

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)

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. 2 • 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

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. Превиц, 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

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, № 2

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:
29.04.2020
Формат 60 × 84 1/8
Объем 10,5 п.л.

© Финансовый университет
(Ленинградский пр-т, д. 49)

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова

**Концептуальные положения комплаенс
как формы внутреннего контроля
в экономических субъектах6**

Е.Л. Шуремов

Стоит ли увлекаться Большими Данными?17

Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская

**Аренда: проблемные аспекты учета
и формирования отчетной информации30**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

И.Д. Аникина, Е.П. Кучерова, Е.С. Карева

**Совершенствование методики оценки
уровня финансовой безопасности
сельскохозяйственных организаций.40**

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Н.А. Бондарева

**Особенности применения
инвестиционных налоговых вычетов48**

ФОРУМ МОЛОДЫХ

В.С. Анженко

**Учет показателей санкционирования
расходов бюджета по долгосрочным обязательствам56**

И.Д. Демина, Д.А. Безруков

**Гудвилл и оценка эффективности
деятельности организации67**

В.С. Левина

**Актуальные вопросы применения
профессионального суждения при составлении
консолидированной отчетности77**

THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

Zh.A. Kevorkova, N.G. Sapozhnikova

Conceptual Provisions of Compliance as a Form of Internal Control in Economic Entities6

E.L. Shuremov

Whether it is Worth Being Fond of Big Data?17

T. Yu. Druzhilovskaya, E.S. Druzhilovskaya

Lease: Problematic Aspects of Accounting and Reporting Information Formation30

THECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

I.D. Anikina, E.P. Kucherova, E.S. Kareva

Improving the Methodology for Assessing the Level of Financial Security of Agricultural Companies40

EXPERIENCE PERFECTION

N.A. Bondareva

Peculiarities of Applying Investment Tax Deductions48

YOUTH FORUM

V.S. Anzhenko

Accounting for Indicators of Budget Expenditure for Long-term Obligations Authorization56

I.D. Demina, D.A. Bezrukov

Goodwill and Evaluation of Organization's Effectiveness67

V.S. Levina

Topical Issues of Professional Judgment Application in the Preparation of Consolidated Financial Statements . . .77

The journal "Accounting. Analysis. Auditing" 2020, vol. 7, no. 2

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:
29.04.2020
Format 60 × 84 1/8
Size 10,5 printer sheets

© **Financial University**
(51, Leningradsky prospect)

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-6-16
УДК 657.6,336.717(045)
JEL M49, K13, G32

Концептуальные положения комплаенс как формы внутреннего контроля в экономических субъектах

Ж.А. Кеворкова^а, Н.Г. Сапожникова^б

^а Финансовый университет, Москва, Россия;

^б Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-8674-4216>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены результаты исследования проблем организации комплаенс как разновидности форм внутреннего контроля на современном этапе развития экономики. Методологическую базу исследования составляют теория менеджмента, опыт международных компаний и аналитический обзор отчетов и опубликованной литературы по данному вопросу. Выявлено, что зарубежная практика, учитывая особую роль комплаенс в системе управления, рекомендует создание специальных подразделений с полномочиями их сотрудников как по консультированию и обучению работников по вопросам внутрифирменного (холдингового) контроля, так и непосредственного расследования мошеннических действий и оценки рисков экономического субъекта. Сформулированы рекомендации по разработке отечественных стандартов, соответствующих международным требованиям выявления, оценки комплаенс-рисков, связанных с профессиональным ведением бизнеса, определена этапность разработки комплаенс как формы контроля. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в разработке правил внутреннего контроля и взаимодействия, процедур и процесса принятия решений экономическим субъектом.

Ключевые слова: комплаенс; внутренний контроль; комплаенс-риск; принципы комплаенс; функции комплаенс; инструменты комплаенс-контроля

Для цитирования: Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Концептуальные положения комплаенс как формы внутреннего контроля в экономических субъектах. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):6-16. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-6-16

ORIGINAL PAPER

Conceptual Provisions of Compliance as a Form of Internal Control in Economic Entities

Zh.A. Kevorkova^а, N.G. Sapozhnikova^б

^а Financial University, Moscow, Russia;

^б Voronezh State University, Voronezh, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-8674-4216>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

ABSTRACT

The article is devoted to the issues of the organization of compliance as a type of internal control forms and the possibility of applying methodological approaches to it that are typical for the organization of the internal control system. The methodological basis and results of the study are based on the experience of management of international companies, on the organization of the compliance system, as well as on the results of a review of various sources of information regarding this issue. It is revealed that foreign practice allocates compliance to an independent structural division, whose employees are given the appropriate powers starting from consulting and training employees on compliance issues to conducting an internal investigation of fraudulent actions and participating in the identification and assessment of compliance risks of an economic entity. Recommendations that are made are based on the need to develop standards for an economic entity that meet international requirements for identifying and evaluating compliance risks associated with professional business conduct and monitoring them. The stages of development of compliance

© Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г., 2020

as a form of control are determined. The theoretical and practical significance of the study is to justify the application of existing practices of the compliance organization for the development of internal interaction rules, procedures, and decision-making process by an economic entity.

Keywords: compliance; internal control; compliance risk; principles of compliance; compliance functions; tools of compliance control

For citation: Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N.G. Conceptual provisions of compliance as a form of internal control in economic entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):6-16. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-6-16

ВВЕДЕНИЕ

В целях совершенствования учетно-контрольной системы любой бизнес-организации одной из обязательных процедур является разработка и внедрение комплекса мер, направленных на формирование ее ответственного поведения на рынке и сохранение деловой репутации. В опубликованных научных трудах [1–3] определено, что такая система может функционировать в формах корпоративного контроля, внутреннего аудита, аутсорсинга и др., исходя из специфики деятельности экономического субъекта, масштабов его деятельности, обычаев делового оборота, сложившихся учетных традиций.

С приходом на российский рынок крупных иностранных компаний появляются новые методы ведения бухгалтерского учета и организации контроля, в той или иной степени обязательности внедрения в практику отечественных организаций. Одним из таких методов является комплаенс-контроль. Хотя данная форма действия в соответствии с принятым порядком правил характерна для международных компаний, в настоящее время она активно внедряется в практику отечественного бизнеса. Исследование показало, что сейчас в большей мере разработка комплаенса характерна для финансово-банковской сферы [4], однако она уже стремительно начинает завоевывать позиции и в других видах организационно-правовых форм экономических субъектов, особенно в корпорациях с участием иностранного капитала, организациях финансового и государственного сектора [5]. В настоящее время комплаенс-контроль становится одним из направлений профессиональной деятельности. Его внедрение требует обязательного соблюдения правил внутреннего взаимодействия, процедур и процесса принятия решений экономическим субъектом в соответствии с международными рекомендациями (требованиями) по выявлению, идентификации и оценке комплаенс-рисков, связанных с профессиональным ведением

бизнеса. Эти требования по вопросам внедрения и последующего соблюдения комплаенса опираются, прежде всего, на Конвенцию Организации экономического сотрудничества и развития по противодействию коррупции, Международные стандарты ISO 19600:2014 “Compliance management systems – Guidelines”¹, ISO 37001:2016 “Anti-bribery management systems”², Foreign Corruption Practices Act³ и другие существующие нормативные и законодательные акты.

ПРЕДМЕТ КОМПЛАЕНС

Применение метода исторического подхода к изучению развития данного направления контроля в России по сравнению со многими европейскими государствами показывает, что временной период эволюции комплаенса в России короток. Первое официальное упоминание о нем в России появилось в указании Банка России от 07.07.1999 № 603-У «О порядке осуществления внутреннего контроля за соответствием деятельности на финансовых рынках законодательству о финансовых рынках в кредитных организациях»⁴, которое гласило: «Комплаенс-контроль – внутренний контроль за соответствием деятельности на финансовых рынках законодательству о финансо-

¹ ISO 19600:2014 “Preview Compliance management systems – Guidelines”. International Organization for Standardization. URL: <https://www.iso.org/standard/62342.html> (дата обращения: 24.12.2019).

² ISO 37001:2016 “Anti-bribery management systems”. International Organization for Standardization. URL: <https://www.iso.org/standard/65034.html> (дата обращения: 24.12.2019).

³ Foreign corruption practices act. 1977. URL: <https://www.justice.gov/criminal-fraud/foreign-corrupt-practices-act> (дата обращения: 24.12.2019).

⁴ Указания Банка России № 603-У «О порядке осуществления внутреннего контроля за соответствием деятельности на финансовых рынках законодательству о финансовых рынках в кредитных организациях». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23696 (дата обращения: 09.01.2020).

вых рынках в кредитной организации, осуществляемых в соответствии с настоящим Указанием. Комплаенс-контроль является частью системы внутреннего контроля кредитной организации». Банк России стал первым регулятором в России, обозначившим статус этой системы.

Прогрессирующее дальнейшее развитие данной формы контроля связано с деятельностью иностранных организаций в России. В международной практике комплаенс предполагает необходимость соблюдения требований FCPA (Foreign Corrupt Practices Act) и SOX (Sarbanes-Oxley Act) в части проведения специальных процедур, отчетности и правил ведения бизнеса, ответственного поведения организации (фирмы, компании, банка, холдинга и др.) и отдельных ее сотрудников на деловом рынке.

За прошедшие десятилетия проблема комплаенс-контроля в разных сферах деятельности исследовалась многими зарубежными и отечественными учеными и специалистами-практиками. Среди наиболее авторитетных специалистов в этой области внутреннего контроля в банках, юридических учреждениях, бизнес-организациях — О. Г. Карпович [2], Н. А. Ермакова [6], С. Г. Буянский, Ю. В. Трунцевский, Е. Н. Колесникова [7], Е. Пустовалова [8], О. И. Швырева [9], Е. М. Коновалова, М. А. Шалимова, В. А. Черепанова, Б. Найджер [10], Р. Дж. Берби, Р. Дж. Мэй, Р. К. Патерсон [11] и др.

В то же время при многоаспектности и обширности публикаций еще недостаточно теоретических исследований и практических предложений по государственным организациям.

Достаточно сказать, что проблеме комплаенса только в ближайшие 3 года были посвящены состоявшиеся в Москве такие крупные научно-практические всероссийские и международные конференции, как «Комплаенс-контроль и аудит в компании: построение успешной системы правовой защиты бизнеса» (сентябрь 2017 г.), «Комплаенс в России» (декабрь 2017 г.), «Комплаенс и юридическая правоприменительная практика в фармацевтической отрасли» (март 2019), «Комплаенс: расширение границ» (23 мая 2019 г.), «Корпоративный комплаенс и управление бизнес-рискам» (26 сентября 2019 г.), привлекшие широкое внимание отечественных и международных специалистов-экспертов в этой области.

Исследование категориального аппарата данной дефиниции показывает, что в переводе с английского языка оно означает согласие,

соответствие требованиям внутренних правил, регламентов и т. п.

Специалисты США Р. Дж. Берби, Р. Дж. Мэй, Р. К. Патерсон полагают, что «комплаенс» есть исполнение экономическим субъектом требований, принятых в соответствующем порядке законодательными органами власти [11], а Г. Гувернатори понимает под ним степень соответствия бизнес-процессов экономического субъекта тем требованиям, которые регламентируют каждый бизнес-процесс на законодательном уровне и внутри самой организации [12]. Раскрытию комплаенс как форме внутреннего контроля посвящены работы Р. Л. Кассина [13].

Согласно определению, данному Международной Комплаенс Ассоциацией (International Compliance Association), комплаенс — это обеспечение соответствия деятельности компании установленным требованиям и стандартам⁵.

Международный стандарт ISO 19600:2014 “Compliance management systems — Guidelines” определяет этот вид контрольной деятельности как результат выполнения экономическим субъектом⁶ всех применимых к нему требований. Раскрытию сущности других видов комплаенс посвящен ISO 37001:2016 “Anti-bribery management systems”⁷.

Базельский комитет по банковскому надзору, кроме этого термина, вводит понятие комплаенс-риска, как «риск применения юридических санкций или санкций регулирующих органов, существенного финансового убытка или потери репутации банком в результате несоблюдения им норм, касающихся банковской деятельности»⁸.

Определение, приведенное Ю. Бондаренко, гласит, что «комплаенс — это неотъемлемая часть корпоративной культуры компании, при которой исполнение каждым сотрудником своих должностных обязанностей, включая принятие решений на всех уровнях, должно соответствовать стандартам

⁵ Международная Комплаенс Ассоциация (International Compliance Association). URL: <https://www.int-comp.org> (дата обращения: 09.01.2020).

⁶ ISO 19600:2014 “Preview Compliance management systems — Guidelines”. International Organization for Standardization. URL: <https://www.iso.org/standard/62342.html> (дата обращения: 24.12.2019).

⁷ ISO 37001:2016 “Anti-bribery management systems”. International Organization for Standardization. URL: <https://www.iso.org/standard/65034.html> (дата обращения: 24.12.2019).

⁸ Базельский комитет по банковскому надзору. URL: <https://www.bis.org> (дата обращения: 09.01.2020).

законности и добросовестности, установленным компанией для ведения своей деятельности» [14].

Результаты анализа содержания приведенных определений позволяют сделать вывод, что комплаенс-контроль можно рассматривать как:

- инструмент организации системы внутреннего контроля в экономических субъектах различных организационно-правовых форм;
- самостоятельное направление в системе внутреннего контроля;
- инструмент выявления правонарушений в целях обеспечения экономической и финансовой безопасности предприятия (организации).

