessed on 20.04.2019). (In Russ.).
10. Mironova O. A. The concept of economic security and its development. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Economic Development*. 2016;6–2(36):266–269. (In Russ.).
11. Camp L. J., Lewis S. Economics of information security. New York, Boston, Dordrecht, London, Moscow: Kluwer academic publishers; 2009. 295 p.
12. Na O., Park L. W., Yu H., Kim Y., Chang H. The rating model of corporate information for economic security activities. *Security Journal*. 2019. DOI: 10.1057/s41284–019–00171-z
13. Dimas S., Mesjasz C., Grin J. Globalization and environmental challenges: Reconceptualizing security in the 21st century. Berlin: Heidelberg; New York: Springer; 2008. 1147 p.

14. Yukhtanova Yu. A. Study of the concept and system of factors — threats to the economic security of the enterprise. *Kazanskii sotsial'no-gumanitarnyi vestnik = Kazan Socio-humanitarian Bulletin*. 2016;(6):100–103. (In Russ.).
15. Böhme R., Nowey T. Economic security metrics. *Dependability Metrics*. 2008;(4909):176–187. DOI: 10.1007/978-3-540-68947-8_15
16. Tokmakova E. G., Kutueva A. A. Losses of an economic entity: Conceptual approach from the position of formation of information in accounting for the purposes of economic security. *Innovatsionnoe razvitiie ekonomiki = Innovative Economic Development*. 2018;5(47):320–329. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Елена Геннадьевна Токмакова — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
tokmake@mail.ru

Юлия Александровна Юхтанова — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
y.a.yukhtanova@utmn.ru

Дмитрий Леонидович Скипин — кандидат экономических наук, заведующий кафедрой экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия
dskipin@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Elena G. Tokmakova — Cand. Sci. (Econ.), Assistant Professor of Economic Security, Accounting, Analysis and Auditing, Federal State Autonomous Educational Institution of Tyumen State University, Tyumen, Russia
tokmake@mail.ru

Yuliya A. Yukhtanova — Cand. Sci. (Econ.), Assistant Professor of Economic Security, Accounting, Analysis and Auditing, Federal State Autonomous Educational Institution of Tyumen State University, Tyumen, Russia
y.a.yukhtanova@utmn.ru

Dmitrii L. Skipin — Cand. Sci. (Econ.), Head of Department of Economic Security, Accounting, Analysis and Auditing, Federal State Autonomous Educational Institution of Tyumen State University, Tyumen, Russia
dskipin@mail.ru

Заявленный вклад авторов:

Токмакова Е.Г. — подготовка обзора литературы, формулировка гипотезы исследования, подготовка текста статьи.

Юхтанова Ю.А. — сбор и обработка данных бухгалтерской отчетности компаний нефтегазового сектора, описание результатов анализа данных, подготовка текста статьи.

Скипин Д.Л. — подготовка обзора литературы, описание результатов анализа данных, подготовка текста статьи.

The declared contribution of the authors:

Tokmakova E. G. — preparation of literature review, formulation of the research hypothesis, preparation of the article text.

Yukhtanova Yu. A. — the data collection and processing of accounting the financial statements of oil and gas companies, the description of the results of the analysis of data, preparation of the text of the article.

Skipin D. L. — preparation of a literature review, a description of the results of the analysis of data, preparation of the text of the article.

Статья поступила в редакцию 17.07.2019; после рецензирования 12.08.2019; принята к публикации 05.09.2019. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 17.07.2019; revised on 12.08.2019 and accepted for publication on 05.09.2019.

The authors have read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-58-68

УДК 657(045)

JEL M41, Q23

Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках

Л.Г. Уляшева

Сыктывкарский государственный университет имени Питирима Сорокина, Сыктывкар, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-1106-3758>

АННОТАЦИЯ

Качественное представление в учетном пространстве экономических и юридических характеристик различных событий и объектов является в настоящее время нерешенной до конца проблемой, несмотря на действие в российской и международной бухгалтерской практике принципа приоритета содержания над формой. Статья посвящена повышению достоверности учетных сведений о лесных ресурсах, используемых в лесозаготовительном бизнесе на условиях аренды. Методологической базой исследования являются концептуальные основы МСФО, положения российских бухгалтерских стандартов, а также постулаты о бухгалтерском учете как средстве моделирования хозяйственной деятельности любой организации и обязательной взаимосвязи формы и содержания. Применение методов исторической актуализации, анализа, сравнения, синтеза, моделирования, аналогии и обобщения обеспечило возможность выработки подхода, позволяющего достичь компромисса в бухгалтерском отражении экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовительной сфере. Результатом исследования явилась уточненная бухгалтерская трактовка экономической сути договора аренды для лесозаготовки. Теоретическая значимость работы заключается в обосновании необходимости переквалификации взаимосвязи государства и лесозаготовительных компаний. Практическое применение предлагаемых рекомендаций повысит качество формируемых учетной системой показателей, предоставляемых всем категориям пользователей.

Ключевые слова: лесозаготовки; аренда; приоритет содержания; профессиональное суждение; природные ресурсы; качество отчетности; вещный заем

Для цитирования: Уляшева Л.Г. Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):58-68. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-58-68

ORIGINAL PAPER

Accounting of Economic Content and Legal Form of Lease Relations in Timber Logging

L.G. Ulyasheva

Pitirim Sorokin Syktyvkar State University, Syktyvkar, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-1106-3758>

ABSTRACT

Qualitative representation in the accounting space of economic and legal characteristics of various events and objects is currently the problem that has not fully been resolved yet, despite the action in Russian and international accounting practice of the principle of priority of content over the form. The article is devoted to improving the veracity of accounting information about forest resources used in the logging business on lease terms. The methodological basis of the study was the conceptual framework of IFRS, the provisions of Russian accounting standards, as well as the postulates about accounting as a means of modeling the economic activity of any organization and the mandatory relationship of the

© Уляшева Л.Г., 2020

form and content. The use of methods of historical actualization, analysis, comparison, synthesis, modeling, analogy and generalization provided an opportunity to develop an approach that allows you to reach a compromise in the accounting reflection of the economic content and legal form of lease relations in the logging sector. The result of the study was a refined accounting interpretation of the economic essence of the lease agreement for logging. The theoretical significance of the study is to justify the need to re-qualify the relationship between the state and the logger. The practical application of the proposed recommendations will improve the quality of the indicators generated by the accounting system, provided to all categories of users.

Keywords: logging; lease; substance priority over the form; professional judgment; natural resources; quality of reporting; lien; proprietary loan

For citation: Ulyasheva L.G. Accounting of economic content and legal form of lease relations in timber logging. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1)58-68. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-58-68

ВВЕДЕНИЕ

Повышение достоверности и полезности экономических показателей, формируемых бухгалтерским учетом и представляемых в финансовой отчетности, в настоящее время является проблемой, широко обсуждаемой в мировом бухгалтерском сообществе [1–3]. Исследования российских ученых в этой области проводятся также с различных позиций — развитие способов признания и оценки конкретных объектов бухгалтерского учета [4, 5], выявление и устранение искажений [6–8], необходимость соблюдения бухгалтерского законодательства [8, 9] и т.д. Предлагаемые решения призваны создать в учетном пространстве максимально качественное отражение хозяйственной действительности. Однако информационные потребности пользователей настолько разноплановы, что встал вопрос о правомерности доминирования экономического содержания фактов и явлений над формой их юридического оформления. М.Л. Пятов признает возможное будущее за составлением многовариантной отчетности, где количество вариантов будет определяться потребностями пользователей финансовой отчетности [10]. А.Н. Петрова полагает, что финансовая и бухгалтерская отчетность могут составляться параллельно, различаясь методами отражения информации [11]. А.В. Луканина считает, что достижению компромисса между экономическими и юридическими характеристиками хозяйственных фактов будет способствовать введение в состав пояснений к финансовой отчетности специальных таблиц [12].

Приоритет экономического содержания перед правовой формой, как отмечает Л.З. Шнейдман, является одним «из важнейших основополагающих принципов МСФО», служащих ориентиром в реформировании отечественного бухгалтерского учета. Однако в российском учетном пространстве всегда наблюдалось

некое единство между экономическим содержанием и правовой формой¹. Это обстоятельство служит объяснением того, что центральный принцип МСФО до сих пор остается «самым не прижившимся в российской практике принципом учета» [13]. Российская учетная реальность характеризуется, как правило, действием совершенно противоположного принципа — доминирования юридической формы над экономическим содержанием тех объектов, которые подлежат отражению в учете. Например, С.А. Звягин считает, что главным условием соответствия баланса хозяйственной действительности является обоснование его показателей документами, а правдивость баланса подтверждается полнотой и качеством документов [14]. По мнению И.Е. Мизиковского и А.А. Баженова, «принципы достоверности и полноты бухгалтерской (финансовой) отчетности должны реализовываться через правила, установленные действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету» [9]. Тем не менее многие исследователи разделяют точку зрения М.Л. Пятова о том, что «юридическая ориентация учета, безусловно, обедняет бухгалтерскую информацию» [13]. Они пытаются в своих работах преодолеть этот барьер, аргументируя тем, что пользователи учетных и отчетных данных должны получать для принятия решений качественные сведения, характеризующие именно их экономическую сущность. Но, по мнению П.П. Баранова с соавторами, «забвение юридической природы объекта создает множественные учетные проблемы», поскольку использование экономического и бухгалтерского потенциала возможно лишь в связке с правовым [4]. В связи с этим логичен вывод, что во-

¹ Интервью Л.З. Шнейдмана, директора Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России. Вопросы правового регулирования финансовой отчетности. URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=000243> (дата обращения: 18.09.2019).

прос должен ставиться не о преобладании содержания над формой, а о соответствии юридической формы экономическому содержанию [15].

Проблемность вопроса качественного бухгалтерского отражения отношений, возникающих вследствие заключения договора аренды лесного участка для заготовки древесины, усиливается специфичностью используемого для извлечения дохода ресурса — лесных запасов, всецело принадлежащих на праве собственности государству.

Данное обстоятельство вкупе с разнородностью мнений о порядке и целесообразности применения принципа приоритета экономического содержания над юридической формой актуализирует необходимость проведения исследований по выявлению и полноте сочетания, а также повышению качества бухгалтерского представления указанных характеристик именно у таких объектов, как запасы леса на корню, выделенные для коммерческой лесозаготовки. Информация по обозначенному ресурсу существенна для пользователей, поскольку он отвечает следующим параметрам:

- является присущим конкретной отрасли, характеризуя исключительные особенности определенно-го вида деятельности;
- используется в экономической деятельности в нетипичном для остальных секторов экономики варианте.

Цель исследования — оценка качества представляемой пользователям информации о вовлеченных в хозяйственный оборот лесных ресурсах при условии сложности трактовки и отражения сущности в бухгалтерском учете договора аренды лесного участка для лесозаготовки. Для достижения цели решались следующие задачи:

- выявление причин появления проблем в учетном представлении объектов, возникающих у лесозаготовителей в результате смены юридического оформления отношений с государством по поводу заготовки леса;
- определение последствий их влияния на качество формируемых учетных и отчетных данных;
- разработка рекомендаций по повышению достоверности отражения в бухгалтерском учете экономического содержания и юридической формы договора аренды лесного участка для заготовки древесины.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Основной методологии исследования явились следующие постулаты:

- форма и содержание как философские категории должны быть взаимосвязанными и взаимообусловленными;
- бухгалтерский учет как средство моделирования хозяйственной деятельности организации должен представлять своим пользователям достоверную информацию.

Для определения полноты сочетания и соответствия экономического содержания отношений «государство — лесозаготовитель» их юридической форме, а также оценки целостности и качества их учетного представления применены методы исторической актуализации, анализа, сравнения, синтеза, моделирования, аналогии и обобщения.

Если в условиях плановой экономики единственным документом, дающим право лесозаготовителю на разработку лесосеки, являлся лесорубочный билет, то в настоящее время лесозаготовители получают лесосеку для разработки по договору аренды лесного участка². Экономические отношения между государством и лесозаготовителем и варианты их юридической фиксации представлены в *табл. 1*.

Из *табл. 1* следует, что в рыночной экономике по сравнению с ее плановым вариантом произошло изменение сути отношений между государством и лесозаготовителями:

- владелец лесорубочного билета получал право на осуществление лесозаготовительной деятельности, а арендатор принимает в пользование весь выделенный лесной участок;
- плата за изымаемую древесину привязана к ее объему, однако ранее она вносилась годовым авансовым платежом и не имела никаких надбавок, а сейчас платежи осуществляются по срокам и содержат аукционную составляющую;
- современный лесозаготовитель обязан восстановить и вернуть государству изъятый из природы лес.

Трансформация характера взаимоотношений потребовала смены их документального оформления, однако новый вариант юридического закрепления экономической сути отношений не учел двойственность его предмета. Первая составляющая предмета договора аренды — земля лесного фонда. Вторая — древесина на корню — представляет собой именно тот объект, ради потребления которого фиксируются арендные отношения. В. Н. Петров отмечает невозможность аренды

² Лесной кодекс Российской Федерации от 04.12.2006 № 200-ФЗ ст. 29 п. 8. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64299/a2205c2bf95130872b85fe28f00a7f48b5a61423 (дата обращения: 18.09.2019).