Изучение научных публикаций свидетельствует, что их авторы выделяют как теоретические, так и практические стороны комплаенса, рассматривая юридический (соответствие деятельности организации нормативно-правовым актам) и этический аспект (соответствие отраслевым стандартам, закрепленным в актах саморегулируемых организаций, и внутренним нормам организации). С такой классификацией стоит согласиться, поскольку разработка данных видов комплаенса и их внедрение в организации представляют разную целевую направленность.

Считаем, что комплаенс-контроль, разрабатываемый российскими организациями, должен быть основан на системном, предварительном контроле за событиями, явлениями, бизнес-процессами, фактами хозяйственной жизни, осуществляемыми в текущей, финансовой и инвестиционной деятельности экономического субъекта, применение которого может привести к выявлению фактов несоблюдения установленных требований и обязательств со связанными сторонами, совместной деятельности, валютных операций и пр.

Следовательно, если рассматривать комплаенс-контроль как самостоятельное направление в системе внутреннего контроля экономического субъекта, его можно считать бизнес-процессом, осуществляемым органами управления, топ-менеджментом или сотрудниками созданной службы. Результаты исследования практики работы организаций различной направленности (юридические, фармацевтические, финансовые и др.) позволяют выделить основные области комплаенса: противодействие отмыванию (легализации) денежных средств, полученных преступным путем, и финансированию терроризма; противодействие коррупции; достоверность осуществления валютных операций, бухгалтерского

учета и формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО и федеральными стандартами (положениями) по бухгалтерскому учету; проверка осуществляемых фактов хозяйственной жизни таможенному, банковскому и трудовому законодательству, экологическим нормам, антимонопольному, финансовому и налоговому законодательству и т.д. Однако в большей степени целевая направленность комплаенса — это сведение к минимуму риска вовлечения экономического субъекта в процессы, которые могут обернуться для него не только финансовыми потерями, но и потерей доверия со стороны регулирующих органов, инвесторов, партнеров, акционеров, клиентов, связанных сторон и т.д. Кроме выявления прямого финансового ущерба, с помощью комплаенс-контроля выявляются и иные последствия: правовые, банковские, кредитные, репутационные и прочие риски, оказывающие влияние на дальнейшую его деятельность и устойчивое развитие [2]. Следовательно, по своей сути, комплаенс-риск — это несоблюдение законодательства, инструкций, правил, стандартов саморегулируемых организаций кодексов этики, поэтому при разработке мер по внедрению данной формы внутреннего контроля необходимо обозначить риски, составляющие основу комплаенс-рисков и в большей степени оказывающих влияние на финансовое состояние организации любой формы. Подчеркнем, что оценка рисков, их выявление и предотвращение представляют важный регулирующий инструмент управления деятельностью экономического субъекта.

ИНСТРУМЕНТЫ КОМПЛАЕНС-КОНТРОЛЯ

Процесс оценки комплаенс-рисков должен включать в себя методы выявления рисков, механизмы контроля бизнес-процессов и контрольные процедуры, разработанные в целях соблюдения конкретного законодательства в соответствии с отраслевой принадлежностью экономического субъекта, нормативно-правовых актов или ожиданий регуляторов. При этом должен быть обеспечен единый подход к выявлению, минимизации, мониторингу и формированию отчетности (финансовой и нефинансовой) по комплаенс-рискам в масштабах всей организации с учетом их систематизации, описания и мероприятий по формированию отчетности и анализу комплаенс-рисков [9].

Результаты исследований позволили выявить преимущества оценки комплаенс-рисков, положенных в основу разработки эффективной программы мониторинга и тестирования; формирования годового комплаенс-плана и определения ключевых областей, требующих пристального внимания со стороны комплаенс-контроля, а также обоснование выделения и распределения его ресурсов.

Оценка комплаенс-рисков должна осуществляться с учетом:

- профессиональной компетентности сотрудников подразделения, выполняющих функции контроля;
- масштабов и видов деятельности организации;
- клиентской базы (в разрезе поставщиков, покупателей, других контрагентов);
- наличия структурных подразделений, в том числе в других регионах;
- применяемого отраслевого законодательства и нормативных актов в области бухгалтерского учета, налогообложения.

При внедрении комплаенс-контроля необходимо разработать комплаенс-программы, комплаенс-стратегии и комплаенс-планы, ориентированные на стандарты конкретного объекта, желающего реализовать у себя эту систему.

Анализ результатов практики организаций, внедривших комплаенс⁹, показывает, что выполнение новых нестандартных с их точки зрения функций может встретить сопротивление со стороны отдельных структурных подразделений организации и части руководства, поскольку оно может пойти вразрез с узко понимаемыми интересами бизнеса. В качестве примера можно привести прерывание контактов с партнерами, идентификацию недобросовестных контрагентов и клиентов с сомнительной репутацией, выявление фактов, связанных с легализацией доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма, коррупции и вывода активов, выявление мошеннических действий с финансовой отчетностью, фактов, обусловленных конфликтом интересов, получением и дарением подарков, использованием конфиденциальной информации, запрет на проведение некоторых фактов хозяйственной жизни в деятельности организации. Следует отметить, что компла-

енс-контроль, минимизируя риски, одновременно может ввести ряд ограничений в деятельность организации, так как возможно выявление нулевых рисков, которые достижимы только при полном отсутствии какой-либо экономической деятельности. При разработке его контрольной функции необходимо определить области «минимальной» и «максимальной» чувствительности к комплаенс-рискам и соответствующего «торможения» деятельности организации. Разграничение этих областей обеспечивает наиболее эффективную организацию надзорного процесса без ущерба для выполняемых задач экономическим субъектом в целом и при минимизации величины риска. Для корректировки области выявления комплаенс-рисков экономическому субъекту необходимо отслеживать внешнюю среду своего бизнеса — тенденции рынка, изменения законодательства, появление новых информационных технологий, инноваций и инвестиций и т.д.

Следовательно, при внедрении этой новой, но действенной формы внутреннего контроля организационную структуру экономического субъекта необходимо выстраивать таким образом, чтобы данная служба была наделена необходимыми полномочиями, а ее персоналу придать высокий статус в иерархии организации и права независимого принятия решений, закрепленных в Положении о комплаенс-контроле. Ответственность и контроль за построением системы комплаенс должна лежать на высшем руководящем органе управления. Однако при разработке комплаенс необходимо разделить функции чисто внутреннего контроля и функции комплаенс, но обеспечивать их эффективное взаимодействие для выявления комплаенс-рисков.

В российской практике комплаенс представляет собой набор конкретных технических функций, реализация которых позволяет управлять правовыми, репутационными, операционными и другими рисками¹⁰.

Поскольку комплаенс обязан находить и устранять проблемы в деятельности экономического субъекта с помощью регламентации и выполнения существующих правил, необходимо при создании такой специализированной службы разработать соответствующий инструментарий, включающий:

⁹ Информационное сообщение о сущности комплаенс-рисков ОА «КАМАЗ». URL: <http://www.kamaz.ru> (дата обращения: 22.12.2019).

¹⁰ Буянский С.Г., Трунцевский Ю.В. Корпоративное управление, комплаенс и риск-менеджмент. Учебное пособие. М.: РУСАЙНС; 2016. 344 с.

- разработку комплаенс-программ, политик и процедур эффективного функционирования данного вида внутреннего контроля;

- регламент обучения, подготовки и переподготовки персонала и проведения для него различных тренингов в целях определения компетенций и личностных качеств, которыми обладает персонал службы комплаенс-контроля, позволяющих осуществлять эффективный контроль в своей организации;

- учетную политику экономического субъекта;
- комплекс учетных, контрольных, аналитических и документационных процедур для организации целостного эффективного управления;

- разработку кодекса этики и внедрения этических норм в организации;

- политику противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

- разработку антикоррупционных положений и включение их в коммерческие договоры, заключаемые с разными контрагентами;

- политику в области выявления, идентификации, оценки и определения величины рисков;

- организацию системы внутреннего аудита;

- мониторинг конфликта интересов;

- политику принятия и дарения подарков, приглашений на различные мероприятия;

- осуществление внутренних финансовых исследований и выявление мошеннических действий в деятельности экономического субъекта;

- внутренние регламенты премирования иощернения работников экономического субъекта;

- политику «Китайской стены» в целях разграничения информационного поля в деятельности экономического субъекта;

- политику взаимодействия с регулирующими и контролирующими органами;

- политику формирования и использования конфиденциальности информации и др.

Ввиду значимости комплаенс необходимо использовать хорошо наработанную международными практиками методологию построения системы «комплаенс-контроль», которая базируется на непротиворечивой совокупности нормативных актов, в отличие от отечественных аналогов¹¹.

Разработку комплаенс как формы контроля необходимо осуществлять в несколько этапов.

На первом этапе осуществляется комплаенс-аудит, в процессе которого проверяется состояние бизнес-процессов, проводится анализ внешних и внутренних регулирующих документов, политик, действующих процедур контроля, стандартов, регламентов, анализ и оценка рисков для последующей разработки карты комплаенс-рисков.

Основная цель второго этапа — формализация практически направленной концепции системы комплаенс с такими составляющими, как:

- разработка системы внутреннего контроля, политик и процедур, предложений по изменению организационной структуры, развития корпоративной культуры и профессионального поведения, методов обеспечения информационной и экономической безопасности;

- оптимизация функций и ответственности, проведение обучения топ-менеджеров, отвечающих за внедрение и использование системы комплаенс, привлечение экспертов для развития системы комплаенс;

- разработка и применение программ обучения персонала в соответствии с международными стандартами.

Третий этап предусматривает внедрение системы на основе реализации следующих процедур:

- обучение персонала всех уровней организационной структуры экономического субъекта основам комплаенс, его политиками регламентам;

- внедрение системы внутреннего контроля (аудита), процедур оценки и развития этики поведения, системы мотивации соблюдения всех требований и принципов комплаенс;

- внедрение системы мониторинга, карт комплаенс-рисков и их индикаторов, информационных и технических систем, технологий осуществления комплаенс.

Рассмотрим ситуацию, когда в исследуемом субъекте ПАО «XXX» по инициативе одного из его зарубежных акционеров поставлен вопрос о разработке и реализации контрольных мероприятий по снижению потенциальных рисков в области корпоративного комплаенса.

Корпоративный комплаенс представляет собой совокупность процедур (процессов) экономического субъекта, регламентирующих поведение персонала в отношении соблюдения законодательных и этических норм. В состав его процедур (процессов) можно включить:

¹¹ Черепанова В.А. Комплаенс-программа организации. Учебное пособие. М.: ИНФРА-М; 2019. 288 с.

- противодействие коррупции, отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- регулирование процесса принятия и дарения подарков, приглашений на различные светские и развлекательные мероприятия;
- сообщение о нарушениях этических стандартов;
- регулирование конфликтов интересов;
- неразглашение данных, относящихся к конфиденциальной информации организации;
- организация хранения и соблюдение определенных стандартов при обработке персональных данных и т.д.

Следовательно, на первом этапе создания и разработки комплаенс-контроля на уровне экономического субъекта должны быть проанализированы: состояние, масштаб и виды его деятельности; виды и уровень бизнес-процессов; регулирующие его деятельность законодательные документы; внутренние политики и действующие процедуры внутреннего контроля; методики анализа, оценки и определения рисков; наличие карт комплаенс-рисков и разработанных собственных нормативных документов, регламентирующих комплаенс. При отсутствии каких-либо документов перед внедрением комплаенс в ПАО «XXX» в первую очередь должны быть создана нормативная документальная база, включающая:

- Комплаенс-политику ПАО «XXX»;
- Кодекс корпоративной этики ПАО «XXX».

Поскольку приоритетным направлением развития системы комплаенс в ПАО «XXX» является обеспечение противодействия коррупции в любых ее проявлениях (в том числе взяточничество, коммерческий подкуп, вывод активов, неправомерное использование должностного положения вопреки законным интересам общества, государства, связанным сторонам и группы организаций), то при создании данной формы внутреннего контроля должны быть выработаны принципы комплаенс.

Результаты исследований позволили включить в состав таких принципов следующие:

- безусловное соблюдение действующего законодательства по всем направлениям деятельности экономического субъекта, его внутренних стандартов, локальных нормативных и распорядительных документов;
- разработка и реализация контрольных мероприятий, направленных на снижение комплаенс-рисков;

- постоянное совершенствование систем внутреннего контроля в областях деятельности организации с высокими комплаенс-рисками;
- обеспечение соблюдения принципов комплаенса контрагентами при реализации заключенных договорных отношений;
- предпочтение сотрудничества с деловыми партнерами, связанными сторонами, акционерами и другими третьими лицами, придерживающимися тех же ценностей, что и экономический субъект;
- обеспечение возможности выявления и урегулирования конфликтов интересов, в том числе потенциальных;
- предоставление сотрудникам и третьим лицам возможности конфиденциально и по желанию анонимно сообщать о возможных нарушениях стандартов комплаенса посредством «горячей линии» либо по электронной почте;
- неотвратимость применения мер дисциплинарной (возможно и уголовной) ответственности в случае нарушения любым работником организации стандартов комплаенса;
- осуществление мониторинга состояния системы комплаенса.

Для разработки нормативной базы и функционирования нормативного комплаенс-контроля необходимо обеспечить:

- максимальную централизацию всех имеющихся в организации информационных подсистем в разрезе структурных подразделений, справочно-нормативных данных и правовых систем;
- полноту и техническую обоснованность внутренних стандартов и механизм взаимосвязи с внешней нормативной информацией;
- своевременное выявление и качественное отражение изменений в полном объеме нормативной информации.