Таблица 1 / Table 1

**Соответствие экономического содержания отношений между государством
и лесозаготовителем их документальному оформлению / Accordance of the economic
content of the relations between the state and the logger to their documentary registration**

Плановая экономика СССР / The planned economy of the USSR		Рыночная экономика РФ / The market economy of the Russian Federation	
Документальное оформление	Экономическая суть отношений	Документальное оформление	Экономическая суть отношений
Лесорубочный билет, удостоверяющий право краткосрочного использования лесосечного фонда и разрешающий вырубку и вывоз количества древесины	Осуществление лесосечных работ в течение 1 года	Договор аренды лесного участка, предоставляющий во временное пользование лесной участок для осуществления объема заготовок древесины	Лесной участок принимается на срок от 10 до 49 лет
	Уплата разовым платежом попенной платы, назначаемой по таксовым ценам		По срокам уплачивается арендная плата, привязанная к объему изъятия лесных ресурсов и исчисляемая по минимальным ставкам с учетом аукционной надбавки
	Необходимость проведения работ, направленных на естественное возобновление леса		Необходимость осуществления работ лесовосстановительного характера
Предмет экономических отношений – лесозаготовка – полностью подтвержден титулом права		Предмет экономических отношений – лесозаготовка. Предмет договора – лесной участок. Титул права лесопользования не в полной мере подтверждает и характеризует экономическую суть отношений	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

полностью потребляемых вещей³, которыми в нашем случае является изымаемый из природы древесный запас. В отличие от участка земли лесного фонда он не может быть передан на условиях аренды, поскольку в процессе лесозаготовки фактически уничтожается. Получается, что действующая юридическая форма вправе подтвердить только одну часть отношений, возникающих при заготовке леса, – аренду земли лесного фонда. Вторая часть отношений имеет экономическую сущность, не вписывающуюся в используемую форму. Данное обстоятельство служит причиной некорректного учетного представления тех природных ресурсов, которые получает от государства лесозаготовитель. Нарушение целостности и однобокость интерпретации реальных экономических отношений, игнорирование экономической сущности их части приводит к потере важной информации в бухгалтерском учете. Запасов лесных ресурсов на балансе у лесозаготовителей для

достоверного представления располагаемой ресурсной базы природного происхождения просто нет. Действующая российская методология учета по договору аренды предписывает арендатору арендованное имущество учитывать обособленно от собственного имущества, поэтому в силу юридической трактовки заключенного договора лесной участок попадает за баланс в оценке по кадастровой стоимости. Этому способствуют положения п. 5 ПБУ 1/2008, п. 5 ПБУ 6/01⁴.

Дальнейшему учету подлежит плата за используемые ресурсы леса, методика отражения которой регулируется отраслевой инструкцией⁵. Предписываемый порядок неоднократно подвергался крити-

³ Петров В. Н. Частная собственность на леса: «за» и «против». URL: <http://birmaga.ru/dosta/Частная+собственность+на+леса%3A+«за»+и+«против»a/main.html> (дата обращения: 25.07.2019).

⁴ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 25.07.2019).

⁵ Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса (утв. Минэкономики РФ 19.10.1994). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28866/ (дата обращения: 18.09.2019).

ке, поскольку он не соответствует требованиям ПБУ 1/2008 и международным принципам. Помимо этого, положения отраслевой инструкции находятся в диссонансе с предписаниями федеральных стандартов. Поэтому было признано целесообразным проведение оценки влияния действующих методических предписаний на качество формируемых учетных и отчетных данных, результаты которой представлены в *табл. 2*.

Из *табл. 2* следует, что ни один из предлагаемых действующей нормативной базой вариантов учета платы за лесозаготовку не позволяет достоверно отразить в учете и качественно представить в отчетности такой объект, как вовлекаемые в хозяйственный оборот ресурсы леса. Историческая актуализация отношений, действовавших между государством и лесозаготовителями в советское время, демонстрирует, что подход, предлагаемый отраслевой инструкцией, соответствует как раз учетному отражению действий, закрепленных лесорубочным билетом. Соответственно, данный набор бухгалтерских проводок не может представлять ни экономическую сущность современных отношений по поводу лесозаготовления, ни их юридическое оформление. Кроме того, все затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, квалифицируются как активы⁶. Однако четкое юридическое прочтение договора аренды вкупе с трактовкой природных ресурсов как основных средств (п. 5 ПБУ 6/01) позволяют организациям проводить отражение платы за лесозаготовку только как арендный платеж за используемую государственную собственность.

Для преодоления этого пробела Е. В. Морозова предлагает квалифицировать лесные ресурсы как самостоятельный вид внеоборотных активов [16]. Но в плановой экономике попенная плата в статьях затрат лесозаготовительного предприятия заменяла собой статью «Сырье и материалы», поскольку имела сырьевую направленность и отражала «стоимость лесосечного фонда, переданного в эксплуатацию»⁷. Поскольку плата за изымаемую из природы древесину до сих пор привязана к объему ее заготовки и договор аренды лесного участка заключается в первую очередь именно для возможности осуществления лесозаготовительной деятельности, то отношения, регулировавшиеся

лесорубочным билетом, присутствуют как компонент и в новых (арендных) экономических отношениях, возникающих по поводу эксплуатации лесосечного фонда. Поэтому пока наблюдается игнорирование данной их части, будет продолжаться диагностироваться ситуация, когда прямое применение положений нормативных документов приводит к искажению в бухгалтерском пространстве отражения фактической хозяйственной действительности, а следовательно, будет существенно снижена правдивость отчетных данных. Подчеркнем, что п. 2 ПБУ 22/2010 подобная причина возникновения неправильного отражения фактов хозяйственной деятельности (ошибок) не предусмотрена.

Любое проводимое исследование, касающееся вопросов искажения учетно-отчетных данных, связывает возможность появления ошибок с преднамеренностью или ее отсутствием в полноте и качестве соблюдения требований нормативных документов. Например, И. В. Сафонова и А. Д. Сильченко отмечают, что при вуалировании отчетности учетные методы соответствуют способам, предусмотренным нормативными документами [7]. Это условие дает основание предполагать, что при отражении в учете лесозаготовителя договора аренды лесного участка в соответствии с любым из двух представленных вариантов предписаний действующего бухгалтерского законодательства происходит вуалирование показателей. Г. Б. Полисюк и Л. М. Корчагина относят ошибки, вызванные несовершенством действующего законодательства, к непреднамеренным искажениям [8]. Таким образом, можно заключить, что выявленная ситуация вуалирования вызывает непреднамеренное искажение истинного ресурсного потенциала лесозаготовителя. Однако она значительно отличается от тех моментов, которые рассматриваются исследователями в качестве факторов, вызывающих неясность конечных отчетных показателей. Анализ работ, посвященных данной тематике, свидетельствует, что завуалированные данные — это результат бухгалтерских действий: изменений, невключений, объединений, разбивки, зачета, погашения сумм, сальдирования, сокрытия и иных приемов [8, 14, 17]. В данном случае вуалирование достигается в результате бездействия, хотя и РСБУ⁸, и МСФО⁹ допускают получение недо-

⁶ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» п. 65. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 25.07.2019).

⁷ Немченко И. И. Бухгалтерский учет на лесозаготовительных предприятиях. М.: Лесная промышленность; 1973. 286 с.

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ: утв. МФ РФ 06.10.2008 г. № 106н.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н).

Таблица 2 / Table 2

**Формирование бухгалтерских сведений об использовании лесных ресурсов
в лесозаготовках / Formation of accounting data on the use of forest resources in logging**

Элементы оценки / Elements of evaluation	Бухгалтерское отражение платы за лесозаготовку / Accounting reflection of the fee for logging	
	Отраслевая инструкция / Industry instruction	Федеральные стандарты / Federal standards
Корреспонденция счетов	Дебет счета 97 – Кредит счета 68 Дебет счета 20 – Кредит счета 97	Дебет счета 20 – Кредит счета 76
Экономическая сущность формируемого объекта	Актив с неопределенными свойствами, стоимость которого списывается на производственные затраты	Затраты на производство продукции
Соответствие применяемому юридическому оформлению	Не соответствует; отражение арендных платежей через счет 97 не предусмотрено	Соответствует методике отражения арендных платежей
Соответствие действующей концепции бухгалтерского учета	Не соответствует; объекты учета, признаваемые расходами, должны быть направлены на сопоставление с текущими доходами	Не соответствует; экономический ресурс (запасы леса), контролируемый организацией в результате прошлых событий и обладающий потенциалом создания экономических выгод, должен признаваться активом
Практическое использование и получаемые результаты	Применяется на практике, искажая величину и содержание активов, способствуя ошибочному расчету и представлению показателя расходов по обычному виду деятельности и фальсифицируя финансовый результат	
Вывод	Требуется дальнейшее развитие методологии учета платежей за использование лесных ресурсов, максимально соответствующей юридическому оформлению и отражающей экономическую сущность отношений между государством и лесозаготовителями	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

стоверных сведений в результате четкого следования их предписаниям и предоставляют для исправления ситуации соответствующий инструмент — профессиональное бухгалтерское суждение.

Именно профессиональное суждение способно в обозначенной проблеме выступить способом ее эффективного решения. Синтез выводов, касающихся цели, порядка и возможности применения данного приема в условиях неурегулированности его использования, показывает, что оно требуется всегда, когда присутствует любого вида неопределенность с признанием, оценкой и отражением каких-либо фактов хозяйственной жизни. По мнению О.А. Давыдовой, без профессионального суждения невозможно решить такие вопросы, как определение в объекте будущих экономических выгод и вероятности их притока, а также соотношение правовой формы и экономического содержания фактов и событий [18]. М.Е. Лианский отмечает, что профессиональное суждение является уникальным средством достижения итоговыми показателями

в финансовой отчетности своей максимальной полезности для пользователей [19].

Выявленное искажение отчетных сведений при отражении в учете лесозаготовительных предприятий отношений по договору аренды лесного участка может быть устранено, как это предписано Рекомендацией¹⁰, в рамках и на основании применения действующих положений:

- нормативного регулирования методологии бухгалтерского учета в РФ (п. 7 ПБУ 1/2008);
- предписаний регламентирующих документов интернационального характера (п. 2.12 и п. 4.59–4.62 Концептуальных основ представления финансовых отчетов).

Проведенный в соответствии с требованиями МСФО анализ экономической сути отношений, пред-

¹⁰ Рекомендация Р-96/2018 — КпР «Профессиональное суждение», принятая Комитетом Фонда «НРБУ «БМЦ». URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Prof Sugdeniye_buhgaltera (дата обращения: 17.09.2019).

ставляемых договором аренды между лесозаготовителем и государством, показал, что они не в полной мере соответствуют друг другу. Последствием данной ситуации является недостаточно правдивая отчетная информация о финансовом положении и достигнутых результатах добывающей деятельности в лесном секторе экономики, предоставляемая пользователям. Подобные случаи российским учетным законодательством и положениями МСФО расцениваются как требующие отступления от установленных частных правил и вынесения профессионального суждения для достижения главной цели финансовой отчетности — предоставления полезных сведений всем категориям пользователей.

Решение проблемы должно предусматривать достижение компромисса в учетном отражении экономических и юридических характеристик исследуемого договора. Это возможно путем синтеза действующих методологических установок, поскольку они являются представлением в бухгалтерском пространстве двух структурных частей закрепленных договорных отношений. Но при этом синтез должен быть выполнен не простым совмещением, а исходя из модели возникающих взаимосвязей, разработанной на основе изученного отечественного исторического опыта и с использованием зарубежных наработок по аналогичным вопросам.

Из имеющейся мировой практики сложившихся экономических систем ведения лесного хозяйства для проведения аналогии с отечественным вариантом развития лесных отношений нами была выбрана канадская система. Именно эта модель (модель института аренды лесов, находящихся в государственной собственности) была позаимствована для повышения доходности российского лесного хозяйства при переходе экономики РФ на рыночные условия. Однако поверхностное копирование чужих моделей без учета результатов своего собственного исторического развития еще никогда не решало возникающих проблем, кроме того, зарубежный опыт нуждается в дальнейшем совершенствовании. Глобальными тенденциями в сфере лесопользования общепризнанно считаются расширение участия частного сектора, ведение устойчивого лесного хозяйства, создание стабильного инвестиционного климата, что постоянно требует изменений в лесном законодательстве¹¹. В связи

с этим Т. Кларк с соавторами обосновывают необходимость реорганизации существующей системы лесопользования в провинции Онтарио. Дж.А. Грей [20] и Рейно Пулкки¹² указывали, что лесная политика будет успешной лишь при условии разработки такой системы концессионного лесопользования, которая обеспечит выгоды всем категориям заинтересованных лиц и предоставит им стимулы к эффективному выполнению своих обязанностей и соблюдению установленных правил.

Концессии участков леса предоставляют канадским лесопользователям исключительные права на заготовку древесины в государственных лесах, но при этом не дают никаких прав на землю. В связи с этим было подвергнуто анализу не только действие взаимосвязи «государство — лесозаготовитель» в Канаде, а перед проведением аналогии с российской версией данных отношений были выделены и оценены ее частные компоненты. Выяснено, что концессионеры платят подати с учетом площади участка (земельная рента), а также попенную плату, назначаемую с учетом объема вырубленного леса. Таким образом, общий платеж состоит из двух частей, одна из которых предназначена для оплаты используемого, но неподконтрольного предприятию природного ресурса (площадь лесного участка), а вторая его часть оплачивает ресурс, поступающий в распоряжение лесозаготовителя, т.е. запасы леса на корню на определенной лесной территории.

Предписания МСФО и действующей российской учетной методологии для формирования качественной информации требуют совершенно противоположных подходов к отражению ресурсов, обладающих разными характеристиками с точки зрения получения выгоды от их использования:

- арендная плата государству за земельный участок вследствие отсутствия его связи с будущими экономическими выгодами и неподконтрольностью лесозаготовителю должна учитываться как текущие расходы;
- плата за древесной, предназначенный к изъятию, должна формировать стоимость актива, которому логично присвоить название «Запасы природного сырья».

Global forest ownership: Implications for forest production, management and protection. In: Proc. XIII World Forestry Congress. October 18–23. 2009. Buenos Aires, Argentina. p. 10.

¹¹ Global forest resource assessment: Progress towards sustainable forest management. FAO Forestry Paper 147. URL: <http://www.fao.org/3/a0400e/a0400e00.htm> (дата обращения: 17.09.2019). Siry J.P., Cabbage F.W., Newman D.H. 2009:

¹² Рейно Пулкки. Лесопользование в Канаде. URL: <http://os.x-pdf.ru/20ekonomika/615108-1-lesopolzovanie-kanade-prof-d-r-reyno-pulkki-zaregistrirovanniy.php> (дата обращения: 17.09.2019).

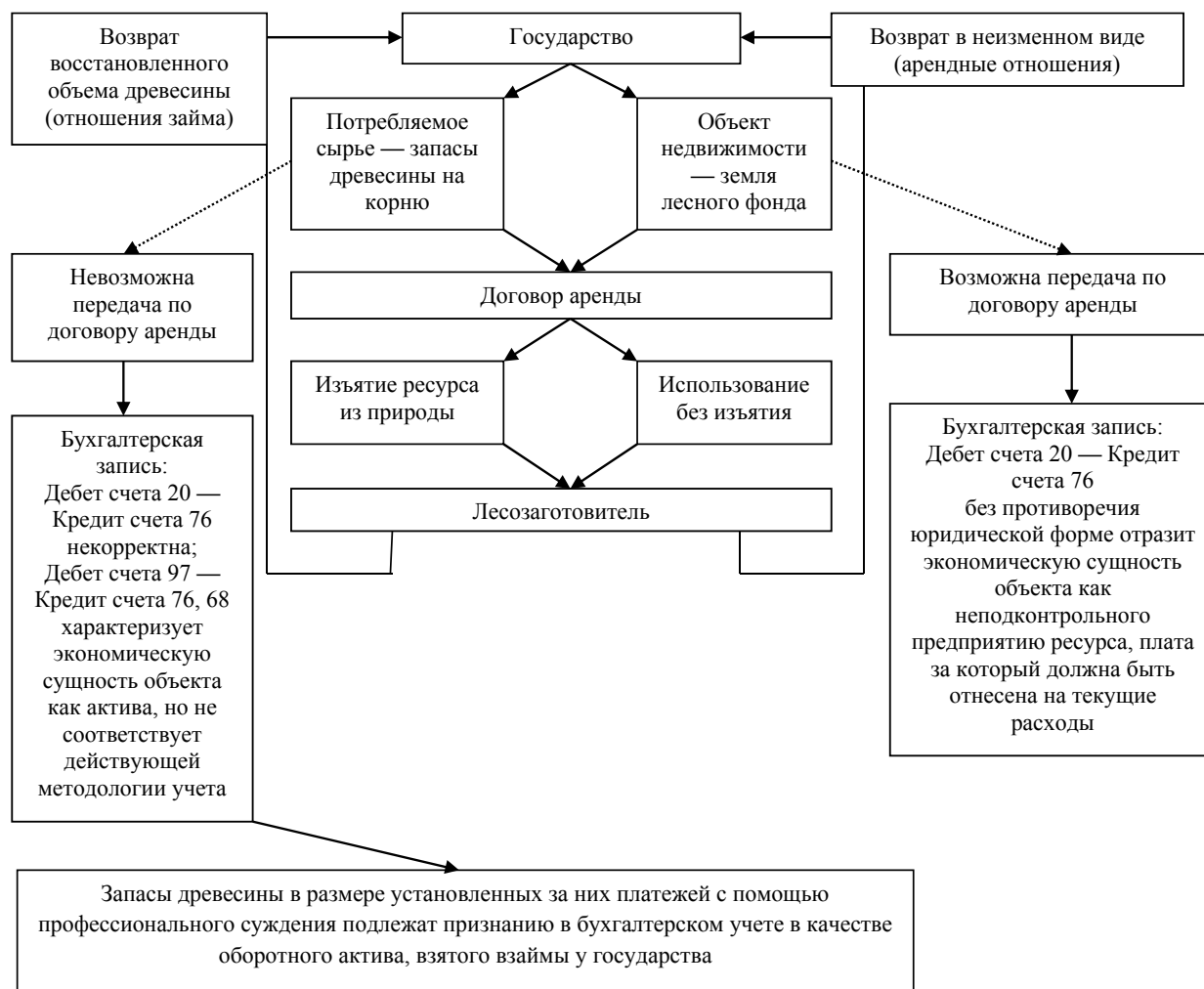


Рис. / Fig. **Взаимосвязь государства и лесозаготовителя по договору аренды лесного участка / The relationship between the state and the logger under the lease of the forest area**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

В РФ нет четкого разделения по структурным частям платы за использование лесного участка под лесозаготовку, однако плата за изымаемую древесину всегда была привязана к предназначенному для заготовки объему — и в плановой, и в рыночной экономике. Соответственно, соблюдение ее сырьевой экономической сущности также обуславливает квалификацию данного объекта учета как природного сырья. В свою очередь, аукционная надбавка — это плата за месторасположение и условия доступности лесного участка, уплачиваемая сверх минимальных ставок, применяемых к предполагаемым объемам заготовки. Следовательно, ее назначение позволяет признать в ней саму арендную плату за используемый участок земли лесного фонда, принадлежащий государству.

Взаимосвязи между лесозаготовителем и государством и результат ее экономической переквалификации представлены на рисунке.

Приведенная модель отношений государства с лесозаготовителями демонстрирует, что сменившая советский вариант форма их юридического оформления не в полной мере соответствует заложенной к представлению экономической сущности. Оформляемый договор аренды подтверждает ее лишь наполовину — только в отношении земельного участка, занятого лесом. Вторая половина отношений соответствует сущности вещного займа. Займодавец может передать заемщику вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязан возвратить займодатцу аналогичные вещи того же рода и качества¹⁵. Это полностью характеризует экономическую сущ-

¹⁵ ГК РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ. ст. 807. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ade1a56b9fd08842b5355739ce8b3618593c5f83 (дата обращения: 17.09.2019).

ность современных отношений государства и лесозаготовителя по аренде леса, предоставляемого под лесозаготовку. Лес заготавливается и используется по усмотрению предприятия. По окончании срока аренды подлежит возврату тот же самый участок леса. Однако содержать он будет вновь посаженные деревья, поскольку обязанность лесовосстановления возложена на предприятие, осуществляющее заготовку древесины. Поэтому для приведения юридического оформления и экономического содержания отношений между государством и организацией по поводу заготовки древесных ресурсов в максимально возможное соответствие с целью их корректного отражения в учете необходимо применение профессионального суждения. Передаваемый государством лесозаготовителю лесной участок должен быть квалифицирован как совокупность разных природных ресурсов, поступающих по одному договору аренды, — собственно сам непотребляемый участок земли, занятый лесом, и древесина на корню, произрастающая на этом участке. В противном случае в бухгалтерском учете при привычном для российской практики использовании допущения тождества формы и содержания не формируется должного объема полезных для пользователей сведений по существенному и значимому для лесозаготовительной отрасли ресурсу. Выделенные для заготовки запасы лесных ресурсов как объект учета согласно действующей учетной методологии отсутствуют как в бухгалтерских регистрах, так и в балансе. Пользователи могут оценить только кадастровую стоимость лесного участка и величину арендной платы за его использование, которая при выполнении действующих методологических предписаний содержит и стоимость природного сырья.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие российской методологии учета в настоящее время осуществляется в условиях гармонизации с МСФО. Главной их идеей является формирование информации, полезной для принятия экономических решений любыми пользователями. Вынесение вердикта о полезности данных, включаемых в финансовую отчетность, отнесено к сфере профессионального мнения бухгалтера, ориентиром в принятии которого должно служить превалирование экономической сущности над юридической формой. Российскими нормативными актами также предусмотрено считать имущественную обособленность лишь допущением (п. 5 ПБУ 1/2008), а приоритет содержания над формой обязательным требованием (п. 6 ПБУ 1/2008).

Изменение экономической реальности приводит к смене сути отношений по поводу задействованных ресурсов, что обуславливает и изменение формы их документальной фиксации. Однако при осуществлении подобного перехода важным является сохранение соответствия новой юридической формы новому экономическому содержанию. На практике данное условие является труднодостижимым, поэтому задача подобных научных исследований — выявлять эти изменения и подавать информацию для соответствующего внесения изменений в смежную с экономикой науку — юриспруденцию.

Что касается лесозаготовительной отрасли, то здесь налицо произошедшая, но неучтенная полностью в юридическом оформлении смена экономической сути отношений государства и лесозаготовителей, что приводит к некорректному отражению данных о лесных ресурсах в учете и отчетности.

В итоге исследования были сделаны следующие выводы:

- выделенная государством земля лесного участка под древостоем должна быть признана объектом недвижимости, за который начисляется и уплачивается арендная плата, относимая на текущие расходы лесозаготовителя бухгалтерскими записями, предписываемыми федеральными стандартами;
- запасы древесины на корню, поступившие в распоряжение предприятия для заготовки, целесообразно расценивать как взятые в займы у государства на условиях аренды лесного участка движимое имущество природного характера.

Обозначенный подход к идентификации как нельзя лучше отражает экономическую суть исследуемого объекта. В его рамках отсутствуют и препятствия признать запасы полученного древостоя активом: древесина на корню экономически подконтрольна лесозаготовительному предприятию, поскольку имеется договор лесопользования на ее заготовку, и нет сомнений в том, что основной источник дохода ожидается в будущем к поступлению именно от использования полученных лесоматериалов.

Таким образом, современная специфика отношений при осуществлении лесозаготовительной деятельности в РФ обуславливает бухгалтерскую трактовку экономической сути заключаемого договора аренды лесного участка как имущественного займа древесины на корню для целей ее коммерческой заготовки в условиях аренды земли государственного лесного фонда. Впоследствии ее целесообразно закрепить официально.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Abdikeev N.M., Bogachev Y.S., Trifonov P.V., Moreva E.L., Sopilko N.Y., Scherbakova N.S. The calculation of the cost of intangible assets based on intellectual property. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*. 2018;9(7):1737–1748.
2. Glaum M., Baetge J., Grothe A., Oberdörster T. Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. 2013;22(1):79–116. DOI: 10.1080/09638180.2011.558301
3. Hales J. The future of accounting is now. *CPA Journal*. 2018;88(7):6–9.
4. Баранов П.П., Устинова Я.И. Информационные ограничения российской концепции бухгалтерского учета деловой репутации и вектор ее развития. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(6):38–50.
5. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интеллектуальный капитал и его роль в оценке устойчивости экономического субъекта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(6):28–37.
6. Кувалдина Т.Б. Порядок исправления ошибок в бухгалтерской отчетности. *Все для бухгалтера*. 2013;275(5):17–24.
7. Сафонова И.В., Сильченко А.Д. Фальсификация финансовой отчетности: понятие и инструменты выявления. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(6):37–49. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–6–37–49
8. Полисюк Г.Б., Корчагина Л.М. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;250(4):44–52.
9. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент обеспечения прозрачности ведения хозяйственной деятельности экономических субъектов. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(2):69–77.
10. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. *Вестник СПбГУ. Серия 5: Экономика*. 2014;(4):56–75.
11. Петрова А.Н. Финансовая отчетность, ориентированная на инвесторов. *Российское предпринимательство*. 2012;202(4):95–100.
12. Луканина А.В. Анализ базовых категорий МСФО в рамках принципа приоритета содержания над формой. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):28–40.
13. Пятов М.Л. Принцип приоритета содержания над формой в России. *БУХ. ИС*. 2006;(11):12–13.
14. Звягин С.А. Вуалирование и фальсификация бухгалтерской отчетности. *Бухгалтер и закон*. 2005;74(2):5–10.
15. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой: теория и практика. *Все для бухгалтера*. 2007;205(13):47–53.
16. Морозова Е.В. Договор аренды лесного участка при лесозаготовках как объект финансового учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;225(27):31–41.
17. Куликова Л.И. Вуалирование и фальсификация финансовой отчетности: историко-эволюционный аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;164(14):56–68.
18. Давыдова О.А. Профессиональное суждение как элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. *Дискуссия*. 2017;84(10):16–22.
19. Лианский М.Е. Анализ перспектив профессионального суждения бухгалтера. *Аудит и финансовый анализ*. 2006;(4):14–19.
20. Грей Дж.А. Канадский опыт организации лесных концессий. *Устойчивое лесопользование*. 2004;3(1):28–35.

REFERENCES

1. Abdikeev N.M., Bogachev Y.S., Trifonov P.V., Moreva E.L., Sopilko N.Y., Scherbakova N.S. The calculation of the cost of intangible assets based on intellectual property. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*. 2018;9(7):1737–1748.
2. Glaum M., Baetge J., Grothe A., Oberdörster T. Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. 2013;22(1):79–116. DOI: 10.1080/09638180.2011.558301
3. Hales J. The future of accounting is now. *CPA Journal*. 2018;88(7):6–9.
4. Baranov P.P., Ustinova Ya.I. Information limitations of the Russian concept of business reputation accounting and the vector of its development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(6):38–50. (In Russ.).

5. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Intellectual capital and its role in assessing the sustainability of an economic entity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(6):28–37. (In Russ.).
6. Kuvaldina T.B. The procedure for correcting errors in the financial statements. *Vse dlya bukhgaltera = Everything for an Accountant*. 2013;275(5):17–24. (In Russ.).
7. Safonova I.V., Silchenko A.D. Falsification of financial statements: Concept and tools of identification. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(6):37–49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–6–37–49
8. Polisyuk G.B., Korchagina L.M. Accounting (financial) reporting: The problem of identifying information distortion. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;250(4):44–52. (In Russ.).
9. Mizikovskii I.E., Bazhenov A.A. Accounting (financial) reporting as a tool to ensure transparency of economic activities of economic entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(2):69–77. (In Russ.).
10. Pyatov M.L. Evolution of accounting methodology within the company's balance sheet model. *Vestnik SPbGU. Seriya 5: Ekonomika. = Bulletin of Saint Petersburg University. Series 5: Economics*. 2014;(4):56–75. (In Russ.).
11. Petrova A.N. Investor-oriented financial statements. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Entrepreneurship*. 2012;202(4):95–100. (In Russ.).
12. Lukanina A.V. Analysis of basic categories of IFRS within the principle of priority of the contents over the form. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;374(32):28–40. (In Russ.).
13. Pyatov M.L. The principle of the substance priority over the form in Russia. *BUKh. IS*. 2006;(11):12–13. (In Russ.).
14. Zvyagin S.A. Veiling and falsification of financial statements. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*. 2005;74(2):5–10. (In Russ.).
15. Lugovskoi D.V., Olomskaia E.V., Molodtsova Yu.N. Priority of economic content over legal form: Theory and practice. *Vse dlya bukhgaltera = Everything for an Accountant*. 2007;205(13):47–53. (In Russ.).
16. Morozova E.V. The lease agreement of the forest area in logging as an object of financial accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2012;225(27):31–41. (In Russ.).
17. Kulikova L.I. Veiling and falsification of financial statements: historical and evolutionary aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;164(14):56–68. (In Russ.).
18. Davydova O.A. Professional judgment as an element of the accounting regulatory system. *Diskussiya = Discussion*. 2017;84(10):16–22. (In Russ.).
19. Lianskii M.E. Analysis of prospects of professional judgment of the accountant. *Audit i finansovyi analiz = Auditing and financial analysis*. 2006;(4):14–19. (In Russ.).
20. Gray J.A. The Canadian experience of the organization of forest concessions. *Ustoichivoe lesopol'zovanie = Sustainable Forest Management*. 2004;3(1):28–35. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Лариса Геннадьевна Уляшева — старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Института экономики и финансов, Сыктывкарский государственный университет имени Питирима Сорокина, Сыктывкар, Россия
Larisa08041976@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Larisa G. Ulyasheva — senior lecturer, Department of Accounting and Auditing, Institute of Economics and Finance, Pitirim Sorokin Syktyvkar State University, Syktyvkar, Russia
Larisa08041976@mail.ru

Статья поступила в редакцию 27.08.2019; после рецензирования 03.10.2019; принята к публикации 27.11.2019. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 27.08.2019; revised on 03.10.2019 and accepted for publication on 27.11.2019.

The author have read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-69-79
УДК 004.7,657(045)
JEL M40, M49

Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите

А.А. Баев^а, В.С. Левина^б, А.В. Реут^с, А.А. Свидлер^д, И.А. Харитонов^е, В.В. Григорьев^ф
Финансовый университет, Москва, Россия
^а <https://orcid.org/0000-0003-0289-9227>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-8408-403>;
^с <https://orcid.org/0000-0003-4472-2219>; ^д <https://orcid.org/0000-0002-3690-783>;
^е <https://orcid.org/0000-0003-3433-9371>; ^ф <https://orcid.org/0000-0002-3384-1979>

АННОТАЦИЯ

За последнее десятилетие популярность блокчейн-технологий значительно возросла, изменив не только экономическую среду, но и определив новые подходы к управлению бизнесом. Настоящая статья посвящена инновационным направлениям в области бухгалтерского учета и аудита благодаря развитию блокчейн-технологий, поскольку данная технология может оказать влияние на целые отрасли, включая финансовый сектор. Переход к финансовой системе со значительным элементом блокчейна открывает множество возможностей для профессии бухгалтера, когда навыки аудитора будут направлены в большей мере на рассмотрение вопросов более высокого уровня. Методологическая база исследования включает теорию бухгалтерского учета и аудита, а также принципы работы блокчейн-технологий в аспекте их применения в финансах. В работе проведен обзор основных тенденций развития технологии блокчейн в бухгалтерском учете и аудите на основе зарубежных научных статей, а также анализ блокчейн-технологий в сфере финансов. Сформированы выводы о степени применимости данной технологии в РФ, отражены основные проблемы, риски и преимущества от внедрения данной технологии. Результаты исследования предназначены для разработчиков IT-технологий и специалистов учетно-аналитического профиля и должны способствовать повышению эффективности систем обработки и обмена большими данными в сфере экономики.

Ключевые слова: аудит; безопасность системы; блокчейн; бухгалтерский учет; минимизация рисков утечки данных; снижение затрат

Для цитирования: Баев А.А., Левина В.С., Реут А.В., Свидлер А.А., Харитонов И.А., Григорьев В.В. Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):69-79. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-69-79

ORIGINAL PAPER

Blockchain Technology in Accounting and Auditing

А.А. Baev^а, V.S. Levina^б, A.V. Reut^с, A.A. Svidler^д, I.A. Kharitonov^е, V.V. Grigor'ev^ф
Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-0289-9227>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-8408-403>;
^с <https://orcid.org/0000-0003-4472-2219>; ^д <https://orcid.org/0000-0002-3690-783>;
^е <https://orcid.org/0000-0003-3433-9371>; ^ф <https://orcid.org/0000-0002-3384-1979>

ABSTRACT

Over the past few years the popularity of blockchain technology has grown significantly. It is able to make change as the economic environment, as also identifying new approaches to business management. The paper is devoted to innovative aspects that appear and have a tendency to develop in the field of accounting and audit due to the blockchain technologies development. This technology can affect entire industries, and especially the financial sector. The decision to use blockchain in combination with appropriate data analytics can help in accounting processes, as well as in conducting daily transactions involved in the audit. The transition to a financial system with a significant element of the

© А.А. Баев, В.С. Левина, А.В. Реут, А.А. Свидлер, И.А. Харитонов, В.В. Григорьев, 2020

blockchain opens up many opportunities for the profession of an accountant and the skills of the auditor will be focused more on concerning issues of a higher level. The methodological base of the study includes the theory of accounting and auditing, as well as the principles of operation of blockchain technologies in the aspect of their application in finance. The study overviews the main trends in the development of blockchain technology in accounting and auditing based on foreign scientific studies, as well as reviews of blockchain practices in articles by various scientists. The result of this research is an analysis of blockchain technologies in the finance field. The study depicts conclusions about the degree of applicability of this technology in the Russian Federation, reflects the main problems, risks and benefits from the introduction of this technology. This paper may promote an interest to the current professionals in the accounting and auditing field, as well as to professionals working in the range of building data exchange systems between employees involved in working with finances.

Keywords: audit; system security; blockchain; accounting; data leakage risk minimization; cost reduction

For citation: Baev A.A., Levina V.S., Reut A.V., Svidler A.A., Kharitonov I.A., Grigor'ev V.V. Blockchain technology in accounting and auditing. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):69-79. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-69-79

ВВЕДЕНИЕ

Современные технологические достижения, такие как интернет вещей, искусственный интеллект, развитие IT-структуры и big data («большие данные» — область, рассматривающая способы анализа, систематического извлечения информации или иные способы работы с наборами данных, которые слишком велики или сложны, чтобы ими можно было оперировать с помощью традиционного прикладного программного обеспечения для обработки данных) не только ведут нас к глобальной цифровой эволюции, но в то же время становятся причиной структурных изменений и перестроек во многих профессиях. Программный продукт MS Excel, платформы планирования общеорганизационных ресурсов (ERP) и оцифровка бухгалтерской информации по мере своего развития постепенно внедрялись и использовались в бухгалтерском учете на протяжении многих лет. Блокчейн — это новый инструмент, который должен быть включен в набор инструментов бухгалтера и аудитора [1].

Первоначально блокчейн использовался в сфере криптовалют. Однако эта система великолепно подходит для работы с самыми различными данными, в частности с финансовыми. Это привело к массовым обсуждениям экономистами и аналитиками будущего сертифицированных бухгалтеров и аудиторов, так как, по мнению ряда специалистов, ее внедрение может стать угрозой занятости для людей этих профессий, а также повлиять на аудит, кибербезопасность, финансовое планирование и анализ [2]. С другой стороны, перечень функций бухгалтеров и аудиторов уже сдвигается от простого заполнения документов и внесения данных о хозяйственных операциях в информационную систему в сторону формирования профессиональных суждений (что является особен-

но актуальным при переходе к применению МСФО на территории России) и принятия управленческих решений, требующих всесторонней оценки внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на хозяйственную ситуацию в каждом конкретном случае. Следовательно, блокчейн можно рассматривать как инструмент, перенимающий «отмирающие» профессиональные функции и ускоряющий данный переход.

Блокчейн-технология основана на учете. Он записывает и хранит активы, обязательства, транзакции и предоставляет методы учета движения денежных средств и сверки счетов. Это является «естественным» для бухгалтерской сферы деятельности, которая в настоящее время во многом полагается на бумажные носители для выполнения учетных функций с целью обеспечения соответствия нормативным требованиям. Хотя этот процесс громоздок, аудиторам пока что требуются бумажные носители, а то, как составляются бухгалтерские записи, всегда интересно аудиторам [1].

Организации, включая ведущие компании в области консалтинга, входящие в «большую четверку», уже делают шаги навстречу внедрению в свою деятельность блокчейна и становится все более очевидным, что блокчейн важен для бухгалтеров организаций разных отраслей. Технология имеет важные последствия для учетных информационных систем, в частности в вопросах консолидации и передачи информации об операциях конечным пользователям. Также важно, чтобы фундаментальные различия между различными вариантами блокчейна были поняты и применены к бизнес-ландшафту.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Исследованию технологии блокчейн посвящены работы многих зарубежных и отечественных уче-



Рис. 1 / Fig.1. Сводный вид блокчейна / Blockchain summary view

Источник / Source: разработано авторами на основе [4] / developed by authors on [4].

ных. Авторами статьи были обобщены взгляды на перспективность применения данной технологии с целью повышения эффективности бухгалтерского учета и аудита.

Блокчейн представляет собой децентрализованную систему журналов, разработанную в октябре 2008 г. человеком или лицами, работающими под псевдонимом Сатоши Накамото для облегчения торговли биткоинами. Целями разработки стали решение проблемы дублирования расходов в криптовалютах, обеспечение возможности обмена в среде с низким уровнем доверия без участия третьей стороны, создание распределенного реестра транзакций, который является устойчивым к сбоям, а также обеспечение контроля истории транзакций.

Иными словами, блокчейн — это децентрализованная база данных, позволяющая проверять и передавать информацию в режиме реального времени. Аналогией может быть представление о блокчейне как о гигантской сети Google без его головного офиса, доступной для членов сети, при этом участники получают разные уровни доступа, которые дополняются криптографией и другими инструментами безопасности для защиты информации. Соответственно, блокчейн является цифровым регистром или базой данных, хранящейся в виде системы блоков, где каждый последующий блок содержит в себе зашифрованную информацию о предыдущих блоках, т.е. о совершенных транзакциях (хэшах — коротких результатах шифрования предыдущего блока, записывающихся в хронологическом порядке и просматривающихся всеми, у кого есть доступ к базе данных) [3] (рис. 1). Уникальность системы заключается в том, что каждый блок тесно связан с предыдущим и при изменении даже одной запятой этот хэш изменится, система его не примет, так как внесение правок станет очевидным.

Каждый блок связан с заранее заданным числом предыдущих блоков, он идентифицирует всю информацию, содержащуюся в нем, и проверяется перед добавлением в цепочку без участия сторонней третьей

стороны, контролирующей процесс [5, с. 13–20]. В блокчейне каждый пользователь («узел» или участник) обладает полной записью всего блокчейна, и каждая транзакция должна быть одобрена большинством или консенсусом пользователей. Процесс проверки может быть дорогостоящим в вычислительном отношении в зависимости от количества проверяющих элементов (называемых «узлами») и количества блоков в хэше. Например, в биткоинском блокчейне текущее время проверки составляет 10 минут для каждой транзакции. Эта функция обеспечивает защиту от взлома большинства блокчейнов; содержимое блока не может быть пересмотрено узлами (участниками), и цепочка не может быть изменена после того, как блок был одобрен и добавлен. Цепочка создается в одном хронологическом направлении, но ее можно проверить и прочесть в обоих направлениях [6].

Важно отметить, что процесс проверки может быть настроен в зависимости от выбранной опции цепочки блоков и его суть состоит в том, что участники, добровольно вызвавшиеся быть верификаторами, подтверждают посредством решения сложной математической задачи, что хеш-идентификаторы и информация, на которую ссылаются эти хеш-идентификаторы, являются подлинными. Несмотря на то что эту проверку трудно провести на начальном этапе, после ее утверждения другие узлы могут проверить ее в короткие сроки. Ни один отдельный участник системы не обладает большей властью, чем другой.

Технология блокчейн обладает потенциалом для ускорения развития отрасли бухгалтерского учета за счет снижения затрат на ведение и согласование бухгалтерских книг и обеспечения абсолютной уверенности в отношении прав собственности и истории активов [6].

Использованная для ведения бухгалтерских записей, она существенно упрощает процесс закупок, поскольку позволяет безопасно регистрировать транзакции, обеспечивает беспрецедентную прозрачность и повышает операционную эффективность. Причина в том, что ин-

формация системы блокчейн не хранится в одном месте, она распределена на множестве компьютеров, что обеспечивает безопасность системы и минимизацию всех рисков утечки данных. Для внесения изменений в эту информацию нужно записывать эти изменения в следующий блок, но остальные должны подтвердить корректность данных изменений. Чтобы внести изменения, которые будут «незаконны» по правилам системы, необходимо заполучить 51% майнинговых мощностей, что обычно совершается группой майнеров, контролирующих более 50% хэшрейта сети (скорость, с которой компьютер завершает операцию в биткоин-коде) или вычислительной мощности. В этом случае злоумышленники смогут предотвратить получение новых транзакций подтверждений, что позволит им приостановить платежи между некоторыми или всеми пользователями. Они также смогут отменить транзакции, которые были завершены во время контроля сети ими, т.е. могут дважды совершить расходы по одной единице валюты. Данная ситуация для крупного блокчейна является практически невозможной, для внесения изменения задним числом нужно пересчитать все последующие блоки (в системе блокчейн пересчитать более шести блоков назад невозможно — в мире нет таких вычислительных мощностей) [7].