Соблюдение всех принципов и требований позволяет определить направления совершенствования нормативной базы комплаенс-контроля за счет более объективной разработки норм, оперативного выявления изменений и отклонений от норм.

Результаты проведенных исследований для целей создания комплаенс позволяют классифицировать подвиды комплаенс-контроля (табл. 1).

Изучение практики применения комплаенс-контроля показывает, что ключевыми факторами успешного внедрения данного вида системы внутреннего контроля являются:

Таблица 1 / Table 1

Виды комплаенс-контроля / Types of compliance control

Вид комплаенс-контроля / Types of compliance control	Содержание процедур / The contents of the procedures
Комплаенс-контроль текущей (финансовой, инвестиционной) деятельности	Формирование информации о нарушениях, изменениях и отклонениях, методы их выявления и анализ причин возникновения. Раскрытие информации о существенных событиях, бизнес-процессах, нетипичных ситуациях, банкротстве, санации
Комплаенс-контроль продаж	Соблюдение разграничений между внешними и внутренними фактами хозяйственной жизни
Комплаенс-контроль финансовых и операционных рисков	Обеспечение достоверности информации об отраженных фактах хозяйственной жизни в системах учета
Комплаенс-контроль деловой репутации	Выявление контрагентов, бизнес-процессов и фактов хозяйственной жизни, подверженных риску
Комплаенс-контроль правовых исков	Выявление информации о внутренних и внешних правовых конфликтах, данных о состоянии внутренней и внешней нормативной базы
Комплаенс-контроль обеспечения информационной и экономической (финансовой) безопасности	Наличие сведений о возможных и выявленных злоупотреблениях, хищениях, фактах мошеннических действий
Комплаенс-контроль управления персоналом	Соблюдение трудовой дисциплины, закрепление необходимых требований в заключаемых трудовых контрактах и договорах гражданско-правового характера, должностных инструкциях
Комплаенс-контроль взаимоотношений с регулирующими и контролирующими органами	Предоставление документов по запросам внешних регулирующих и контролирующих органов, вышестоящей организации, связанных сторон
Комплаенс антикоррупционный	Перечень мер и контрольных процедур, направленных на идентификацию и оценку коррупционных рисков, предотвращение, выявление и урегулирование фактов коррупционных рисков нарушений
Другие виды комплаенс (в зависимости от масштабов и видов деятельности)	Направлены на идентификацию и оценку рисков, предотвращение, выявление и урегулирование фактов коррупционных нарушений, мошеннических действий

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

- Tone at the Top — поддержка комплаенса со стороны высшего руководства организации в лице генерального директора, правления, Совета директоров, наблюдательного совета;

- информирование, обучение, подготовка и переподготовка сотрудников, бизнес-партнеров, контрагентов по вопросам комплаенса;

- интеграция элементов системы комплаенса в бизнес-процессы, систему ключевых показателей эффективности и систему управления рисками.

В процессе разработки и внедрения системы комплаенс-контроля экономический субъект мо-

жет столкнуться с проблемами, систематизация которых представлена в табл. 2.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Комплаенс-контроль как перспективный инструмент минимизации комплаенс-рисков уверенно выходит на ключевые позиции в управлении экономическими субъектами, причем не только финансовыми институтами, но и организациями реального сектора экономики. Следует отметить, что данная система контроля все-таки в большей степени соответствует корпоративным контрольным системам, имеющим свой бренд или рабо-

Таблица 2 / Table 2

**Проблемы внедрения системы комплаенс-контроля в экономическом субъекте /
Problems of implementing a compliance control system in an economic entity**

Выявленные проблемы / The identified problems	Предполагаемые решения / The proposed solutions
<p>Внедрение процедур соответствия требованиям, как и все изменения в корпоративной культуре и этике поведения экономического субъекта, могут встретить сопротивление сотрудников</p>	<p>Изменения в корпоративной культуре и этике поведения требуют постоянной кропотливой работы в части совершенствования системы внутреннего контроля. Коммуникации со стороны руководства экономического субъекта, консультации и тренинги являются основополагающими в данном процессе</p>
<p>Общие внутренние регламенты и бизнес- процессы, контрольные процессы и практики могут не давать в настоящий момент конкретных ответов на вопросы (например, в области подарков, развлечений и приглашений на бизнес-мероприятия). Внедряемые регламенты могут ужесточить требования, что может вызвать недовольство сотрудников</p>	<p>Семинары и тренинги, которые будет проводить служба по комплаенсу, призваны устранить имеющиеся вопросы. Постоянная линия поддержки (Helpdesk), «горячая линия» помогут сотрудникам экономического субъекта, ответственным за соблюдение требований антикоррупционного законодательства, отмывания доходов, вывода и хищений активов, мошенничества с финансовой отчетностью вести постоянную разъяснительную работу и при необходимости применять рычаги воздействия для обеспечения работы внедряемых процедур вести постоянную разъяснительную работу и при необходимости применять рычаги воздействия для обеспечения работы внедряемых процедур</p>
<p>Внедряемые процедуры могут увеличить объем работы для определенных структурных подразделений и сотрудников (например, для лиц, которые будут ответственны за предварительное одобрение сделок с государственными органами, или для лиц, которые будут ответственны за проверку контрагентов-посредников)</p>	<p>Конкретное решение может быть определено после внедрения определенных процедур контроля и их пилотной апробации на протяжении определенного периода, установленного с разработчиками согласованного для внедрения комплаенс</p>

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

тающим над его созданием. Эффективная система комплаенс есть конкурентное преимущество экономического субъекта, а не ее недостаток. Анализ полученных результатов показывает, что некоторые экономические субъекты считают комплаенс неэффективной тратой времени и средств, в то время как международная практика давно выявила сильные и слабые стороны, которые комплаенс создает для бизнеса: лояльность клиентов, заинтересованность и доверие акционеров, поставщиков, связанных сторон, других контрагентов.

Следует отметить, что хотя в российском законодательстве нет четкого определения комплаенса и его роли в деятельности государственных и бизнес-организаций, у менеджмента

российских корпораций возникает понимание того, что он является неотъемлемым элементом системы внутреннего корпоративного контроля и управления. Должное соблюдение основных требований и принципов комплаенс-контроля и их эффективная реализация ведут к минимизации правовых и репутационных рисков, а также напрямую влияют на успех и целостность самой организации и благополучие ее персонала, что в итоге повышает эффективность бизнеса. В настоящее время комплаенс служит основой для совершенствования процесса принятия управленческих решений, а значит, содействует достижению установленных стратегических и тактических целей экономического субъекта в обеспечении его устойчивого развития.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Алькарави Хайдер Дж. Ваннес, Карпова Т.П., Осипов М.А., Островская О.Л. Аутсорсинг: бухгалтерский учет и риски. М.: Центркаталог; 2019. 168 с.
2. Карпович О.Г. Теория и современные практики комплаенса. Мировые модели противодействия криминальным угрозам. М.: Изд-во «ЮНИТИ-ДАНА»; 2018. 407 с. ISBN 978-5-2380-2827-9.
3. Коновалова Е.М., Кеворкова Ж.А. Международная практика организации системы антикоррупционного комплаенса. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2017;4(2):14–19.
4. Шалимова М.А. Современные тенденции развития комплаенс-контроля в банковской сфере. *Внутренний контроль в кредитной организации*. 2013;(1):55–62.
5. Бородин А.Г. Проблематика внедрения комплаенс-контроля в бюджетных организациях. *Управление экономическими системами*. 2015;81(9). URL: <http://www.cyberleninka.ru/Грнтип/17077562> (дата обращения: 23.12.2019).
6. Ермакова Н.А. Комплаенс-контроль в системе внутреннего контроля корпораций. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;297(3):2–10.
7. Колесникова Е.Н. Концепция комплаенс-контроля за деятельностью сельскохозяйственных производственных кооперативов. *Вопросы экономики*. 2011;78(36):65–71.
8. Данилин О., Пустовалова Е. Комплаенс-функция в современной организации: создание, структурирование и оценка. *Внутренний контроль в кредитной организации*. 2010;(3):66–84.
9. Швырева О.И., Фролова И.А. Роль и функции комплаенс-контроля в системе управления организацией. Мат. III Междунар. науч. конф. «Актуальные вопросы экономики и менеджмента» (Краснодар, 20 июня 2015 г.). М.: Московский университет им. С.Ю. Витте; 2015:44–46. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_25532547_41362893.pdf (дата обращения: 25.12.2019).
10. Найджер Б. Успешный комплаенс. Как достичь успеха компаниям, следующим стандарту ИСО 19600. Мат. V ежегодной конф. ICA «Комплаенс-менеджмент: оптимизация и эффективность» (Москва, 18 февраля, 2016). URL: <https://event-mbs.ru/event/httpevent-mbsrueventthe-v-annual-ica-conference-compliance-optimization-and-effectiveness.html> (дата обращения: 09.01.2020).
11. Burby R. J., May P. J., Paterson R. C. Improving compliance with regulations: Choices and outcomes for local government. *Journal of the American Planning Association*. 1998;64(3):324–334. DOI: 10.1080/01944369808975989
12. Governatori G., Hoffmann J., Sadiq S., Weber I. Detecting regulatory compliance for business process models through semantic annotations. In: Proc. Int. Conf. “Business Process Management” (Barcelona, Spain, 10–15 September, 2017). 2017:5–17. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007%2F978-3-642-00328-8_2?LI=true (дата обращения: 25.12.2019).
13. Cassin R.L. DOJ reduces Odebrecht penalties, we revise the top ten list. 2017. URL: <http://www.fcpablog.com/blog/2017/4/14/doj-reduces-odebrecht-penalties-we-revise-the-top-ten-list.html> (дата обращения: 25.12.2019).
14. Бондаренко Ю. Эффективное управление compliance-рисками: системный подход и критический анализ. *Корпоративный юрист*. 2008;(6):29–32.

REFERENCES

1. Al'karavi Khaider Dzh. Vannes, Karpova T. P., Osipov M. A., Ostrovskaya O. L. Outsourcing: Accounting and risks. Moscow: Tsentrkatalog; 2019; 168 p. (In Russ.).
2. Karpovich O. G. Theory and modern compliance practices. World models for countering criminal threats. Moscow, UNITY-DANA Publishing house.; 2018. 407 p. (In Russ.). ISBN 978-5-2380-2827-9.
3. Konovalova E. M., Kevorkova Zh. A. International practice of organization of anti-corruption compliance. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2017;4(2);14–19. (In Russ.).
4. Shalimova M. A. Current trends in the development of compliance control in the banking sector. *Vnutrenii kontrol' v kreditnoi orgaizatsii = Internal Control in a Credit Institution*. 2013;(1);55–62. (In Russ.).
5. Borodin A. G. The problem of implementing compliance control in budget organizations. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami = Management of Economic Systems*. 2015;81(9). URL: <http://www.cyberleninka.ru/Грнтип/17077562> (accessed on 23.12.2019). (In Russ.).

6. Ermakova N.A. Compliance control in the system of internal control of corporations. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;297(3):2–10. (In Russ.).
7. Kolesnikova E.N. The concept of compliance control over agricultural production cooperatives. *Voprosy ekonomiki = Economic Issues*. 2011;78(36):65–71. (In Russ.).
8. Danilin O., Pustovalova E. Compliance function in a modern organization: Creation, structuring and evaluation. *Vnutrennii kontrol' v kreditnoi organizatsii = Internal Control of the Credit Organization*. 2010;(3):66–84. (In Russ.).
9. Shvyreva O.I., Frolova I.A. The role and functions of compliance control in the organization's management system. In: Proc. III Int. Sci. Conf. "Topical issues of economics and management" (Krasnodar, June 20, 2015). Moscow: Moscow State University named after S. Yu. Vitte. 2015:44–46. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_25532547_41362893.pdf (accessed on 25.12.2019). (In Russ.).
10. Niger B. Successful compliance. How to achieve success for companies that follow ISO 19600. In: Proc. 5th annual conf. ICA "Compliance management: Optimization and efficiency" (Moscow, February 18, 2016). URL: <https://event-mbs.ru/event/httpevent-mbsrueventthe-v-annual-ica-conference-compliance-optimization-and-effectiveness.html> (accessed on 09.01.2020).
11. Burby R. J., May P. J., Paterson R. C. Improving compliance with regulations: Choices and outcomes for local government. *Journal of the American Planning Association*. 1998;64(3):324–334. DOI: 10.1080/01944369808975989
12. Governatori G., Hoffmann J., Sadiq S., Weber I. Detecting regulatory compliance for business process models through semantic annotations. In: Proc. Int. Conf. "Business Process Management" (Barcelona, Spain, 10–15 September, 2017). 2017:5–17. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007%2F978-3-642-00328-8_2?LI=true (accessed on 25.12.2019).
13. Cassin R.L. DOJ reduces Odebrecht penalties, we revise the top ten list. 2017. URL: <http://www.fcablog.com/blog/2017/4/14/doj-reduces-odebrecht-penalties-we-revise-the-top-ten-list.html> (accessed on 25.12.2019).
14. Bondarenko Yu. Effective compliance-risk management: A systematic approach and critical analysis. *Korporativnyi yurist = Corporate Lawyer*. 2008;(6):29–32. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Жанна Аракеловна Кеворкова — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

Zhanna.kevorkova@mail.ru

Наталья Глебовна Сапожникова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет», Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

sapozh@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Zhanna A. Kevorkova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

Zhanna.kevorkova@mail.ru

Natal'ya G. Sapozhnikova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Voronezh State University, Voronezh, Russia

sapozh@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 23.01.2020; после рецензирования 12.02.2020; принята к публикации 02.03.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.01.2020; revised on 12.02.2020 and accepted for publication on 02.03.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-17-29
УДК 658(045)
JEL M21

Стоит ли увлекаться Большими Данными?

Е.Л. Шуремов

Международный инновационный университет, Сочи, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-2307-2336>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу разработки систем искусственного интеллекта (СИИ). При проведении исследования применены методы анализа, сравнения, дедукции. Несмотря на важные достижения при решении некоторых частных задач и большое финансирование, отрасль в целом сталкивается с серьезными проблемами развития. Уже в ближайшее время ограничением глубокого машинного обучения станет нехватка вычислительных мощностей. Проведенный обзор литературных источников показал, что коммерциализация разработок искусственного интеллекта и больших данных негативно сказывается на решении фундаментальных проблем развития отрасли. Показано, что приоритеты разработчиков СИИ все больше смещаются в сторону реализации простых потребительских сервисов, в то время как решение действительно важных для всего человечества задач не реализуется. Непонимание людьми механизмов выработки решений интеллектуальными компьютерными системами может привести к возникновению масштабных экономических проблем из-за развивающегося пессимизма инвесторов в отношении перспектив компаний, занятых в рассматриваемой сфере. Принципиальные результаты исследования рекомендованы специалистам по разработке СИИ в рамках создания больших данных.

Ключевые слова: искусственный интеллект; вычислительные мощности; машинное обучение; экспертные системы; экономический кризис; нейронные сети

Для цитирования: Шуремов Е.Л. Стоит ли увлекаться Большими Данными? *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):17-29. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-17-29

ORIGINAL PAPER

Whether it is Worth Being Fond of Big Data?

E.L. Shuremov

International Innovative University, Sochi, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-2307-2336>

ABSTRACT

The paper considers the analysis of the development of artificial intelligence systems. There were methods of analysis, comparison and deduction applied. Despite important achievements at the solution of some private tasks and big financing, the industry in general faces serious problems of development. Already in the nearest future the shortage of computing power will become serious restriction of deep machine learning. A review of literature showed that the commercialization of artificial intelligence and big data negatively affects the solution of fundamental problems in the industry development. The author shows that priorities of developers of systems of artificial intelligence are more and more displaced towards realization of simple consumer services while the solution of tasks, really important for all mankind, is not implemented. Dangers of misunderstanding by people of mechanisms of decisions development are revealed by intellectual computer systems. It is specified the signs allowing to assume possibility of global economic problems because of the developing pessimism of investors concerning prospects of the companies engaged in this field. The principal results of the study are recommended to specialists in the development of artificial intelligence systems as a part of a big data creation.

Keywords: artificial intelligence; computing power; machine learning; expert systems; economic crisis; neural networks

For citation: Shuremov E.L. Whether it is worth being fond of Big Data? *Uchet. Analiz. Audit = Account. Analysis. Audit.* 2020;7(2):17-29. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-17-29

© Шуремов Е.Л., 2020

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы в мире за счет значительных инвестиционных вложений активно развиваются исследования в области разработки СИИ, растет число публикаций, посвященных проблемам глубокого машинного обучения, увеличивается спрос на IT-специалистов. Однако критический анализ полученных результатов показывает, что они не соответствуют первоначальным ожиданиям инвесторов и широкой общественности, поскольку системные исследования нередко подменяются решением лишь частных проблем.

Исследование, результаты которого рассматриваются в настоящей статье, проводилось в Международном инновационном университете (г. Сочи) и Московском инновационном университете (г. Москва) в 2017–2019 гг. методом критического анализа опубликованной литературы и интернет-источников. В итоге выдвинута гипотеза о возможности возникновения глобальных экономических проблем из-за развивающегося пессимизма инвесторов в отношении перспектив компаний, занятых в сфере искусственного интеллекта. Правда, наши выводы существенно расходятся с мнением ряда специалистов, испытывающих чрезмерный оптимизм в отношении перспектив развития СИИ за счет глубокого машинного обучения.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В публикациях СМИ, научных фолиантах, выступлениях политиков и ученых на различных международных конгрессах и форумах¹ много говорится о так называемой цифровой экономике. Нет сомнения, компьютеризация очень полезна для экономики. Развитие систем коммуникаций, особенно через интернет, делает повседневную жизнь миллионов людей более комфортной. В настоящее время у огромного числа людей имеются смартфоны, фактически представляющие собой карманный компьютер, существенно превосходящий по мощности настольные персональные компьютеры 15–20-летней давности. К тому же, одной из наиболее перспективной сфер экономики является искусственный интеллект (Artificial Intelligence, AI, ИИ), теория которого основатель-

но раскрыта в работах западных и отечественных специалистов, например С. Рассела, П. Норвига, Дж. Баррата., Дж. Люгера, А. Потапова и др. [1–4]. Причем число публикаций, посвященных ИИ, растет бурными темпами (рис. 1).

Как следует из рис. 2, показатель роста числа публикаций по ИИ начиная с 2000 г. превысил аналогичный по другим разделам информатики почти в 9 раз.

Начиная с 2000 г. число стартапов в области ИИ выросло примерно в 14 раз (рис. 3).

Объем инвестиций в стартапы, ориентированные на разработку систем ИИ, вырос более чем в 6 раз, по сравнению с 2000 г. (рис. 4).

Бурно растет спрос на специалистов, имеющих навыки работы по созданию приложений в различных сферах ИИ, в частности касающихся машинного обучения (рис. 5).

Крупнейшие мировые корпорации (Google, Amazon, Microsoft, IBM, Intel и др.) ежегодно вкладывают десятки миллиардов долларов в разработки, связанные с ИИ: только с 2011 по 2017 г. объем инвестиций в эту сферу вырос примерно в 7 раз². Казалось бы: вот отрасль будущего. Однако в этой отрасли совсем не так радужно, как с первого взгляда представляется технократам-оптимистам, поэтому для начала рассмотрим некоторые безусловные достижения в сфере ИИ.

В 1997 г. компьютерная система IBM Deep Blue обыграла действующего в то время чемпиона мира по шахматам Гарри Каспарова, что действительно является выдающимся триумфом информационных технологий (ИТ), хотя в настоящее время даже шахматные программы для обычных смартфонов на высших уровнях «играют» в силу мастера спорта, а некоторые программы даже на уровне гроссмейстера. Не стоит забывать и того, что ученые-компьютерщики уже в 1950-х гг. предсказывали победу компьютера над чемпионом мира по человеческим шахматам к 1967 г., но этот результат был достигнут только в 1997 г. Впрочем, здесь нет ничего удивительного: известно, что специалисты в области ИТ всегда были чересчур оптимистичны — до сих пор более половины ИТ-проектов заканчиваются с затягиванием сроков и превышением бюджета, а до трети — так и остаются нереализованными, поскольку их по этим же причинам бросают на полпути.

¹ Производство, наука и образование России: системный подход. Сборник материалов IV Международного конгресса (ПНО-IV). С.Д. Бодрунов, ред. М.: ИНИР им. Витте; 2018. 540 с.

² AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019).

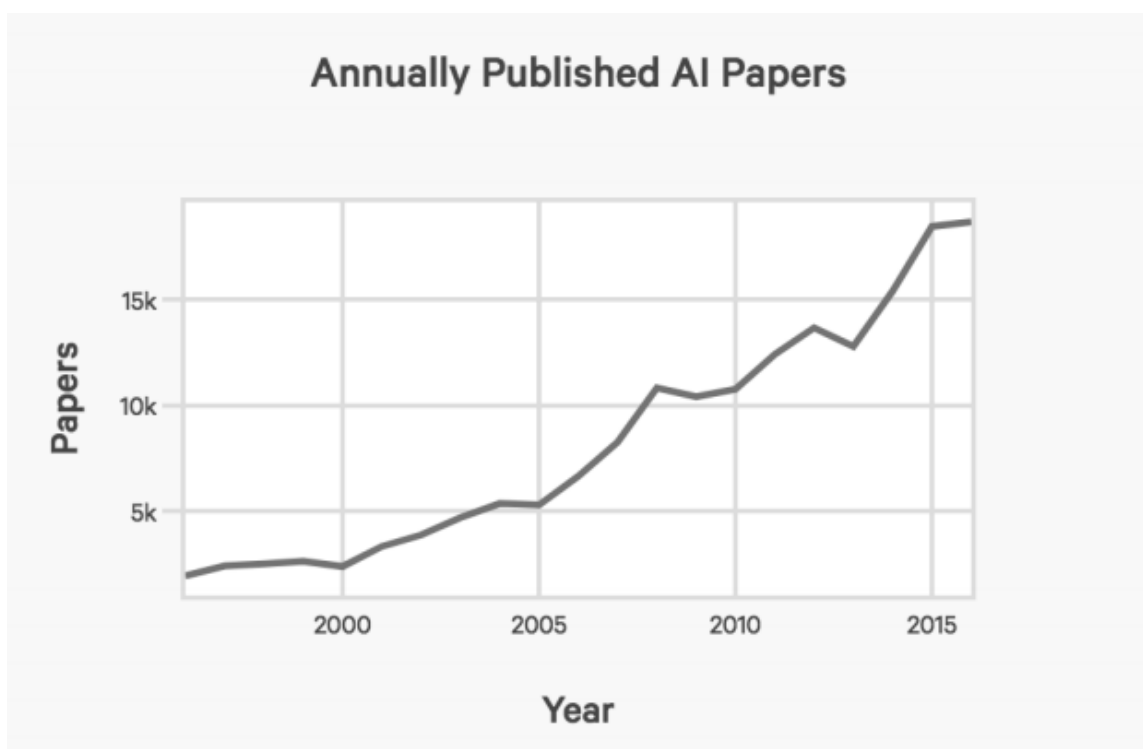


Рис. 1 / Fig. 1. Рост числа публикаций, посвященных ИИ / Growth of publications number devoted to AI

Источник / Source: AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019 / accessed on 17.07.2019).

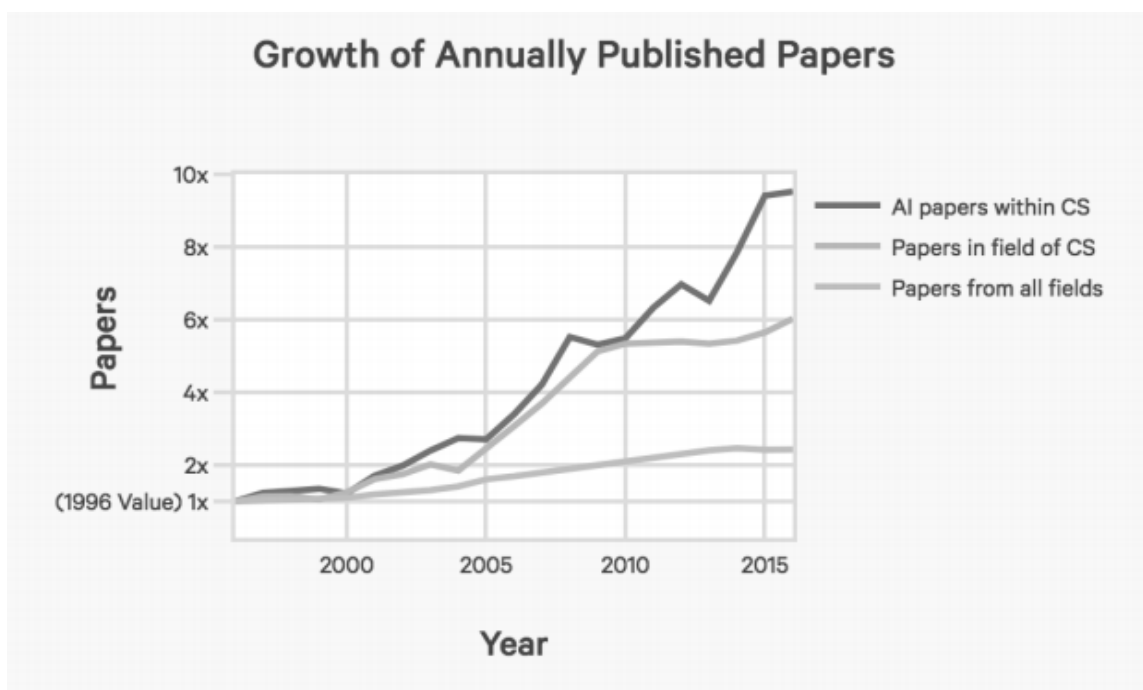


Рис. 2 / Fig. 2. Сравнение темпов роста числа публикаций, посвященных ИИ, другим разделам информатики и публикациям по другим сферам деятельности / Comparison of growth rates of publications number devoted to AI, other sections of informatics and publications on other activity fields

Источник / Source: AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019 / accessed on 17.07.2019).

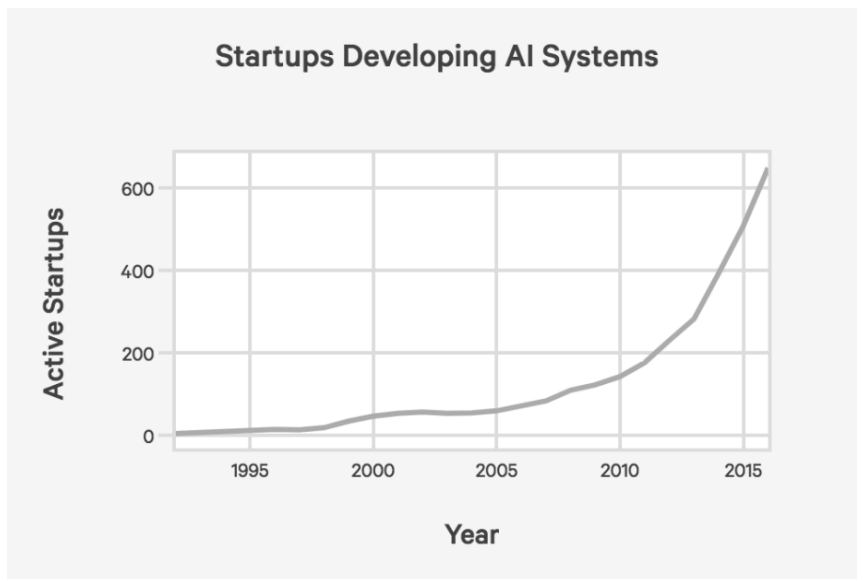


Рис. 3 / Fig. 3. Рост числа стартапов в сфере ИИ / Growth of startups number in the sphere of AI

Источник / Source: AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019 / accessed on 17.07.2019).