Следовательно, используя блокчейн, вместо того, чтобы хранить отдельные записи на основе квитанций о транзакциях, компании могут записывать свои транзакции непосредственно в объединенный регистр, создавая взаимосвязанную систему устойчивых учетных записей. Поскольку все записи распределены и криптографически запечатаны, шансы уничтожить или манипулировать ими для сокрытия активности ничтожны. Процедуру можно сравнить с транзакцией, заверенной нотариусом, только в данном случае электронным нотариусом.

Приведенные рассуждения приводят к выводам, что технология блокчейна обещает следующие преимущества бухгалтерским службам:

- сокращение количества ошибок — при попадании данных в блокчейн интеллектуальные контракты делают многие учетные функции автоматическими, уменьшая вероятность человеческой ошибки;
- снижение затрат — блокчейн приведет к повышению эффективности работы бухгалтера и уменьшению количества ошибок, что в среднесрочном периоде будет способствовать снижению затрат на ведение бухгалтерского учета и проверку его корректности;
- уменьшение вероятности мошенничества — чтобы изменить запись в блокчейне, необходимо

сделать одно и то же изменение для всех копий распределенной сети в одно и то же время, что практически почти невозможно;

- сокращение времени на аудит — с помощью интеллектуальных контрактов можно автоматизировать многие функции аудита, а это сократит время, необходимое аудитору для просмотра записей.

Блокчейн как источник доверия может быть чрезвычайно полезен в современной индустрии бухгалтерского учета. Его можно постепенно интегрировать с типичными процедурами бухгалтерского учета: от обеспечения целостности записей до полностью отслеживаемых журналов аудита. Это приведет к тому, что полностью автоматизированный процесс аудита станет реальностью.

Приняв технологию блокчейн, бухгалтерские фирмы смогут предлагать своим клиентам безопасность и сохранность всех бухгалтерских записей, к которым могут обратиться лица, заинтересованные и имеющие право на доступ к этой информации. К таким лицам относятся аудиторы, налоговые органы и другие государственные исполнительные органы, уполномоченные осуществлять контроль в финансовой сфере на уровне предприятий.

Благодаря технологии блокчейн, процесс создания записей и фиксации времени их создания повлияет на бухгалтерский учет таким образом, что все события навсегда останутся сохраненными и неизменными. Документы не смогут быть изменены в течение их жизненных циклов. Бизнес-процессы, охватывающие несколько отделов или даже компаний, будут записанными и полностью отслеживаемыми. Кроме того, смарт-контракты могут привести к тому, что выставленные счета будут оплачиваться автоматически после подтверждения получения товара.

Безусловно, при активном внедрении такой технологии в бухгалтерские процессы встает вопрос повышения квалификации бухгалтеров. Поскольку, с одной стороны, функции бухгалтера на уровне первичной документации сокращаются из-за активной автоматизации учета, а с другой стороны, принцип работы блокчейн обеспечивает большую прозрачность, актуальным становится вопрос о том, какие функции он будет исполнять. Бухгалтеры будут намного меньше расходовать времени на внесение данных в информационную базу, на регистрацию фактов хозяйственной жизни, но больше времени смогут уделять подготовке профессиональных суждений, интерпретации экономического содержания операций и правильного отражения операций в бухгалтерском учете и отчетности. Но для этого необходимо повы-

шать квалификацию бухгалтеров и перестраивать их образ мышления. Бухгалтер должен стать не просто учетным работником, а и профессиональным аналитиком, разбирающимся в экономических процессах своей организации [8].

Технологические изменения могут коснуться и программного обеспечения, используемого счетными работниками. Многие современные учетные системы используют «облачные хранилища» для накопления финансовой информации, которые централизованно размещены в некоторых центрах обработки данных. Блокчейн будет использовать интернет, чтобы дать возможность мелким индивидуальным учетным записям бизнес-уровня и другим базам данных взаимодействовать с базами данных других подобных более мелких (или даже более крупных) бизнес-объектов [1].

Это похоже на доставку почты «от двери до двери» без прохождения через центральное агентство по сбору и распространению, такое как почтовое отделение или курьерская компания. По этим и иным причинам крупные консалтинговые и аудиторские фирмы вкладывают средства в изучение особенностей блокчейна. Если они смогут предложить своим клиентам большую скорость и точность, они сохраняют конкурентное преимущество [9].

В сфере аудита данная технология потенциально может быть полезна при аудите транзакций. В данном случае ключевую роль здесь играет такая характеристика блокчейн, как прозрачность. Она заключается в том, что все одобренные пользователи, в том числе за пределами компании, могут видеть транзакции, а это, в свою очередь, будет способствовать не только снижению объема работы аудиторов, занимающихся выборкой и проверкой транзакций, но позволит им уделять больше внимания другим инструментам контроля транзакций.

Аудит может стать более автоматизированным без необходимости пролистывать бумажные документы. Аудиторы смогут проверять ключевые данные, лежащие в основе финансовой отчетности, сокращая затраты и время для заказчика, соответствие нормативам финансового учета может быть проверено гораздо эффективнее.

На сегодняшний день многие крупные и средние аудиторские фирмы активно начинают изучать сферы применения данной технологии в своей деятельности, занимаются составлением прогнозов и оценкой эффективности ее использования. Так, компания Assurance & Advisory Innovation рассматривает вариант с внедрением технологии блокчейн в свои системы планирования ресурсов (ERP) для задач закупки

и управления отношениями с поставщиками [10]. Они стараются брать пример с компаний, ведущих свою деятельность в сфере IT-технологий. Компании этой сферы давно оценили возможности использования технологии блокчейн непосредственно в своей работе, поскольку они расширяют свои услуги по обеспечению достоверности в таких областях, как кибербезопасность и надежность. Например, организация CPA.com привносит инновационные решения в бухгалтерскую профессию в эпоху цифровых технологий либо в партнерстве с ведущими поставщиками решений, либо непосредственно через свою собственную разработку. CPA.com зарекомендовала себя как идейный лидер в области новых технологий и надежный бизнес-консультант для специалистов-практиков в США с растущим глобальным фокусом.

Консалтинговая компания Ernst & Young (E&Y) была первой, кто начал принимать биткойн в качестве способа оплаты за аудиторские услуги. В апреле 2018 г. E&Y запустила «Анализатор блокчейнов», который поможет командам аудита E&Y анализировать транзакции в блокчейне. Пилотный проект заложил основу для автоматизированных аудиторских проверок активов, обязательств, капитала и интеллектуальных контрактов блокчейна.

Консалтинговая компания KPMG уже с 2016 г. реализует программу «Услуги цифровой книги», чтобы помочь компаниям, предоставляющим финансовые услуги, исследовать приложения блокчейна. Она также заключила партнерское соглашение с компанией Microsoft по созданию инициативы “Digital Ledger Services” с целью определения новых приложений и вариантов использования технологии блокчейн.

Консалтинговая компания PwC начала принимать биткойны в своем офисе в Гонконге в декабре 2017 г. и уже в апреле 2018 г. объявила о своем первом широко распространенном сервисе аудита на основе блокчейн-технологии с зарегистрированными криптографическими компаниями. Служба PwC проверяет услуги блокчейна компании, гарантируя, что они используют технологию правильно и эффективно.

Консалтинговая компания Deloitte занимается блокчейном с 2014 г. запуском Rubix, объявленной как «универсальная программная платформа блокчейна». С тех пор они продолжают диверсифицировать свои предложения, исследуя первоначальные предложения монет (ICO).

Несмотря на множество плюсов для бухгалтерского учета и аудита, необходимо учитывать, что технология блокчейн даже в 2019 г. была недоработанной, не показала себя широко на практике и не лишена

недостатков: на многих блокчейн-платформах присутствовала вероятность ошибок и сбоев. Подчеркнем, что и на сегодняшний день повсеместное использование открытого блокчейн невозможно и в ближайшем времени будет сопровождаться высокими рисками, поэтому старые технологии бухгалтерского учета и аудита на данный момент безопаснее.

Остается открытым вопрос о стоимости внедрения технологии блокчейн в систему бухгалтерского учета. По оценкам специалистов, ее стоимость достаточно высока, ибо внедрение блокчейн-платформы сопровождается необходимостью создания распределенной сети компьютеров для поддержания работы блокчейна, т.е. необходимы существенные материальные и энергетические затраты, а каждый компьютер сети должен выделить достаточно много памяти для хранения всей базы данных [11]. В отличие от смарт-контрактов или «кошельков» речь идет об очень больших объемах информации, так что обычный открытый блокчейн пока будет неэффективен для этих целей. Однако данный фактор должен только поспособствовать совершенствованию технологии, например, продвигать вариант хранения пользователем не блоков с информацией, а хэшей. Сами блоки предполагается хранить в иных местах.

Препятствием к использованию технологии блокчейн в бухгалтерском и налоговом учете является устаревшее законодательство в этой сфере. Например, в Российской Федерации на сегодняшний день все еще слишком много спорных вопросов в учете, а Министерство финансов и Федеральная налоговая служба нередко публикуют разъяснения с различными точками зрения на один и тот же аспект учета. Существующая необходимость ведения двух видов учета (бухгалтерского и налогового) в силу неоднозначности и неопределенности нормативно-правовой базы также служит препятствием для внедрения блокчейн-технологии в этих сферах. Мы утверждаем, что новая технология блокчейн будет выгодна как государству (особенно в налоговой сфере), так как позволит эффективно бороться с мошенничеством, так и расширит возможности контрольных органов исполнительной власти в сфере отслеживания деятельности компаний на предмет незаконной деятельности. Блокчейн позволит вести учет прозрачно и в реальном времени, а уклонение от уплаты налогов станет легко выявляемым и попросту невозможным, если все сделки и транзакции будут оцифрованы и учтены [12]. Данная сеть будет контролировать действия всех сторон и не допустит создания «нежелательных схем».

Из приведенных аргументов следует, как важен процесс внедрения технологии блокчейн в сфере

бухгалтерского учета и аудита. Одним из примеров постепенного использования технологии блокчейн является модель, когда факты хозяйственной деятельности отдельных юридических лиц будут оцифрованы, храниться в блокчейн-системе и отображаться на специальной платформе, которая сама рассчитывает налог этих организаций. Например, факт реализации товара будет попадать в платформу на основании смарт-контрактов (электронных протоколов, встраиваемых в блокчейн), после того как все стороны сделки подтвердят факт согласия. После этого, т.е. обеспечения так называемого консенсуса, данные о сделке будут переданы в регулирующий орган и пропишутся в блокчейн-платформе [13].

По мере того как разработка блокчейнов проникает в сферу бухгалтерского учета и аудита, регуляторные органы, поставщики технологий и лидеры индустрии бухгалтерского учета должны работать вместе и искать способы сделать переход выгодным для всех сторон. Бухгалтеры не являются инженерами и могут не иметь подробных знаний о том, как работает блокчейн. Но им нужно знать, как работать в блокчейне и учитывать влияние блокчейна на их бизнес.

Первым шагом в предоставлении бухгалтерских и аудиторских услуг с поддержкой блокчейнов является возможность использовать технологию блокчейнов в каждом конкретном случае. Прежде чем это произойдет, бухгалтеры должны понять различия между общедоступным и частным блокчейном. Нет единой блокчейн-системы; скорее есть сотни различных вариантов, доступных для частных лиц и предприятий. Публичный блокчейн, который поддерживает криптовалюту биткойн, позволяет любому присоединиться, просто загрузив программное обеспечение на свой компьютер. Однако большинство организаций и физических лиц не выбирают этот вариант. Бухгалтеры, скорее всего, выберут частную цепочку блоков из-за проблем с конфиденциальностью и утилитами.

Приведенный *рис. 2* иллюстрирует, как можно построить и настроить частный блокчейн, когда организатор имеет доступ не только к информации приглашенных участников, но и предоставляет бухгалтеру доступ к соответствующим данным от приглашенных участников.

Частные блокчейны накладывают ограничения на то, кто может присоединиться к сети, и практические примеры частных блокчейнов уже можно найти на рынке бухгалтерских услуг. В дополнение к программному обеспечению, производимому в настоящее время фирмой IBM и другими компаниями, несколько крупных корпораций, в том числе FedEx, Maersk, Wal-

Mart, UPS и British Airways, уже экспериментируют и используют технологию блокчейна для улучшения производительности цепочки поставок, информации и отчетности. Причем частные блокчейны обеспечивают разные уровни доступа и редактирования разным пользователям.

От того, какие функции организатор хочет реализовать, какие типы информации хранятся и распространяются через блокчейн, какие уровни доступа требуются различным заинтересованным сторонам, частные блокчейны представляются наиболее логичным и удобным вариантом для бизнеса. В таблице показаны некоторые их преимущества. Одним из крупных потенциальных преимуществ частного блокчейна является сокращение времени, затрачиваемого на подтверждение и проверку информации. Когда блоки добавляются в цепочку блоков и утверждаются, каждый утвержденный блок информации затем публикуется для просмотра всеми участниками сети. Если информация в блокчейне проверена и подтверждена участниками сети, дополнительного подтверждения не требуется. В этом сценарии, особенно когда сети блокчейнов становятся широко реализованными, становится возможным увидеть будущее состояние, когда время подтверждения транзакции будет значительно уменьшено, либо этот процесс подтверждения будет полностью автоматизирован.

Хотя большинство процессов бухгалтерского учета еще не перенесено на платформы блокчейна, учитывая увеличение количества бизнес-процессов с использованием блокчейна, это неизбежно изменится [14]. Пока что многие из организаций, внедривших блокчейн, являются крупными компаниями, но это схоже с аналогичными моделями внедрения других новых технологий.