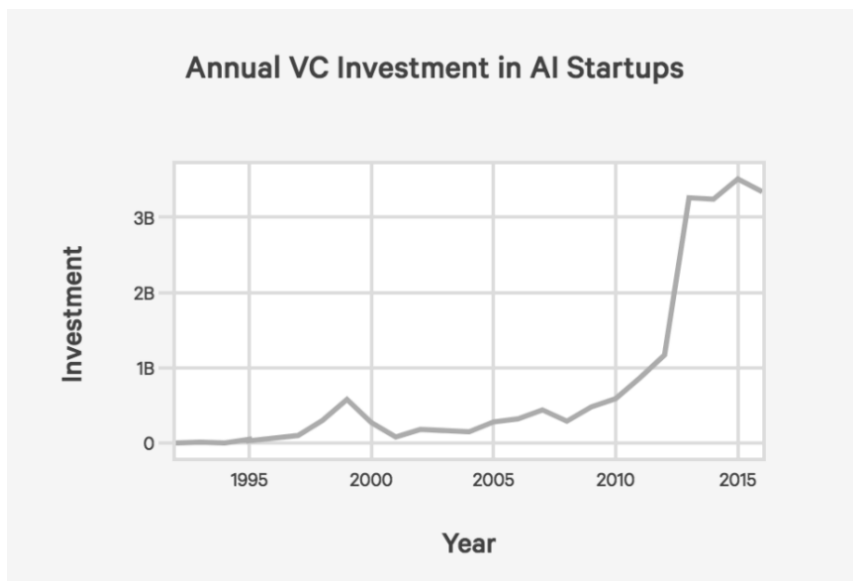


Рис. 4 / Fig. 4. Рост годовых инвестиций в ИИ-стартапы / Annual investments growth into AI startups

Источник / Source: AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019 / accessed on 17.07.2019).

Особенно быстрый рост инвестиций в сферу ИИ начался после 2011 г. Тогда за потраченную сотню миллиардов долларов бизнесу удалось достичь следующих важнейших (по мнению составителей отчета) результатов: в 2016 г. компьютерная система стала лучше человека распознавать картинки базы данных ImageNet — проект по созданию и сопровождению аннотированных изображений; в 2017 г. — достигнут уровень компетентности врачей-дерматологов

в классификации рака кожи; распознавание речи по телефону на уровне человека; уверенное обыгрывание людей в покер и получение абсолютного максимума выигрышных очков в видеоигре Рас-Ман³.

Самим разработчикам систем ИИ перечисленные результаты ценны для всего человечества, особенно

³ AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019).

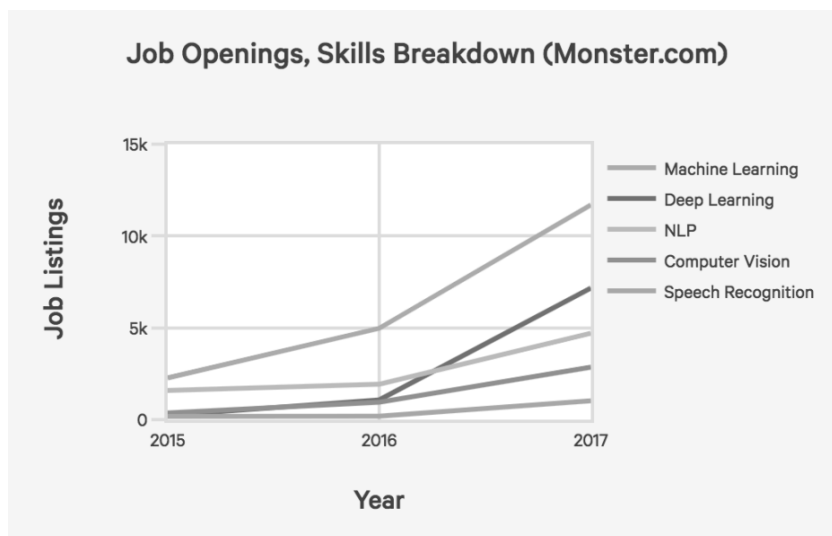


Рис. 5 / Fig. 5. Рост числа вакансий в сферах разработки систем ИИ / Growth in vacancies in AI system development

Источник / Source: AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019 / accessed on 17.07.2019).

учитывая миллиардные затраты на реализацию этих проектов.

В 1950 г. английский математик и кибернетик Алан Тьюринг опубликовал небольшую статью [5], вызвавшую мировой научный ураганный резонанс. Не менее сенсационной стала работа А. Тьюринга, неоднократно издававшаяся в нашей стране [6]. В частности, в данной работе он предложил эмпирический тест, позволяющий определить: может ли машина мыслить. В стандартной интерпретации тест формулируется следующим образом.

Эксперт, взаимодействуя с компьютером и человеком, на основании ответов на задаваемые им вопросы должен определить, с кем он общается: с человеком или компьютерной системой. Общение участников тестирования осуществляется по переписке с помощью компьютера-посредника через контролируемые промежутки времени, чтобы эксперт не мог ориентироваться на скорость ответов. Если эксперт не может уверенно установить, кто с ним беседует, то это означает, что система является собой подлинный ИИ.

Недавно тест, предложенный А. Тьюрингом, был пройден в китайском подразделении корпорации Microsoft, где была создана система XiaoIce — социальный чат, в котором основным собеседником человека является компьютерная система. В чатах системы обычно представляется 18-летней девушкой. На основе сложных алгоритмов, реализующих методы анализа Больших Данных, XiaoIce

«обучилась» эмоциональному интеллекту, благодаря которому может вести беседу с пользователями, имеющими разные интересы и потребности.

Эмоциональный интеллект включает эмпатию и социальные навыки. Система XiaoIce «настраивается» на ощущения человека-собеседника, «погружая» себя в его настроение, может проявлять чувство юмора и обнадеживать собеседника. Такое «поведение» реализуется специальной подсистемой эмпатических вычислений, динамически распознающей чувства и намерения человека и реагирующей на изменение его желаний в ходе «беседы». Если диалог затухает, предлагается другая тема разговора. Алгоритм работы учитывает интеллектуальный (IQ) и эмоциональный (EQ) коэффициенты собеседника. Имеется также подсистема выявления черт характера человека. Система принятия решений XiaoIce реализует методы вовлечения людей в длительное общение, основанные на марковских процессах.

Система XiaoIce уверенно «проходит» тест Тьюринга и пользователи не могут опознать, что беседуют с компьютером, а не с человеком. При этом уровень «подстройки» под конкретного человека во многих случаях достигал такого уровня, что ему хотелось общаться с XiaoIce больше, чем с другими людьми. С 2014 г. система общалась почти с 700 млн человек и со многими из них были установлены длительные отношения, возврат к общению с ней превзошел аналогичный показатель возвращения к беседам между людьми в чатах.

Это действительно весьма впечатляющий результат для тех, кому хочется «убить время» в беседах «обо всем и ни о чем». Однако вряд ли он сильно впечатлит людей, разделяющих идею известного индийского мыслителя о том, что если ты не научился быть счастливым в одиночестве, то не будешь им никогда.

Подчеркнув преимущества технологий ИИ, перейдем к рассмотрению бурно развивающегося направления, связанного с Большими Данными, т.е. технологией Data Mining. Одним из основных ограничителей развития этих технологий являются вычислительные мощности. В настоящее время потребности в них при машинном обучении удваиваются каждые 3,5 месяца. С 2012 по 2017 г. число транзисторов на кристалле увеличилось примерно в 12 раз, а объем собственно вычислений, связанных с машинным обучением, вырос в 300 тыс. раз (рис. 6). Таким образом, решение всего спектра задач обработки данных на стандартных современных процессорах в скором времени станет нереальным, при этом вскоре прекратится и рост числа приложений СИИ.

Решение проблемы нехватки вычислительных ресурсов ИТ-специалисты пытаются найти с помощью новой архитектуры процессоров, разрабатываемых для решения задач моделирования нейросетей [7]. В частности, компания Intel для решения задачи сложных вычислений для ИИ открыла новое направление разработок — нейроморфный процессор Intel Loihi, который ориентирован на имитацию основного (по нынешним предположениям) механизма работы мозга. Его применение делает машинное обучение существенно более эффективным. По заверениям компании, процессор Loihi способен осуществлять машинное обучение в миллион раз быстрее, чем традиционные вычислительные системы, используемые для обучения нейронных сетей. Попутно отмечалось, что если в 2017 г. версия чипа Loihi содержала 130 тыс. искусственных нейронов и 130 млн искусственных синапсов, то ожидаемый в 2019 г. процессор должен содержать более 100 млрд синапсов. Между тем по данным исследовательских центров IBM Almaden Research Center и Lawrence Berkeley National Laboratory:

- для моделирования структуры мозга уровня мыши (0,125 трлн синапсов) нужно 512 таких процессоров;
- для моделирования структуры мозга уровня кота (6,1 трлн синапсов) нужно уже 24 756 процессоров;

- только 4,5% коры человеческого мозга содержат 9 трлн синапсов, а полностью в коре больших полушарий человека имеется около 125 трлн синапсов, что в 1500 раз больше, чем звезд в нашей Галактике⁴.

Отсюда следует вполне банальный вывод: человеку с его технологиями еще очень далеко до потенциала, достигнутого природой. И это даже при полностью механистическом моделировании процессов работы мозга, без учета неизвестных нам более глубоких механизмов мышления, поэтому никакими кардинально новыми аппаратными архитектурами типа Intel Loihi в ближайшее время проблему очень низкой скорости машинного обучения на больших данных решить не получится.

В мае 2011 г. отмечалось 150-летие Массачусетского технологического института (МТИ). Одним из центральных мероприятий программы празднования был симпозиум, посвященный развитию СИИ под названием «Мозги, умы и машины» (“Brains, Minds and Machines”). МТИ был одним из основных основоположников развития технологий ИИ и именно здесь 1950–1960-х гг. Уоррен МакКаллох и Уолтер Питтс создали первые сети искусственных нейронов, а Джон Маккарти и Марвин Мински предложили сам термин «искусственный интеллект» и создали “AI Group”, которая обозначила цели и основные направления исследований в этой области⁵.

По замыслу организаторов, симпозиум должен был стать площадкой подведения итогов по результатам 50-летнего изучения проблем создания ИИ и привлечь внимание исследователей разных научных направлений. Предполагалось акцентировать внимание общественности на том, что всего за 50 лет были достигнуты выдающиеся успехи по созданию действительно интеллектуальных компьютерных систем: Deep Blue, Google search, IBM Watson и др. Организаторы хотели показать, что исследования в области машинного обучения позволили создать невероятно успешные приложения, принимающие решения успешнее человека. На обсуждение на симпозиуме были вынесены следующие вопросы:

- какие нужны усилия ученых для понимания работы интеллекта и мозга;

⁴ Хостинг и выделенные серверы. URL: <https://habr.com/ru/company/ua-hosting/blog/407285> (дата обращения: 15.07.2019).

⁵ Марвин Мински и эмоциональные машины. URL: <https://postnauka.ru/faq/5.8727> (дата обращения: 15.07.2019).

AlexNet to AlphaGo Zero: A 300,000x Increase in Compute

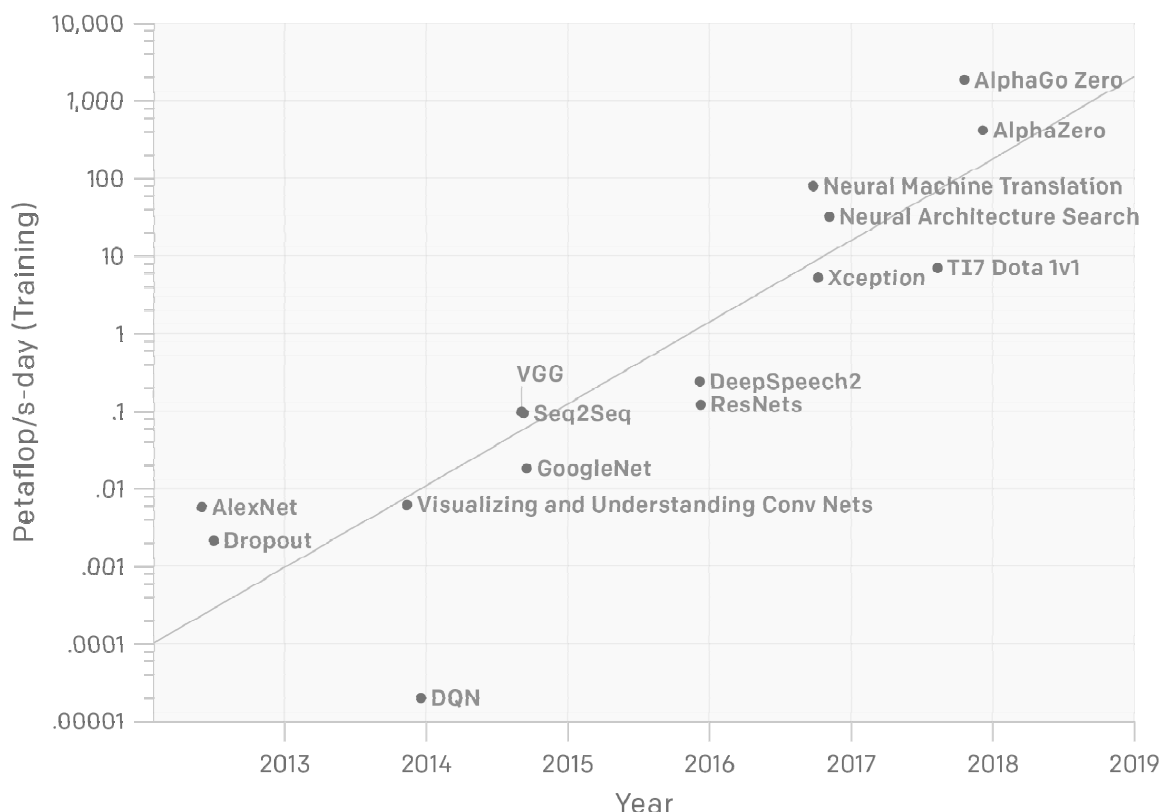


Рис. 6 / Fig. 6. Рост потребностей в вычислительных мощностях для реализации машинного обучения в крупных проектах разработки систем ИИ / Growth of needs for computing power for implementation of machine learning in large AI systems development projects

Источник / Source: AI and computer. URL: <https://openai.com/blog/ai-and-compute> (дата обращения: 17.07.2019 / accessed on 17.07.2019).

- какие необходимы новые фундаментальные исследования для создания синергетического эффекта на стыках компьютерных, когнитивных и социальных наук;

- как можно интегрировать различные формы приложений ИИ.

Однако результат форума оказался совсем не таким, как его хотели видеть организаторы. Многие из приглашенных ученых с мировым именем скептически отнеслись к достигнутым успехам, указав, что, несмотря на коммерчески успешные проекты в сфере ИИ, реального прорыва в познании и моделировании процессов работы человеческого мозга нет.

В частности, Марвин Мински — основоположник создания нейронных сетей еще в 1950-х гг. обратил внимание присутствующих на то, что сейчас даже студенты могут создавать роботов, умеющих танцевать, играть в футбол и баскетбол и даже управлять мимикой «лица», но почему-то

аварию на ядерном реакторе в Фукусиме устранили люди, а не роботы.

Выступая на симпозиуме, директор лаборатории ИИ в МТИ с 1972 по 1997 г. Патрик Уинстон подчеркнул, что за последние 20 лет прогресс в ИИ мог бы быть значительно больше, но причиной стагнации стало то, что в 1980-е гг. произошло дробление научных исследований в области ИИ на решение частных вопросов развития технологий нейронных сетей или генетических алгоритмов в целях коммерциализации разработок. Именно тогда перестали заниматься фундаментальными проблемами систем ИИ, сосредоточив внимание на их отдельных механизмах.

Справедливости ради отметим, что главным критиком использования машинного обучения на больших данных является американский ученый Ноам Хомски (Noam Chomsky), утверждающий, что существующие методы обработки огромных массивов данных (Data Mining) хороши толь-

ко для ограниченного круга инженерных задач, вроде работы поисковой системы. Но для науки статистический подход неприемлем, поскольку в принципе не позволяет научить компьютер понимать семантику языка. Целью инжиниринга является реализация самого простого, дешевого и надежного решения конкретной задачи, а целью науки — понимание устройства исследуемой системы, закономерностей ее функционирования и развития, только исходя из которого становится возможным поиск решений конкретных задач. В этой связи совершенно бессмысленно обрабатывать огромные массивы данных, чтобы понять, как устроена сама система обработки. Даже если при этом можно решить некоторую конкретную задачу, то это никак не позволит понять саму систему. Для этого нужно выйти на иной уровень абстракции. И чем выше этот уровень, тем на большие объяснительные возможности абстрактной модели можно рассчитывать. Важно понимать, что нельзя найти вычислительные единицы мозга, если их искать в схеме усиления синаптических связей или в картировании нейронных связей, где делается попытка отразить «проведение» связей нейронов по всей нервной системе.

По мнению ученого, знание нельзя описать вычислительными алгоритмами, поскольку оно не является вычислительным процессом. Отсюда следуют принципиальные различия научного и инжинирингового подходов: ученый хочет понять принципы функционирования системы, определяющие ее ключевые свойства, а инженеру достаточно способов воспроизведения части этих свойств в некоторых конкретных целях. В этой связи теория вероятностей и математическая статистика являются хорошим инструментом для решения инженерных задач, но малопродуктивны для построения объясняющих моделей [8–10].

После конференции МТИ в ответ на критику современных направлений развития систем ИИ Питер Норвиг — директор по исследованиям корпорации Google — опубликовал эссе с критикой позиции Ноама Хомски [11]. Суть его аргументов сводилась к следующему:

- Н. Хомски прав, разделяя инженерный и научный подходы, но их нельзя противопоставлять, поскольку они развиваются параллельно, способствуя взаимному развитию;
- наука не сводится только к сбору и обобщению фактов до уровня теорий, но также требует

и их обоснования. При этом инжиниринг может показать, какие теории верны, а какие нет;

- современные компьютерные модели отражают взаимодействие большого числа переменных, связывая их большим числом уравнений и иных зависимостей. Из-за этого полученные на их основе результаты выходят за рамки человеческого понимания. Но они дают возможность получать представление о поведении исследуемых систем;
- большинство явлений природы имеют стохастический характер, поэтому для их исследования должны применяться вероятностные модели;
- для изучения языка также широко применяется статистический анализ;
- прогнозирование событий — это во многом процесс интуитивного озарения, не имеющий объяснений, в который также следует включить и поддающиеся человеческому объяснению предсказания, и математическую модель с целью способствовать развитию науки.

Ведущие корпорации, занятые в сфере разработки СИИ, сделали все возможное, чтобы дискуссия в МИТ не стала достоянием широкой общественности. Однако уже начиная с 2011 г. начался резкий рост финансирования разработок в сфере ИИ и их массовая пропаганда в СМИ. Только Alphabet (материнская компания Google) ежегодно вкладывает десятки миллиардов долларов, при этом ежегодно неся огромные убытки по всем направлениям исследований ИИ. То же касается и других крупных участников рынка. При этом ставка, как и прежде, делается на разработку частных решений, имеющих довольно сомнительную ценность.

Так, в 2018 г. была представлена СИИ Google Duplex⁶. С ее помощью человек, поговорив с роботом по телефону и не понимая, что говорит не с человеком, может решить следующие задачи «чрезвычайной» важности:

- зарезервировать стол в ресторане;
- записаться к парикмахеру;
- узнать часы работы заведения в праздники.

Для достижения этого «выдающегося» результата был потрачен труд огромного числа высококвалифицированных специалистов и десятки миллиардов долларов. Так ли нужны такого рода

⁶ Невероятная функция или что такое Google Duplex? URL: <https://zen.yandex.ru/media/id/5b070673dd24845157cc2e66/neveroiatnaia-funkciia-ili-chto-takoe-google-duplex-5b22bbc72400f400a97a56b0> (дата обращения: 17.07.2019).

технологии, если намного проще и надежнее для решения перечисленных задач просто заполнить форму на сайте соответствующего заведения?

В свое время компания IBM анонсировала проект IBM Watson, одной из важнейших целей которого провозглашалось существенное продвижение в решении задачи борьбы с раком⁷. К сожалению, основным результатом проекта, несмотря на миллиардные инвестиции, оказался довольно скромным: система достигла уровня компетентности врачей-дерматологов в классификации рака кожи, т.е. СИИ научилась по снимкам распознавать гораздо быстрее врача средней квалификации, но предложить какое-то более эффективное лечение она пока не может. Поэтому многие врачи, сначала возлагавшие большие надежды, отказываются от применения платформы IBM Watson.

Пока получается, что правы ученые, критиковавшие на симпозиуме МИТ современные методы развития ИИ. Во всяком случае, уже сейчас становится очевидным, что приоритеты инвестирования в СИИ полностью смещаются в простые потребительские сервисы (ИИ-ассистент бронирует вам столик в ресторане по телефону), а сложные индустриальные проекты постепенно замораживаются. Ведь очевидно, что интеллектуальные «часы здоровья» от Apple или запись к парикмахеру с помощью «помощника» от Google вряд ли можно считать обещанной ИИ-революцией, способной, например, помочь вылечить рак. Между тем усилия по инерции продолжают в том же направлении.

Разумеется, совсем не заметить мнения известных ученых на форуме МИТ было нельзя. По итогам симпозиума был создан научный центр, унаследовавший его название: Center for Brains, Minds and Machines (CBMM). Национальный научный фонд США ежегодно выделяет ему 3–5 млн долл. Для сравнения, ежегодно на Инициативу BRAIN (картирование активности мозга) выделяются гранты на сумму примерно 140 млн долл., а инвестиции в ИИ-разработки бизнесом превышают финансирование CBMM более чем на 3 порядка.

Главная проблема развития СИИ состоит в том, что до сих пор отсутствует системное понимание работы человеческого интеллекта, поэтому нет и возможности его адекватного алгоритмического воспроизведения в компьютерных системах.

Такая ситуация уже давно привела к кризису в развитии одной из разновидностей СИИ — экспертных систем, где на основе базы знаний в некоторой предметной области делалась попытка обеспечить автоматизированное решение возникающих задач путем применения правил логического вывода к системе формализованных знаний. На текущий момент создано множество экспертных систем, ориентированных на решение задач в большом числе узкоспециализированных предметных областей. Наиболее успешными являются проекты в хорошо изученных сферах деятельности с давно сложившимися достаточно четкими и хорошо формализуемыми стратегиями выработки решений. Однако сейчас развитие таких систем существенно затормозилось по ряду принципиально важных проблем, которые пока не могут найти своего разрешения.

Во-первых, это сложность формализации эвристических знаний экспертов. До настоящего времени ей поддаются только четко параметризованные представления специалистов о предметной области и поддающиеся алгоритмизации правила вывода суждений. Однако оценки качественного уровня, не имеющие явного количественного выражения, а также многие, интуитивно очевидные опытному эксперту взаимосвязи объектов и явлений формализации практически не поддаются, хотя именно они часто делают его высококлассным, способным творчески решать самые неожиданные задачи.

Во-вторых, неспособность предоставить осмысленные объяснения выводов. Соответствующие блоки экспертных систем могут предоставить пользователю только данные о последовательности шагов получения итоговых выводов, сопровождая их формальными комментариями, скомбинированными из заранее подготовленных текстовых шаблонов, но не способные дать своим рассуждениям осмысленные разъяснения [12].

Хорошим примером такого рода комментариев являются автоматически формируемые «заключения» программ поддержки решения задач финансового анализа, которыми весьма гордятся их разработчики. Однако выводы типа «в текущем году прибыль упала на n% по сравнению с предыдущим годом», «коэффициент текущей ликвидности снизился на k% по сравнению с прошлым годом, что свидетельствует об ухудшении финансового состояния организации» и т.д. вряд ли можно считать содержательно исчерпывающим анализом проблем, тем более сборником полезных рекомендаций. Любой хорошо отучившийся студент

⁷ IBM Watson. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/IBM_Watson (дата обращения: 17.07.2019).

напишет куда как более содержательное заключение, привлекая для этого не только данные расчетов, но и внесистемную, плохо формализуемую, но хорошо понятную человеку хотя бы с небольшим кругозором информацию.

В-третьих — сложность тестирования. Даже для обычных больших компьютерных программ отладка и тестирование пока являются больше искусством, чем наукой. Тестирование же экспертных систем более затруднительно, поскольку надо проверять не только корректность программной реализации детерминированных алгоритмов, но и оценивать адекватность заложенной в систему методологии их автоматического конструирования применительно к тем классам задач, на решение которых система ориентирована. Особенно сложна эта проблема для систем, применяемых в военном деле, ядерной энергетике, химической промышленности, управлении транспортом.

В-четвертых, неспособность к самообучению. Экспертные системы до сих пор не научились учиться самостоятельно. Для актуализации базы знаний необходимо постоянное участие инженеров по знаниям, которые должны заносить в нее новые факты, формализуя их в соответствии с требованиями системы. Поэтому очень часто успешно внедренные системы быстро теряют востребованность при прекращении поддержки разработчиками.

В-пятых, невозможность воспринимать сенсорную информацию. Экспертные системы могут эффективно обрабатывать только символичные алфавитно-цифровые данные, но пока не могут полноценно принимать в расчет весь комплекс визуальных, звуковых, осязательных, обонятельных и тактильных ощущений, которые во многих случаях могут существенно влиять на оценку ситуации специалистом.

В-шестых, узкоспециализированные знания. Базы знаний, как правило, содержат только те факты и эвристики, которые непосредственно связаны с данной предметной областью. Поэтому знания из смежных областей не принимаются во внимание при формировании выводов и оценок, в то время как внешнее окружение может оказывать существенное влияние на данную предметную область. Эксперты-люди могут учитывать все аспекты возникшей проблемы и соотнести с ней множество потенциально влияющих внешних факторов. Узкоспециализированная экспертная система на это не способна и потому ее выводы

и рекомендации могут основываться только на очень ограниченном подмножестве строго формализованных знаний.