Примером внедрения блокчейн-технологии в бухгалтерский учет может служить такая система, как "Request", возможности и области применения которой широки и интересны. Преимущества системы многочисленны: от онлайн-платежей и выставления счетов до ведения бухгалтерского учета и аудита, не забывая о возможных приложениях к «Интернету вещей» (Internet of things).

Процесс выставления счетов посредством системы "Request" состоит в том, что компании делятся своими счетами в децентрализованной книге: устраняется дублирование счетов между двумя сторонами, уменьшается риск потери счета. Далее происходит подключение счетов к оплате через систему, в результате компания получает уверенность, что счет будет проверен получателем за короткий промежуток



Рис. 2 / Fig. 2. Простой приватный блокчейн / Simple private blockchain

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

времени. Плательщик, в свою очередь, немедленно обнаруживает платежный запрос и решает заплатить сейчас или получить напоминание об этом запросе позже.

В плане автоматизации "Request" действует как уникальный источник для систем учета. Счет регистрируется не в двух независимых учетных системах, а в одной универсальной книге. "Request" становится общей бухгалтерской книгой для счетов, к которым подключены бухгалтерские программы. Если запрос отменен, обе системы автоматически обновляются и отменяется необходимость проведения процедур выверки банковских счетов. Информация о том, оплачен запрос или ожидает оплаты, поступает сразу.

Благодаря автоматическому учету цифровых счетов и мгновенному обнаружению платежей появляется возможность получать финансовые отчеты в режиме реального времени. Нет необходимости ждать конца месяца или года, чтобы узнать о финансовом состоянии компании, а с помощью постоянно обновляющейся информации компания может легко заверить своих акционеров, банки, а также инвесторов в том, что она в состоянии погасить финансовый кредит и получить прибыль.

Если в настоящее время, чтобы получить кредит, организация собирает целый пакет документов, копирует и заверяет у юриста большинство из них, с внедрением технологии ситуация меняется. Все необходимые финансовые документы находятся на единой платформе и нет необходимости ждать, пока

**Преимущества использования блокчейна для бухгалтера /
Advantages of using blockchain for an accountant**

Свойство (признак) / Property (attribute)	Преимущества для бухгалтера / Advantages for an accountant	Преимущества для заказчика / Advantages for the customer
Передача информации в режиме реального времени / Real-time information transfer	Способность выполнять аналитические процедуры и проверки данных в режиме реального времени / Ability to perform analytical procedures and real-time data verification	Большая уверенность в точности данных, так как информация доступна в режиме реального времени / Greater confidence in the accuracy of the data, as information is available in real time
Проверка данных участниками сети / Data verification by network participants	Необходимость подтверждений и проверок уменьшена, но не устранена / The need for confirmations and checks is reduced but not eliminated	Меньше времени, затрачиваемого на проведение платежа или разрешение спорных ситуаций / Less time spent on making a payment or resolving disputes
Дифференцированные уровни доступа / Differentiated Access Levels	Возможность присоединиться к частной сети блокчейн для аудита и изучения информации в режиме, близком к реальному времени / The ability to join a private blockchain network for auditing and studying information in close real-time mode	Возможность добавлять разных пользователей, не раскрывая всю информацию всем сторонам / The ability to add different users without revealing all the information to all parties

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

банк внимательно изучит все документы на получения кредита.

Аудит финансовой отчетности компании на сегодняшний день — ежегодный долгий и болезненный процесс, поскольку аудиторская фирма имеет доступ только к документообороту, не имея доступа к общей базе данных проверяемой компании. Благодаря общей бухгалтерской книге системы “Request” транзакции могут проверяться в режиме реального времени с помощью интеллектуального алгоритма. Это полностью меняет то, как проводится аудит сегодня.

Система “Request” обеспечивает четкую и прочную основу для «Интернета вещей». Она способна предоставить платежную систему, обрабатывающую условия авансовых платежей (поздние платежи, первоначальный взнос, налоги). С помощью “Request” органы власти и учреждения могут публиковать свои расходы в Главной книге. Блокчейн обеспечивает прозрачность и доверие, открывая и публикуя данные для общественности.

Примерами использования блокчейн-технологии могут служить проекты Европейского центрального банка и Банка Японии. Эти организации опубликовали совместную серию отчетов, в которых показывают, как распределенная бухгалтерская технология (DLT) на базе блокчейн способна создать новые механизмы расчетов ценных бумаг, производить операции в несвязанных друг с другом реестрах. В их последнем отчете рассматривается технология «поставка против

платежа» (DvP), используемая во внебиржевых и биржевых сделках и подразумеваемая одновременный обмен ценных бумаг на денежные средства. Основатели проекта создали прототипы рабочей технологии, основанные на платформах Corda, Elements и Hyperledger Fabric. Ими было обнаружено, что в распределенной бухгалтерской системе технология DvP может осуществляться между несвязанными друг с другом реестрами. В то же время новый метод проведения сделок может негативно влиять на скорость обработки данных, так как требует временной блокировки активов. При этом в системе отсутствует синхронизация, из-за чего возникает риск потери активов, если один из участников сделки не будет соблюдать все этапы транзакции. Ради справедливости отметим, что в отчете, опубликованном в сентябре 2017 г., сказано, что новая технология пока полностью к внедрению не готова [15].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предположение об исчезновении таких профессий, как бухгалтер и аудитор с внедрением технологии блокчейн, является поспешным и спорным выводом.

Можно провести аналогию с примерами внедрения других новых технологий: появление персональных компьютеров, затем ERP-систем, а также облачных вычислений только внесло коррективы в работу бухгалтера, но не сделало эту профессию несущественной. Так же можно говорить и о технологии блокчейн.

На этапе первоначального использования данной технологии работа аудитора и бухгалтера, конечно, подвергнется изменениям, ибо изменится механизм выполнения конкретных учетных задач, но не исчезнет сама потребность в квалифицированных специалистах в данных сферах деятельности [16].

Это не отменяет факта, что специалисты учета не должны следить за новыми тенденциями и разработками в области блокчейн. Они обязаны оценивать потенциальное влияние данной технологии на многие аспекты своей работы. В настоящее время ряд крупных аудиторских компаний тратят время и деньги на изучение технологии блокчейн, а знание основ работы

на данной платформе является принципиальным требованием к потенциальным сотрудникам этих компаний. Заметим, что Австралия, Япония, Швейцария и другие страны уже активно занимаются актуализацией или созданием новой законодательной базы в сфере налогообложения в отношении дохода юридических лиц, которая будет учитывать внедренную технологию блокчейн. Для России важно уже сейчас при формировании законодательной базы привлечь крупные аудиторские фирмы, имеющие опыт работы с блокчейн, чтобы они участвовали в разработке норм, проводя активную исследовательскую работу в этом направлении.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Rindasu S.-M. Blockchain in accounting: Trick or treat? *Quality — Access to Success*. 2019;170(20):143–147.
2. Одинцова Т.А., Рура О.В. Трансформация бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества. *Формирование цифровой экономики и промышленности: новые вызовы*. 2018;(1):41–61. DOI: 10.18720/IEP/2018.2/2
3. Пряников М.М., Чугунов А.В. Блокчейн как коммуникационная основа формирования цифровой экономики: преимущества и проблемы. *International Journal of Open Information Technologies*. 2017;(6):49–55.
4. Somasundaram R., Quamrul H. Regional: Development of a global e-government procurement architecture using blockchain technology. Asian Development Bank. 2018. 47 p. URL: https://www.adb.org/sites/default/files/project-documents/47192/47192-001-tacr-en_4.pdf (дата обращения: 17.04.2019).
5. Attaran M., Gunasekaran A. Blockchain principles, qualities, and business applications. *Applications of blockchain technology in business*. Bakersfield, California: California State University; 2019. 112 p.
6. Kwilinski A. Implementation of blockchain technology in accounting sphere. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2019;23(2). URL: <https://www.abacademies.org/articles/Implementation-of-Blockchain-Technology-in-Accounting-Sphere-1528-2635-23-SI-2-412.pdf> (дата обращения: 01.06.2019).
7. Bonson E., Bednarova M. Blockchain and its implications for accounting and auditing. *Meditari Accountancy Research*. 2019;(5):725–740.
8. Сурикова Е.А. К вопросу о профессиональном суждении бухгалтера. *Актуальные проблемы и перспективы развития экономики: российский и зарубежный опыт*. 2018;(18):14–17.
9. O’Leary D.E. Configuring blockchain architectures for transaction information in blockchain consortiums: The case of accounting and supply chain systems. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*. 2017;24(4):138–147.
10. Rückeshäuser N. Do we really want blockchain-based accounting? Decentralized consensus as enabler of management override of internal controls. 13th Int. Conf. on Wirtschaftsinformatik, February 12–15. 2017:16–30. St. Gallen, Switzerland. URL: <https://wi2017.ch/images/wi2017-0112.pdf> (дата обращения: 25.05.2019).
11. Варданян С.А. Базисные векторы развития бухгалтерского учета и аудита на основе блокчейн-технологии в условиях цифровой экономики. *Научное обозрение: теория и практика*. 2017;(11):23–27.
12. Негодонова Т.А., Гайдук Н.В. Технология blockchain и бухгалтерский учет. Мат. VIII Междунар. форума «Информационное общество: современное состояние и перспективы развития», 23–27 июля. 2018;33–36. Краснодар: КубГАУ. URL: <https://kubsau.ru/upload/iblock/e48/e4830fbae0955315bea9ba3b57d4ccsec.pdf> (дата обращения: 25.05.2019).
13. Циклаури Г. Перспективы использования технологии Blockchain в финансовом секторе экономики. *Вестник Московской международной высшей школы бизнеса (МИРБИС)*. 2018;13(1):45–50. DOI: 10.25634/MIRBIS.2018.1.6
14. Радюкова Я.Ю., Колесниченко Е.А., Епифанова С.О. Блокчейн: перспективы развития и проблемы внедрения. *Известия Юго-Западного государственного университета*. 2018;78(3):120–127.
15. Tan B.S., Low K.Y. Blockchain as the database engine in the accounting system. *Australian Accounting Review*. 2019;(2):312–318.

16. Егорова С.Е., Богданович И.С. Перспективы применения информационных технологий в бухгалтерском учете в условиях глобализации бизнеса. *Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки*. 2019;12(6):38–46.

REFERENCES

1. Rindasu S.-M. Blockchain in accounting: Trick or treat? *Quality — Access to Success*. 2019;170(20):143–147.
2. Odintsova T.A., Rura O.V. Transformation of accounting in the digital economy and information society. *Formirovanie tsifrovoy ekonomiki i promyshlennosti: novye vyzovy = Shaping the Digital Economy and Industry: New Challenges*. 2018;(6):41–61. (In Russ.). DOI: 10.18720/IEP/2018.2/2
3. Pryanikov M.M., Chugunov A.V. Blockchain as the communication basis for the digital economy: Advantages and problems. *International Journal of Open Information Technologies*. 2017;(6):49–55. (In Russ.).
4. Somasundaram R., Quamrul H. Regional: Development of a global e-government procurement architecture using blockchain technology. Asian Development Bank. 2018. 47 p. URL: https://www.adb.org/sites/default/files/project-documents/47192/47192-001-tacr-en_4.pdf (дата обращения: 17.04.2019).
5. Attaran M., Gunasekaran A. Blockchain principles, qualities, and business applications. Applications of blockchain technology in business. Bakersfield, California: California State University; 2019. 112 p.
6. Kwilinski A. Implementation of blockchain technology in accounting sphere. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2019;23(2). URL: <https://www.abacademies.org/articles/Implementation-of-Blockchain-Technology-in-Accounting-Sphere-1528-2635-23-SI-2-412.pdf> (accessed on 01.06.2019).
7. Bonson E., Bednarova M. Blockchain and its implications for accounting and auditing. *Meditari Accountancy Research*. 2019;(5):725–740.
8. Surikova E.A. To the question of the Accountant's professional judgment. *Aktual'nye problemy i perspektivy razvitiya ekonomiki: Rossiiskii i zarubezhnyi opyt = Actual Problems and Prospects of Economic Development: Russian and Foreign Experience*. 2018;(18):14–17. (In Russ.).
9. O'Leary D.E. Configuring blockchain architectures for transaction information in blockchain consortiums: The case of accounting and supply chain systems. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*. 2017;24(4):138–147.
10. Rückeshäuser N. Do we really want blockchain-based accounting? Decentralized consensus as enabler of management override of internal controls. 13th Int. Conf. on Wirtschaftsinformatik, February 12–15. 2017:16–30. St. Gallen, Switzerland. URL: <https://wi2017.ch/images/wi2017-0112.pdf> (accessed on 25.05.2019).
11. Vardanyan S.A. Basic vectors of accounting and audit development based on blockchain technology in the conditions of the digital economy. *Nauchnoe obozrenie: teoriya i praktika = Scientific Review: Theory and Practice*. 2017;(11):23–27. (In Russ.).
12. Negodonova T.A., Gaiduk N.V. Blockchain technology and accounting. In: Proc. 8th Int. forum “Information society: Current state and development prospects”, July 23–27. 2018;33–36. Krasnodar: KubSAU. URL: <https://kubsau.ru/upload/iblock/e48/e4830fbae0955315bea9ba3b57d4ccecc.pdf> (accessed on 25.05.2019). (In Russ.).
13. Tsiklauri G.M. Prospects of technology blockchain in the industry internet of things. *Vestnik Moskovskoi mezhdunarodnoi vysshei shkoly biznesa (MIRBIS) = Bulletin of the Moscow International Higher School of Business (MIHSB)*. 2018;(1):45–50. (In Russ.). DOI: 10.25634/MIRBIS.2018.1.6
14. Radyukova Ya. Yu., Kolesnichenko E.A., Epifanova S.O. Blockchain: Development prospects and implementation challenges. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta = Proceedings of the Southwest State University*. 2018;22(3):120–127. (In Russ.).
15. Tan B.S., Low K.Y. Blockchain as the database engine in the accounting system. *Australian Accounting Review*. 2019;(2):312–318.
16. Egorova S.E., Bogdanovich I.S. Prospects for using information technology in accounting in globalized business. *Nauchno-tehnicheskie ведомости SPbGPU. Ekonomicheskie nauki = Scientific and Technical Statements of SPbSPU. Economics*. 2019;12(6):38–46. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Антон А. Баев — студент 2-го курса магистратуры, Финансовый университет, Москва, Россия
Antonbaev1996@yandex.ru