Вследствие перечисленных проблем сложившаяся в 1970–1980 гг. механистическая концепция построения экспертных систем переживает глубокий кризис, выход из которого возможен только в результате революционного прорыва в понимании механизмов работы человеческого мозга.

Системы ИИ в настоящее время в каком-то смысле преодолевают ограничения экспертных систем, связанные с их неспособностью к самообучению. Это достигается за счет алгоритмов раскопки данных (прежде всего, нейронных сетей). Непрерывно поступающие новые данные обрабатываются этими алгоритмами, и механизм принятия решений в СИИ как бы постоянно «дообучается». Однако другие ограничения продолжают оставаться актуальными и поныне [13].

Системы раскопки данных могут только перемалывать огромные объемы данных, самосовершенствуясь для решения узкоспециализированных задач. Для новой задачи нужно начинать обучение ИИ-системы с нуля. Но и с обработкой больших объемов данных есть принципиальная проблема. Компьютерная ИИ-система не может сама выбирать нужные данные, а может лишь очень быстро обрабатывать все, поступающее на вход. Но ведь давно известно: мусор на входе — мусор на выходе. По мнению авторов [14], огромные затраты вычислительных ресурсов в системах машинного обучения как раз и свидетельствуют о том, что нынешние алгоритмы ИИ по-настоящему отнюдь не интеллектуальны, ибо они базируются на пока весьма примитивной модели мозга как совокупности нейронов и их связей.

Другая важная проблема состоит в том, что многие просто не понимают, как работает пресловутый «черный ящик» систем ИИ. Хорошие экспертные системы хотя бы сообщали пользователю схему логического вывода, но теперь эта последовательность полностью «спрятана» в «черном ящике» и нет никакой возможности хоть как-то восстановить «порядок рассуждений» таких алгоритмов.

В конце 2017 г. междисциплинарный исследовательский центр изучения социальных последствий ИИ “AI Now Institute” однозначно предложил государственным учреждениям США, деятельность которых связана с принятием ответственных решений, отказаться от использования

ИИ-систем, являющихся, по сути, «черными ящиками» с непонятной людям логикой вырабатываемых ими рекомендаций. Составители основывались на отчете “AI Now 2017 Report”⁸, содержащем ссылки на множество авторитетных источников. Рекомендации экспертов распространяются не только на правительство и оборонные ведомства, но и на структуры правосудия, здравоохранения, социального обеспечения, образования, подбора и оценки кадров.

Проблема в том, что применение воспетых кибернетикой «черных ящиков» влечет за собой слишком высокие риски, которые недопустимы при принятии особо ответственных персональных и коллективных решений. В этой связи правомерно ставится вопрос о том, что если междисциплинарные группы специалистов не могут понять и подтвердить обоснованность, логичность и правильность решений ИИ-систем, то такие решения должны быть исключены из практики госучреждений.

Особенно проблематичными являются военные применения СИИ. По мнению военных США, основной проблемой использования ИИ-систем является не точность вырабатываемых компьютерной системой решений, не отсутствие необходимых данных и не скорость принятия решений, а нарастающее непонимание людьми: почему машина принимает именно эти, а не какие-то другие решения. Поэтому военные кураторы проекта XAI (программа Пентагона “Explainable Artificial Intelligence”) в DARPA вполне резонно ставят следующие вопросы: почему машина выбрала или предложила именно такое решение, а не другое? как понять человеческой логикой, что оно лучшее из возможных? к каким последствиям привело бы иное решение? можно ли доверять выбору конкретного компьютерного заключения? как исправить ситуацию, если выработанная системой ИИ рекомендация окажется ошибочной?

А примеров ошибочных выводов военных СИИ уже довольно много: например, когда беспилотник принимал свадебную процессию за группу террористов и автоматически уничтожал мирных людей «интеллектуальной» ракетой с самонаведением. Проблемы применения ИИ-систем у военных намного сложнее, чем у гражданских служащих. Последние могут просто затормозить

использование непонятных человеку рекомендаций или хотя бы отменить их. Но если СИИ своим решением запустит ядерные ракеты, то последствия уже будут необратимы. Таким образом, бурное развитие СИИ с 2011 г. оказалось не только весьма скромным с точки зрения результатов, но и довольно опасным.

Есть и другие, свершившиеся, но пока не заметные большинству людей опасные проявления роботизации⁹. Например, огромное число людей на всей Земле пользуется поисковыми системами. Без сомнения — это великое благо, поскольку они позволяют очень быстро найти в интернете информацию практически по любой тематике. Однако если зайти на любой сайт, посвященный поисковой оптимизации, то даже совершенно не погруженному в тему, но обладающему элементарной логикой человеку, довольно быстро станет понятно, что большая часть участников обсуждает практически одну и ту же тему: «Чего изволите, робот?». То есть люди обсуждают, как писать тексты, чтобы поисковый робот дал им как можно более высокую оценку с точки зрения соответствия тому или иному набору ключевых слов. Разумеется, это нужно, чтобы ссылка на написанный текст вышла на первую страницу, поскольку дальше первой-третьей большинство пользователей не заходят. Обсуждают, как подбирать публикуемые материалы, чтобы поисковик не «обиделся» на автора текста и не исключил его творение из поискового запроса. К сожалению, правила поведения, «диктуемые» роботами, распространяются все шире. Например, уже несколько тысяч человек выступают авторами текстов на платформе Яндекс. Дзен. Никто из простых смертных писателей не понимает в точности, как работает «черный ящик» отбора статей для показа читателям. Но они всюю обсуждают собственные гипотезы о том, каковы хотя бы принципы поведения программных роботов и как им угодить лучше. Это никак не похоже на восстание машин, про которое любили писать фантасты. Роботы диктуют людям правила поведения, и они им добровольно следуют.

⁹ Роботы уже наши хозяева. Часть 1. URL: <http://trickster-zone.ru/index.php?act=60&id=50> (дата обращения: 17.07.2019); Роботы уже наши хозяева. Часть 2. URL: <http://trickster-zone.ru/index.php?act=60&id=79> (дата обращения: 17.07.2019); Светлое будущее человечества. URL: <http://trickster-zone.ru/index.php?act=60&id=82> (дата обращения: 17.07.2019).

⁸ AI Index 2017 Annual Report. URL: <https://www.aiindex.org/2017-report.pdf> (дата обращения: 17.07.2019).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Будем надеяться, что глобальный ИИ-апокалипсис в ближайшее время все же не наступит, а беспилотные автомобили, строго соблюдающие правила дорожного движения, не станут сбивать иногда отступающих от правил пешеходов и велосипедистов, несмотря на формальную и необъяснимую правоту принятия решений их «черными ящиками». Однако есть основание полагать, что менее масштабные, но довольно ощутимые экономические последствия кризиса все же могут случиться. Симптомы налицо: бурный рост общественного интереса к исследованиям в области ИИ, нарастающее финансирование соответствующих разработок и существенное расхождение ожидаемых оптимистами результатов с реальностью.

Подобное уже было в конце 1990-х гг.: резкий рост общественного интереса к доткомам, огромные объемы финансирования, бешеный рост курсовой стоимости акций предприятий «новой экономики» и их полный провал с точки зрения получения реальных прибылей, что и завершилось в 2000–2001 гг. крахом рынка NASDAQ.

В этой связи стоит упомянуть, что по неподтвержденным данным Уоррен Баффет¹⁰ распродал большую часть принадлежащих его фонду акций компаний, занятых в сфере ИИ, и даже публично признался в том, что совершил ошибку, ранее поверив заверениям их создателей. Возможно, стоит вспомнить и том, как когда-то мультимиллионер Джон Морган за несколько часов до биржевого кризиса сбросил акции компаний-аутсайдеров, услышав от чистильщика обуви, что тот тоже держит акции. Рассуждая по аналогии, можно предположить, что вслед за «ошибкой Баффета» разочарование в СИИ постигнет и множество других инвесторов, которые начнут массовые распродажи принадлежащих им акций со всеми вытекающими из этого последствиями.

Надеемся, что публикация этой статьи заставит задуматься специалистов разного уровня — инвесторов, разработчиков СИИ и IT-систем, управленцев — в части приема решений по разработке и использованию конкретных информационных технологий.

¹⁰ 7 правил инвестирования от Уоррена Баффетта. URL: <https://bcspremier.ru/knowledge/basics/pravila-investirovaniya-ot-uorrena-baffeta> (дата обращения: 17.07.2019).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рассел С., Норвиг П. Искусственный интеллект: современный подход. Пер. с англ. М.: Вильямс; 2016. 1408 с. ISBN 978-5-8459-1968-7
2. Баррат Дж. Последнее изобретение человечества: искусственный интеллект и конец Homo Sapiens. Пер. с англ. М.: Альпина нон-фикшн; 2015. 304 с. ISBN 978-5-9167-1436-4.
3. Люгер Дж. Ф. Искусственный интеллект: стратегия и методы решения сложных проблем. Пер. с англ. СПб.: Вильямс; 2005. 864 с. ISBN 5-8459-0437-4.
4. Потапов А. С. Искусственный интеллект и универсальное мышление. СПб.: Политехника; 2012. 711 с.
5. Тьюринг А. М. Вычислительные машины и разум. Пер. с англ. М.: Изд-во АСТ; 2018. 128 с. ISBN 978-5-17-105970-5.
6. Тьюринг А. Может ли машина мыслить? Пер. с англ. М.: Едиториал УРСС; 2016. 128 с. ISBN 978-5-9710-2758-4.
7. Николенко С. И., Кадури А. А., Архангельская Е. В. Глубокое обучение. Погружение в мир нейронных сетей. СПб.: Питер; 2018. 480 с. ISBN 978-5-496-02536-2.
8. Хомский Н., Бервик Р. Человек говорящий. Эволюция и язык. Пер. с англ. СПб.: Питер; 2018. 287 с. ISBN 978-5-496-02939-1.
9. Chomsky N. On nature and language. Cambridge: Cambridge University Press; 2002. 218 p.
10. Chomsky N. Three models for the description of language. *IRE Transactions on Information Theory*. 1956;(2):113–124.
11. Norvig P. On Chomsky and the two cultures of statistical learning. In: Pietsch W., Wernecke J., Ott M., eds. *Berechenbarkeit der Welt?* Springer VS, Wiesbaden. DOI: 10.1007/978-3-658-12153-2_3
12. Домингос П. Верховный алгоритм. Как машинное обучение изменит наш мир. Пер. с англ. М.: Изд-во «МИФ»; 2016. 336 с. ISBN 978-5-00100-172-0.

13. Бостром Н. Искусственный интеллект. Этапы. Угрозы. Стратегии. Пер. с англ. М.: Изд-во «МИФ»; 2016. 100 с. ISBN 978-5-00057-810-0
14. Бринк Х., Ричардс Дж., Феверолф М. Машинное обучение. Пер. с англ. СПб.: Питер; 2017. 336 с. ISBN: 978-5-496-02989-6.

REFERENCES

1. Rassel_S., Norvig_P. Artificial intelligence: A modern approach. Transl. from Eng. Moscow: LLC P.H. Williams; 2016. 1408 p. (In Russ.). ISBN 978-5-8459-1968-7.
2. Barrat J. Our final invention. Artificial intelligence and the end of the human Era. Transl. from Eng. Moscow: Alpina non-fiction; 2015. 304 p. (In Russ.). ISBN 978-5-9167-1436-4.
3. Luger G.F. Artificial intelligence. Structures and strategies for complex problem solving. Transl. from Eng. St. Petersburg: Williams; 2005. 864 p. (In Russ.). ISBN 5-8459-0437-4.
4. Potapov A.S. Artificial intelligence and universal thinking. St. Petersburg: Polytechnic; 2012. 711 p. (In Russ.).
5. Turing A.M. Computing machinery and intelligence. Transl. from Eng. Moscow: AST Publishing House; 2018. 128 p. (In Russ.). ISBN 978-5-17-105970-5.
6. Turing A.M. Can the machine think? Transl. from Eng. Moscow: Editorial URSS; 2016. 128 p. (In Russ.). ISBN 978-5-9710-2758-4.
7. Nikolenko S.I., Kadurin A.A., Arkhangel'skaya E.V. Deep learning. Immersion in the world of neural networks. St. Petersburg: Piter; 2018. 480 p. (In Russ.). ISBN 978-5-496-02536-2.
8. Chomsky N., Bervic R. Why only us: Language and evolution. Transl. from Eng. St. Petersburg: Piter; 2018. 287 p. (In Russ.). ISBN 978-5-496-02939-1.
9. Chomsky N. On nature and language. Cambridge: Cambridge University Press; 2002. 218 p.
10. Chomsky N. Three models for the description of language. *IRE Transactions on Information Theory*. 1956;(2):113-124.
11. Norvig P. On Chomsky and the two cultures of statistical learning. In: Pietsch W., Wernecke J., Ott M., eds. Berechenbarkeit der Welt? Springer VS, Wiesbaden. DOI: 10.1007/978-3-658-12153-2_3
12. Domingos P. The master algorithm. How the quest for the ultimate learning machine will remake our world. Transl. from Eng. Moscow: MIF Publishing House; 2016. 336 p. (In Russ.). ISBN 978-5-00100-172-0.
13. Bostrom N. Superintelligence. Paths, dangers, strategies. Transl. from Eng. Moscow: MIF Publishing House; 2016. 100 p. (In Russ.). ISBN 978-5-00057-810-0.
14. Brink H., Richards J., Fetherolf M. Real-world machine learning. Transl. from Eng. St. Petersburg: Piter; 2017. 336 с. (In Russ.). ISBN 978-5-496-02989-6.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Евгений Леонидович Шуремов — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой информационных технологий, Международный инновационный университет, Сочи, Россия
shurem@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Evgenii L. Shuremov — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Information Technologies, International Innovative University, Sochi, Russia
shurem@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 27.09.2019; после рецензирования 20.11.2019; принята к публикации 22.01.2020.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 27.09.2019; revised on 20.11.2019 and accepted for publication on 22.01.2020.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39
УДК 657.019(045)
JEL M41

Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации

Т.Ю. Дружиловская^а, Э.С. Дружиловская^б,

^{а,б} Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

АННОТАЦИЯ

В связи с недавно принятыми новыми российскими и международными стандартами в бухгалтерском и налоговом учете претерпели существенные изменения регламентации по учету аренды. К сожалению, вновь принимаемые правила не всегда оказываются идеальными с точки зрения их практического применения. Статья посвящена критическому анализу регламентаций международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и российского стандарта ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Методологическая база исследования включает критический анализ новых требований к учету операций аренды в системах российских и международных стандартов с точки зрения их обоснованности, логичности и полноты. Сформулированы рекомендации по решению проблемных вопросов учета аренды и отражения информации о ней в отчетности. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в возможности использования его результатов при подготовке новых и совершенствовании действующих нормативных документов регулирования бухгалтерского учета в процессе его дальнейшего развития на национальном и на международном уровнях.