Виталия Сергеевна Левина — студентка 2-го курса магистратуры, Финансовый университет, Москва, Россия
levina.vita111@gmail.com

Анастасия Владимировна Реут — студентка 2-го курса магистратуры, Финансовый университет, Москва, Россия
Avr.ru@inbox.ru

Александр Александрович Свидлер — студент 2-го курса магистратуры, Финансовый университет, Москва, Россия
svidler.sasha@mail.ru

Игорь Алексеевич Харитонов — студент 2-го курса магистратуры, Финансовый университет, Москва, Россия
Kharitonov_igor@yahoo.com

Владимир Викторович Григорьев — доктор экономических наук, профессор Департамента корпоративных финансов и корпоративного управления, Финансовый университет, Москва, Россия
vv_grigoriev@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Anton A. Baev — 2nd year student of magistracy, Financial University, Moscow, Russia
Antonbaev1996@yandex.ru

Vitaliya S. Levina — 2nd year student of magistracy, Financial University, Moscow, Russia
levina.vita111@gmail.com

Anastasia V. Reut — 2nd year student of magistracy, Financial University, Moscow, Russia
Avr.ru@inbox.ru

Alexander A. Svidler — 2nd year student of magistracy, Financial University, Moscow, Russia
svidler.sasha@mail.ru

Igor' A. Kharitonov — 2nd year student of magistracy, Financial University, Moscow, Russia
Kharitonov_igor@yahoo.com

Vladimir V. Grigor'ev — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Corporate Finance and Corporate Governance, Financial University, Moscow, Russia
vv_grigoriev@mail.ru

Заявленный вклад авторов:

Баев А.А. — подготовка текста статьи.

Левина В.С. — обзор литературы, подготовка текста статьи.

Реут А.В. — создание рисунков, подготовка текста статьи.

Свидлер А.А. — формирование выводов, подготовка текста статьи.

Харитонов И.А. — анализ источников, подготовка текста статьи.

Григорьев В.В. — формирование целей и задач статьи, подготовка текста.

Authors declared contribution:

Bayev A.A. — text preparation for the article.

Levina V.S. — literature review, text preparation for the article.

Reut A.V. — creation of drawings, text preparation for the article.

Svidler A.A. — formation of conclusions, text preparation for the article.

Kharitonov I.A. — analysis of sources, text preparation for the article.

Grigor'ev V.V. — formation of the goals and objectives of the article, text preparation.

Статья поступила в редакцию 24.07.2019; после рецензирования 29.08.2019; принята к публикации 02.10.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 24.07.2019; revised on 29.08.2019 and accepted for publication on 02.10.2019.

The authors read and approved the final version of the manuscript.

Декабрьские чтения, посвященные памяти С.Б. Барнгольц Conference “The December Readings” in the memory of S.B. Barngolts

Знаменательным событием для Департамента учета, анализа и аудита стали ежегодные декабрьские встречи, посвященные памяти известного аналитика России, доктора экономических наук, профессора Сарры Бенционовны Барнгольц, которая в течение многих лет активно работала в Московском финансовом институте (Финансовой академии, Финансовом университете). Текущая 11-я конференция была посвящена тематике развития учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях стратегического управления бизнесом. Актуальность темы вызвала большой интерес со стороны не только членов вузовского сообщества, представителей научных организаций, занимающихся проблемами развития учета, анализа и аудита, но и практических работников, которые в настоящее время уделяют большое внимание вопросам постановки внутреннего контроля и аудита, дальнейшему совершенствованию учета в части усиления его стратегической направленности.

В настоящее время эта тенденция развития учетно-контрольных и аналитических процессов приобретает все большее значение и имеет практическую востребованность, ибо задачей процессов становится не только оценка состоявшихся событий, но и предвидение направления развития, выявление рисков и угроз, с которыми экономический субъект может столкнуться при реализации новых стратегических задач и этапов развития.

В оргкомитет поступило более 160 докладов заинтересованных участников. Многие авторы члены нашего коллектива (работники Департамента учета, анализа и аудита и других департаментов Финансового университета), но достаточное число докладов было прислано из вузов, с которыми мы активно сотрудничаем в течение

многих лет. Это наши коллеги, которые жили и работали в период, когда Сарра Бенционовна возглавляла многие мероприятия в области учета, анализа и аудита в рамках УМО.

Ее хорошо знали, помнят ее работы и, естественно, что их участие было связано с желанием связать лучшие традиции учетно-аналитической науки, сложившиеся в России, с новыми задачами, возникающими сегодня. Сейчас важно не только обеспечить единство развития методологии, присущей российской учетно-аналитической школе, но и продолжить ее, ориентируясь на зарубежный опыт, стараясь сохранить лучшие традиции, сложившиеся в России. Многие из таких традиций приходится восстанавливать, поскольку они были утрачены в последние годы, но сейчас они возвращаются и привлекают внимание как научных работников, так и практиков. С другой стороны, интерес, который сегодня типичен для обсуждения развития учетных и аналитических процессов, определяется ускоренной цифровизацией экономики. Высказывания, что механизация и автоматизация учетных процессов приведет к тому, что сама по себе профессия бухгалтера, аналитика, учетчика будет преобразована очень серьезно. Вместе с тем важно выделить не только выполняемые учетно-контрольными подразделениями функции, которые усиливаются в условиях цифровизации экономики, но и принципы, и методы выполнения конкретных операций, а эта методологическая задача как раз и решается в учетно-контрольных подразделениях. Нынешняя задача связана с четким пониманием роли и новых методов организации учетно-аналитической работы на предприятии, с построением контрольных процессов, ориентированных на использование современных информационных технологий и программных продуктов при сохранении сущностного понимания оценки деятель-

ности экономических субъектов, выделения их характеристик, которые объективно определяют достижения и слабые стороны экономических субъектов, помогают найти причины слабости и возможности усиления конкурентных преимуществ предприятия. Именно на это было направлено внимание участников конференции: как найти такой стратегический путь развития, который, с одной стороны, позволит добиться поставленных задач, а с другой — полностью соответствует возможностям государства и экономических субъектов с позиции финансирования конкретных видов работ и наличия интеллектуальных разработок, позволяющих решить поставленные задачи экономично, без излишних затрат и со своевременным получением отдачи от вложений в развитие экономики.

К сожалению, не все специалисты, представившие доклады, смогли приехать на конференцию. Однако их заочное участие помогло организаторам конференции сориентироваться во взглядах, сложившихся в регионах, вузах, экономических субъектах по отношению к данной проблеме, систематизировать материалы и уже во время пленарного заседания и секций опираться на коллективное мнение бухгалтерско-аналитического сообщества. Конференция проходила в течение 3 дней. Первый день был посвящен пленарному заседанию, второй день — работе секции, третий день — встречам по интересам. Именно в третий день рабочие группы приняли решения по подготовке монографий, подборке статей, написанию учебников и учебных пособий.

Поскольку конференция проходила с широким участием вузовских работников, то наряду с задачами по развитию научных исследований в области учетно-бухгалтерского направления большое внимание было уделено подготовке специалистов, необходимых практике. Например, как выстроить учебный план, чтобы, не теряя экономической сущности процессов, максимально научить будущих бухгалтеров, контролеров и аудиторов умению работать в среде современных информационных технологий и систем коммуникаций, применять экономико-математические методы, устанавливать эффективные связи с партнерами.

Следует отметить, что тенденция на расширение хозяйственных связей, усиление взаимодействия с организациями-партнерами и оценку деятельности любого экономического субъекта не только по финансовым результатам его дея-

тельности, но и с учетом удовлетворенности его партнеров-стейкхолдеров предполагает умение вести переговоры, устанавливать контакты и понимать, что бухгалтер работает не только с цифрами и документами, а с людьми. Это важное звено в системе менеджмента, поскольку учетный работник является участником процесса обоснования и принятия решений, в том числе стратегических. Одновременно бухгалтер есть посланник своего предприятия к партнерам, так как он всегда участвует в переговорах и показывает экономические преимущества, или наоборот, экономические недоработки тех или иных договоров, заключаемых с партнерами. Несомненно, в наше время требования к подготовке бухгалтера и его квалификации постоянно растут, но при появлении новых групп специалистов остается пласт работы по развитию методологии учетно-контрольных процессов и аналитики. В данном случае не название определяет значимость данного процесса, а его качество определяет реальное место бухгалтерско-финансовой и контрольной службы в рамках управления экономическими субъектами и крупными хозяйственными системами, включая государство в целом.

Пленарное заседание конференции открыл руководитель Департамента учета, анализа и аудита доктор экономических наук, профессор Роман Петрович Булыга.

С приветственным словом к участникам конференции обратилась президент Финансового университета, доктор экономических наук, профессор Алла Георгиевна Грязнова, легендарная для бухгалтеров и аудиторов личность, которая в течение 22 лет своего ректорства поддерживала направление подготовки кадров и активно развивала позиции значимости бухгалтерского учета в свете реализации экономических задач, стоявших в период становления рыночной экономики в нашей стране и при переходе ее на инновационное развитие. Проводя исследования в области экономической теории, профессор А. Г. Грязнова в своих работах постоянно подчеркивала, что количественное измерение, формирование показателей, выявление их взаимосвязей является неотъемлемой частью раскрытия экономической сущности явления; показывает, какие стороны этого явления надо раскрыть полнее, поскольку отсутствие конкретных характеристик не дает полного понимания их экономической сущности. Это снова прозвучало в ее выступлении, когда она

не только подчеркивала трудность задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, анализом и контролем и которые предстоит решить в условиях цифровизации, но отмечала необходимость дальнейшего развития теоретико-методологических позиций учетно-контрольных и аналитических процессов, адекватных новому этапу развития экономики. А. Г. Грязнова отметила, что накопленный опыт перехода на рыночную экономику, реформирования бухгалтерского учета и отчетности, анализа, возникновения независимого контроля в форме аудита позволяет преодолеть эти трудности и определить позиции бухгалтерского учета в условиях цифровизации.

В своем выступлении профессор А. Г. Грязнова подчеркнула вклад в развитие бухгалтерской профессии, сделанный профессором С. Б. Барнгольц. Ведь именно начиная с 20–30-х гг. прошлого века, базируясь на исследованиях таких крупных ученых, как профессора Н. Р. Вейцман и Р. Я. Вейцман, она стала развивать идею об органическом единстве методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля, что всегда было отличительной чертой российской школы. Президент университета отметила бесспорный вклад профессора С. Б. Барнгольц в развитие аналитической науки, включая вопросы обеспечения и повышения ее эффективности на основе поиска и выявления резервов перспективного характера с привлечением дополнительных капитальных вложений. Рассматривая вопросы кредитных отношений и разрабатывая методологию оценки кредитоспособности организации, Сарра Бенционовна внесла огромный вклад в раскрытие методов взаимодействия экономических субъектов реального сектора экономики и банковского сектора. Неоспорим ее вклад в формирование аудита в нашей стране. В 90-е гг. она непосредственно участвовала в разработке методических документов по аудиту кредитных организаций. Вопросы совершенствования учета и контроля рассматривались ею в органическом сочетании с необходимостью глубокого познания специфики деятельности экономического субъекта, корректировки понимания реальной кредитоспособности предприятия, связанной не только со сложившимся финансовым состоянием предприятия, но и с теми потенциальными возможностями, которые заложены в нем применительно к структуре оказываемых услуг, производимой продукции и интеллектуальному капиталу эконо-

мического субъекта. В завершение своего выступления А. Г. Грязнова сформулировала основные задачи, стоящие перед бухгалтерами, аудиторами в современных условиях, подчеркнув, что профессия будет востребована даже при самом высоком уровне механизации и автоматизации учетно-контрольных работ.

Доклад о наследии профессора С. Б. Барнгольц представила доктор экономических наук, профессор Финансового университета М. В. Мельник, которая практически приняла от нее кафедру и активно ориентировалась на те принципы и методы работы, которые традиционно были характерны для учетно-аналитической школы Финансового университета. Она отметила те направления научной работы проф. С. Б. Барнгольц, которые на сегодняшний день являются максимально востребованными: прежде всего стремление ученого выстроить систему показателей, которая была бы способна охарактеризовать основные направления развития экономических субъектов и их элементы. Если посмотреть на разработки тех лет, то видно, что именно тогда ставился вопрос о необходимости дополнения производственного учета и контроля другими показателями, характеризующими научно-технический уровень предприятия. Именно тогда формировались показатели, определявшие систему хозяйственных связей, необходимых для производства продуктов конечного потребления, рассматривались формы организации производства: кооперация, рациональная концентрация производства и специализация, стандартизация отдельных видов работ на предприятии.

Уже в 50–60-е гг. прошлого века профессором С. Б. Барнгольц были поставлены вопросы, которые сегодня часто рассматриваются через призму сбалансированной системы показателей, заимствованной из западных работ. Вместе с тем она подчеркивала, что отечественная организация учета позволяет реально наблюдать и оценивать процессы, происходящие в экономическом субъекте, результатом которых являются финансово-экономические достижения, получаемые предприятием, т. е. увеличение выпуска продукции, выручки, прибыли, рациональный уровень издержек производства (затрат на производство).

В ее работах огромное внимание уделялось экономичности деятельности предприятий, в частности оценке использования имеющихся ресурсов, их пропорциональности, реальной

загруженности, возможности получения максимальной отдачи в системе функционирования предприятия. И одновременно жестко ставился вопрос о жизненном цикле отдельных процессов производств и равномерной (планомерной) их замене. Одним из любимых слов С. Б. Барнгольц было «резервы», и сейчас наглядно видно, как резервы реально перекликаются с риск-ориентированным подходом к управлению производством, постановкой учета, контроля, экономического анализа. Учитывая эти позиции, следует, опираясь на лучшие традиции российской учетно-аналитической школы, провести дальнейшие мероприятия по совершенствованию этих процессов, но уже на базе принципиально новых видов техники и управленческих технологий.

Доклады первых выступающих практически обозначили основные направления дискуссии: ориентацию учетно-контрольных и аналитических процессов на выработку стратегии развития организации.

Данная тема была дальше развита в докладе профессора В. П. Суйца, заведующего кафедрой анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М. В. Ломоносова. Он привел ряд неоспоримых доказательств того, как важно развивать систему производственного учета и анализа, уделяя большое внимание их операционному аспекту, т. е. сосредотачивая внимание на практическом изучении каждой отдельной операции. Когда речь идет о фиксации конкретной операции, то она в нынешнее время зачастую проходит автоматизированно, что полностью соответствует современным требованиям. Это особенно важно для агрегатных процессов производства, где традиционно возможно дистанционное наблюдение за основными параметрами операции, а следовательно, основой операционного учета. Такая же возможность характерна для дискретного производства, где можно учитывать конкретные результаты по отдельным операциям, включая характеристику затрат рабочего и машинного времени и материально-технических ресурсов. Данные элементы операционного учета, анализа и аудита, реализуемые непосредственно на рабочем месте, позволяют формировать достоверные данные по результатам деятельности любой организации, любого экономического субъекта. Подчеркивая этот аспект в своем докладе, профессор В. П. Суйц особо отметил, что формирование больших баз данных должно включать в себя не только по-

казатели конечных финансовых результатов, но и базироваться на систематизации и обобщении показателей, являющихся факторами создания и формирования финансовых результатов деятельности организации. Доклад профессора В. П. Суйца вызвал большой интерес, и автору было задано множество вопросов, на которые он обстоятельно отвечал, при этом ставя задачу проведения дополнительных исследований.

Большой заинтересованный интерес участников конференции вызвало выступление представителя аудиторской фирмы Ernst & Young, заместителя генерального директора И. А. Буяна. Высказывая позицию по подготовке кадров аудиторских фирм, он сформулировал требования и критерии оценки уровня подготовки современных специалистов, отметив, что им надо прививать конкретные навыки работы, соответствующие знания, компетенции, которыми он должен обладать, когда приходит на проверку деятельности своего клиента. Докладчик, исходя из практики своей организации, отметил, что нередко выпускники вузов хорошо представляют теоретические вопросы, но нередко не умеют использовать полученные знания на практике.

Соглашаясь с этим, участники конференции высказали пожелания, чтобы действующие аудиторы, в том числе ведущих аудиторских фирм, сами принимали активное участие в подготовке кадров. В частности, на уровне подготовки магистров для аудиторских фирм как реальных помощников аудиторских фирм было бы желательным участие практиков в непосредственном проведении занятия в группах. Отмечалось, что преподаватели вузов, проводящие учебные занятия по дисциплинам аудита, часто имеют навыки проведения аудиторских проверок и сами являются, как правило, аттестованными аудиторскими фирмами. Однако приход аудитора, который в дальнейшем может взять студента на практику в свою аудиторскую фирму, вместе с ним проводить проверки, допустить его до сбора определенных материалов, их обобщения и систематизации — это несколько иная форма общения специалистов со студентами. Если наладить подобный тесный контакт подготовки специалистов с участием аудиторских практиков в учебном процессе, в организации практики непосредственно на рабочих местах аудиторских фирм, это будет способствовать реализации требований, выдвинутых докладчиком. Отмечалось, что в ряде вузов, в том числе в Фи-

нансовом университете, такая практика фактически существует, и студенты старших курсов нередко работают по специальности.

Докладчиками отмечалось, что слушателями магистерских программ часто являются практические работники учреждений, которые готовят нормативные документы, определяющие направления развития контроля и аудита, бухгалтерского учета, анализа. Затем они сами разрабатывают материал, который будут преподавать следующему поколению студентов, но тем не менее с удовольствием выслушают предложения по дальнейшему совершенствованию разрабатываемых документов от своих преподавателей, имеющих большой опыт научно-исследовательской работы, владеющих материалом для сравнительного анализа и имеющих возможность предложить разные способы решения вопроса, тем самым содействуя улучшению будущих нормативных документов.

Интересный доклад о новых направлениях учетно-контрольных процессов, обеспечивающих экономическую безопасность предприятий, предложила О. А. Миронова. Она четко и глубоко высветила те специфические направления учета и контроля, которые необходимы для оценивания реальной экономической безопасности предприятия, самодостаточности конкретной организации и более крупных хозяйственных систем.

Доктор экономических наук, профессор Финансового университета О. В. Ефимова рассказала о международной конференции, прошедшей в Брюсселе по обсуждению развития корпоративной отчетности, где отмечалось, что многие российские успехи оказались достаточно интересными для западных специалистов. На первых международных конференциях участники стремились изучать опыт стран с классической рыночной экономикой, считая, что именно там корпоративная отчетность представлена наиболее полно и их пример может быть эталоном. Сейчас же, когда российские представители поделились опытом формирования отчетности в формате устойчивого развития, в том числе объяснив, как формируется нефинансовая информация, как оценивается ее качество и как учитывается экологическая и социальная составляющие ответственности экономических субъектов, выступавшим из России задавали огромное количество вопросов. Российский опыт вызвал большой интерес, и было высказано предложение о его

обобщении, обсуждении и сопоставлении с опытом других стран не только для оценки, но и для последующего использования.

Множество актуальных и злободневных вопросов в части совершенствования методов внутреннего контроля и аудита было затронуто в докладе генерального директора «Национального объединения внутренних аудиторов и контролеров» А. С. Русаковой. Раскрывая основные направления развития системы внутреннего контроля и аудита, она отметила, что в этой области сделано достаточно многое, заслуживающие внимания разработки имеются во многих крупных хозяйственных системах России. Вместе с тем докладчик очертила направления, которые нуждаются в дальнейшем совершенствовании, в частности проблемы соотношения понятий контрольной среды, внутреннего контроля и аудита; обосновала необходимость создания специальных подразделений внутреннего контроля или включения операций по внутреннему контролю в должностные инструкции линейных руководителей и менеджеров. По ее мнению, многие вопросы нуждаются в дополнительном продумывании и, вероятнее всего, должны решаться с учетом специфики экономических субъектов, но при этом с учетом общих принципов.

Большой профессиональный интерес вызвал доклад об информационных ресурсах, которые могут быть привлечены для оценки и анализа эффективности различных бизнес-процессов, сделанный В. Г. Когденко, доктором экономических наук, заведующей кафедрой Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ». Рассмотренный в ее докладе пример по формированию информационных ресурсов для оценки процесса закупок показал, что при формировании больших баз данных важна не только концентрация информационных ресурсов применительно к отдельным направлениям анализа бизнес-процессов, что само по себе позволяет ставить вопрос о методах накопления таких данных, но одновременно необходима их методологическая систематизация для грамотного структурирования больших данных.

На этот раз был принят особый формат пленарного заседания конференции. Большое количество докладов, присланных заранее, дало возможность организаторам выбрать ключевые вопросы и сформировать не только названия секций, но и узловые проблемы для обсуждения.

Это позволило отказаться от заслушивания всех докладов на пленарном заседании, ограничиться вводным докладом модераторов секций с последующей широкой дискуссией, чтобы активное участие смогли принять большинство участников конференции. В результате во второй день конференции работали четыре секции.

В поле зрения первой секции были вопросы финансового учета и финансовой отчетности как информационной базы стратегического направления. Модератором данной секции явились доктор экономических наук, профессор Финансового университета О. В. Рожнова и кандидат экономических наук, доцент Института экономики и предпринимательства Научно-исследовательского Нижегородского государственного университета имени Н. И. Лобачевского Э. С. Дружиловская. Основные вопросы для обсуждения: новые стратегии, концепции и модели в учете, использование современных информационных технологий в учетных процессах, роль нефинансовой информации для обоснования стратегии развития бизнес-структур, реформирование финансового учета для стратегического развития, условия обеспечения прозрачности и открытости отчетности.

Вторая секция рассматривала вопросы управленческого учета и внутреннего контроля как инструментов стратегического бизнес-развития. Модераторами данной секции были доктор экономических наук, профессор Финансового университета М. А. Вахрушина, главный бухгалтер, начальник департамента бухгалтерского учета АО «Рособоронэкспорт» Р. Г. Михайленко, руководитель проектов ООО «Локомотивные технологии», кандидат экономических наук, доцент Ю. В. Варняков. Для обсуждения были выдвинуты следующие вопросы: конвергенция принципов управленческого учета и МСФО в целях стратегической поддержки бизнеса, управленческий учет как информационная база развития бизнес-модели, возможности использования информации управленческого учета для целей подготовки корпоративной отчетности, внутренний контроль и управленческий учет проблем взаимосвязи, развитие инструментария внутреннего контроля деятельности коммерческих и некоммерческих организаций.

Модераторами третьей секции «Экономический анализ и задачи стратегического управления бизнесом» были доктора экономических

наук, профессора Финансового университета В. И. Бариленко, О. В. Ефимова, Е. Б. Герасимова и В. Г. Когденко (МИФИ). Здесь в качестве объекта обсуждения был выбран следующий круг вопросов: развитие методологии экономического анализа в условиях цифровизации и стандартизации аналитических процедур; бизнес-анализ как инструмент стратегического развития; проблемы развития информационной базы финансового анализа с учетом требований заинтересованных сторон; развитие публичной нефинансовой отчетности в целях удовлетворения информационных требований заинтересованных сторон; новые возможности финансового анализа в условиях развития цифровой экономики.

В четвертой секции «Аудит стратегического развития организации и его информационная база», модераторами которой были профессора Финансового университета М. В. Мельник, И. Д. Ветрова, В. Н. Салин и С. Н. Пашинская, начальник отдела архитектуры интеграции Департамента информационных технологий и коммуникаций АО «ГКНПЦ имени М. В. Хруничева», широко обсуждался такой круг вопросов: тенденции развития аудиторской деятельности, укрепление позиций стратегического учета и аудита в системе государственного контроля и коммерческих организаций, конвергенция основных видов контроля как фактор обеспечения транспарентной отчетности нового типа, организация контрольных процессов в риск-ориентированных системах управления, особенности аудита нефинансовой информации, направления развития статистики для обеспечения учетно-контрольных и аналитических функций при устойчивом развитии экономики.

Особо отметим, что в работе второй и четвертой секций активное участие приняли практические работники, выступления которых были заслушаны с большим интересом и вызвали оживленную научную дискуссию.

Как видно из перечня предложенных к обсуждению вопросов, они в достаточной мере перекликались, поэтому был проведен некоторый обмен участниками дискуссий по секциям. Многие участники конференции сумели выступить в разных секциях, но суть, безусловно, не в том, кто и где выступал. Особенностью этого этапа дискуссии была заинтересованность всех участников в решении конкретных вопросов на базе реального анализа лучших практик, чему

способствовало участие специалистов разного направления. В результате на секциях обсуждались вопросы практической деятельности и методические документы, которые регламентируют развитие учета, анализа и аудита. Обсуждение актуальных задач привело участников конференции к взаимному обогащению, определило вопросы, подлежащие доработке. Одновременно специалистам-практикам, разрабатывающим нормативные документы и принявшим участие в конференции, были высказаны рекомендации в части их совершенствования.

Участники конференции отметили ряд проблем в подготовке кадров, реальной обеспеченности отдельных экономических субъектов средствами, необходимыми для реальной цифровизации экономики. Было высказано единое мнение, что проводить цифровизацию нельзя и невозможно, ориентируясь только на лучшие предприятия. Надо учитывать, что в настоящее время вопросы взаимодействия между экономическими субъектами до конца не решены, в формировании целостного экономического процесса изготовления продукции и получения продукта конечного потребления задействованы многие предприятия, уровень которых различен. В этом плане проводить цифровизацию надо аккуратно, чтобы не потерять те данные и технологии, которые имеют предприятия среднего размера или даже небольшие предприятия, где еще нет систем, обеспечивающих механизацию и автоматизацию учетных процессов, нет коммуникаций, которые

позволяют устанавливать прямые контакты и вести дистанционное наблюдение за деятельностью подразделений и выполняемых отдельных видов процессов. В этой связи представляется, как важно подкреплять цифровизацию экономики еще и теми организационно-структурными мероприятиями, которые позволят объединить взаимодействующие предприятия в единый информационный комплекс. Это будет способствовать реальному использованию современных коммуникаций и методов взаимодействия между партнерами, рационализации методов обработки информации. Поскольку эти вопросы чрезвычайно важны, необходимо сочетать и даже интегрировать исследования, проводимые организациями — разработчиками современных информационных технологий и разработчиками методологических документов, поскольку только методологическое единство и общее понимание целей и проблем позволит реально провести в жизнь задачи цифровизации.

Можно уверенно сказать, что прошедшая конференция определила основные направления развития учетно-контрольных процессов и формирования позиций, необходимых для решения поставленных перед экономикой задач на современном этапе развития страны.

*Материал подготовлен
доктором экономических наук, профессором,
профессором Департамента учета и аудита
Финансового университета
М. В. Мельник*