Ключевые слова: операционная аренда; финансовая аренда; арендатор; арендодатель; бухгалтерский учет; отчетная информация

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации. *Учет. Анализ. Аудит*. = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):30-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39

Lease: Problematic Aspects of Accounting and Reporting Information Formation

T. Yu. Druzhilovskaya^а, E. S. Druzhilovskaya^б

^{а,б} Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

ABSTRACT

In the light of the recently adopted new Russian and international standards in accounting and tax accounting, significant changes in the regulation of lease accounting have been made. Unfortunately, the newly adopted rules are not always ideal in terms of their practical application. The article is devoted to a critical analysis of the regulations of the international standard IFRS (IFRS) 16 "Lease" and the Russian standard FSBU25/2018 "Lease Accounting." The methodological basis of the study includes a critical analysis of the new requirements for accounting for lease transactions in the systems of Russian and international standards in terms of their validity, logic and completeness. The result of the study is the justification of the presence of both positive and problematic aspects in the innovations introduced in the regulation of accounting for leases in IFRS16 and in the Russian standard FSBU25/2018. Recommendations have been made to address the problematic issues of lease accounting and reporting information. The theoretical and practical significance of the study lies in the possibility of using its results in the preparation of new and improved existing accounting regulations in the process of its further development at the national and international levels.

Keywords: operating leases; financial lease; tenant; landlord; accounting; reporting information

For citation: Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. Lease: Problem aspects of accounting and reporting information formation. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):30-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39

ВВЕДЕНИЕ

Одной из непростых для учета хозяйственных операций выступает аренда. Вопросы ее учета являются предметом оживленных дискуссий в научном мире. В российских научных источниках обсуждаются концептуальные основы учета аренды [1–5], тенденции стандартизации регламентаций по ее учету [6, 7], методические и практические аспекты учета аренды в российских организациях [8–12]. Дискуссионные стороны этой проблемы рассмотрены в зарубежных публикациях [13–21]. Существование спорных моментов учета обусловило введение ряда изменений в его регламентацию в системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Появился стандарт, регламентирующий эти вопросы, и в системе российских бухгалтерских стандартов. Наличие бухгалтерских стандартов обеспечивает единые подходы к учету хозяйственных операций, снимает неопределенность в учетной трактовке тех или иных аспектов хозяйственной деятельности организаций. Вместе с тем регламентации нормативных документов не устраняют дискуссионные и проблемные аспекты учета хозяйственных операций в полной мере. Хотя бухгалтерские стандарты, как правило, базируются на научных подходах к учету, однако научные мнения многообразны. В некоторых проблемных ситуациях могут быть научные аргументы как «за», так и «против» того или иного учетного правила. Цель настоящего исследования — критический анализ регламентаций по учету аренды в системах российских и международных стандартов, выявление проблемных и дискуссионных вопросов, выработка прогрессивных предложений по разрешению возникшей проблемы.

ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ

В задачи исследования входит изучение новых подходов к учету аренды в международном стандарте МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и в российском стандарте ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на предмет выявления их позитивных и проблемных аспектов, оценки степени их логичности, обоснованности и полноты, аргументации направлений их дальнейшего совершенствования. Методология исследования основана на критическом анализе международных и российских регламентаций по трактовке объектов аренды у арендатора и арендодателя, определению первоначальной и последующей их оценки, расчету амортизации и отражению в отчетности. В качестве методов исследования ис-

пользованы анализ, синтез, сравнение, методы аналогий и группировки, логический подход.

КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ РЕГЛАМЕНТАЦИЙ МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»

Наиболее существенным нововведением МСФО (IFRS) 16, заменившего МСФО (IAS) 17, стало требование к арендатору учитывать и отражать в отчетности актив в форме права пользования объектом аренды. Исследование выявило как положительные, так и дискуссионные аспекты данного нововведения.

Положительным является то, что введенное в МСФО (IFRS) 16 требование устраняет различия учета и отражения в отчетности объекта аренды у арендатора по операционной (ОА) и по финансовой аренде (ФА). Ранее согласно МСФО (IAS) 17 такой объект отражался в учете лишь арендатором по ФА, а арендатор по ОА не отражал его в своем учете. Между тем любая организация неизбежно вынуждена использовать ресурсы для своей деятельности — активы. Приобретая в собственность объекты основных средств, она использует их для получения экономических выгод и отражает в отчетности. Арендатор по ФА, приобретающий те же основные средства у арендодателя в рассрочку, также отражает эти объекты в отчетности. Логика нововведения МСФО (IFRS) 16 заключается в том, что арендованный объект при ОА дает возможность арендатору осуществлять свою деятельность и, следовательно, содержит потенциал создания экономических выгод и условно признается его активом.

Вместе с тем введенное в МСФО (IFRS) 16 требование к отражению в учете арендатора по ОА объектов содержит и ряд дискуссионных вопросов.

Согласно международным Концептуальным основам представления финансовых отчетов обладание потенциалом создания экономических выгод является одним из признаков существования актива. Однако данное свойство не является единственным признаком актива, поскольку для такого признания необходимо еще и наличие контроля над ресурсом, обладающим потенциалом создания экономических выгод. В соответствии с тем же документом под контролем понимается наличие у организации возможности определять способ использования экономического ресурса и получать выгоды. Казалось бы, что и условие наличия контроля для арендованного объекта выполняется. Однако Концептуальные основы содержат уточнение понятия контроля, кото-

рый подразумевает существующую у организации возможность препятствовать тому, чтобы другие стороны определяли способ применений ресурсов и приобретения выгод. Вновь кажется, что это условие не противоречит истине: ведь согласно договору аренды именно арендатор (а не какие-либо третьи лица без его согласия) будет использовать объект на протяжении срока аренды. Действительно, третьи лица могут по своему усмотрению использовать объект, однако в течение этого срока над объектом сохраняется контроль арендодателя, и он получает экономическую выгоду в виде арендных платежей. Значит, арендатор при ОА является не единственным субъектом, обладающим возможностью извлекать экономические выгоды из этого объекта. Данное рассуждение ставит под сомнение обоснованность признания объекта ОА у арендатора в качестве актива.

Исследуя проблему арендных отношений, обратим внимание на различия между ОА и ФА с позиций контрольных функций.

Согласно МСФО (IFRS) 16 «финансовая аренда» подразумевает передачу от арендодателя к арендатору всех рисков и выгод, связанных с владением объектом аренды. «Операционная аренда» такой передачи всех рисков и выгод не предполагает. Особенности ФА является то, что в конце ее срока может быть предусмотрена передача права собственности на этот объект арендатору, но если этот объект имеет специализированный характер, арендатор может использовать его без существенных модификаций. Таким образом, договор ФА по экономическому содержанию близок к договору кредитования: за определенное дополнительное вознаграждение (сверх стоимости приобретаемого объекта) арендатор получает возможность приобрести необходимый ему объект в рассрочку. Арендодатель же при этом не ставит цель приобретения объекта аренды для его последующего использования в своей деятельности (например, многократной сдачи в аренду, продажи, использования в производстве и т.п.). Его целью является получение вознаграждения от арендатора и передача ему после этого права собственности на объект аренды. Таким образом, контроль с его стороны над объектом при ФА несоизмеримо ниже, чем при ОА.

Критический анализ подходов к учету аренды в МСФО (IFRS) 16 позволяет подвергнуть сомнению и методику оценки объекта аренды у арендатора. При первоначальном признании объекта его оценка должна включать приведенную стоимость арендных платежей, которые еще не осуществлены, а также оплату на дату начала аренды за вычетом получен-

ных стимулирующих платежей, прямые затраты, понесенные арендатором в связи с началом аренды, расчетную величину затрат, которые будут понесены арендатором в случае необходимости после окончания срока аренды, приведение в надлежащее состояние объекта аренды и восстановление участка, на котором он располагался. В случае ФА сумма перечисленных затрат близка к величине фактической себестоимости объекта аренды в том случае, если бы он приобретался в собственность организации. В случае же ОА приведенная стоимость арендных платежей становится значительно ниже справедливой стоимости объекта аренды. Первоначальная стоимость объекта аренды, определенная по правилам МСФО (IFRS) 16, оказывается значительно более низкой, чем его реальная ценность и по ней объект аренды будет отражен в отчетности арендатора ОА, поскольку арендатор может использовать модель последующей оценки объекта аренды по первоначальной стоимости за вычетом амортизации, убытков от обесценения и с учетом корректировки арендного обязательства на величину выплат и процентов. При использовании такой модели оценка объекта в отчетности арендатора будет существенно ниже его действительной реальной стоимости. В результате заниженная величина стоимости вряд ли будет иметь информационную ценность для внешних пользователей этой отчетности.

Иной вариант, когда арендатор отражает в отчетности не сам физический объект аренды, а право пользования им. В таком случае ценность права пользования может не совпадать с ценностью самого объекта, не обладает вещественными свойствами и должно трактоваться как нематериальный актив. Согласно требованиям МСФО (IFRS) 16 в отчетности арендатора активы в форме права пользования могут включаться в ту же статью, в которую бы включались соответствующие базовые активы, если бы они находились в собственности, например в статью основных средств.

Объект аренды может быть оценен и с применением его справедливой стоимости. Такую оценку арендатор должен применять, если объект используется им в качестве инвестиционной недвижимости. Подобная оценка может быть применена арендатором и для тех объектов, которые привлекаются им в качестве основных средств, при условии, если в учетной политике будет выбрана оценка по переоцененной стоимости. При таком варианте объект аренды будет отражен в отчетности арендатора по его реалистичной стоимости, причем как при ФА, так и ОА.

Таблица 1 / Table 1

**Сравнение требований к отражению объектов аренды в учете арендатора по ОА /
Advantages and disadvantages of the requirements for the reflection of rental
objects in the accounting of the lessee on operating leases**

Рассматриваемые аспекты / Considered Aspects	Преимущества МСФО (IFRS) 16 / Benefits of МСФО (IFRS) 16	Недостатки МСФО (IFRS) 16 / Disadvantages of МСФО (IFRS) 16
Состав активов	Сближение состава активов в случаях их приобретения в собственность путем финансовой и ОА	Неполное удовлетворение объекта ОА условиям его признания в качестве актива арендатора, заложенным в Концептуальных основах представления финансовых отчетов
Первоначальная оценка объектов	Увеличение показателя активов у арендатора по ОА	Необъективное отражение реальной стоимости объекта аренды в первоначальной стоимости права пользования объектом ОА в учете арендатора
Последующая оценка объектов	Сближение величины показателя арендованного актива в отчетности арендатора по ОА и ФА в случае применения модели его последующей оценки по справедливой или переоцененной стоимости	Необъективное отражение реальной стоимости объекта аренды в отчетности арендатора по ОА при применении модели последующей оценки объекта аренды по первоначальной стоимости. Отсутствие сопоставимости показателей объектов аренды в отчетах арендаторов по ОА при использовании различных моделей последующей оценки объектов аренды
Начисление амортизации	Сближение методик учета основных средств и объектов аренды	Отсутствие экономического содержания остаточной стоимости объекта аренды арендатора как степени его изношенности при ОА

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

Возможность различного подхода к оценке объектов аренды приводит к несопоставимости информации. В отчетности арендаторов, выбравших модель оценки объектов по первоначальной стоимости, они будут отражены в оценке, основанной на арендной плате, ниже, чем их реальная стоимость. При выборе арендатором модели оценки объектов по справедливой или переоцененной стоимости они отражаются по реальной стоимости.

Признание права пользования арендованным объектом в качестве актива арендатора обуславливает необходимость начисления амортизации по нему, которая позволяет осуществить постепенное списание стоимости актива, однако ее экономическое содержание заключается еще и в том, что характеризует степень изношенности объекта. Не случайно, в отчетности амортизируемый объект отражается по остаточной стоимости. При выборе метода амортизации, правильно отражающем схему потребления от объекта экономических выгод, остаточная стоимость в значительной мере характеризует объективную оценку объекта. Согласно МСФО (IFRS) 16 арендатор должен применять методы амортизации, которые

используются для основных средств, при этом остаточная стоимость таких объектов будет отражать их объективную оценку. Для объектов ОА объективная оценка их остаточной стоимости будет получена только в случае применения арендатором модели их оценки по переоцененной стоимости. В случае же применения арендатором модели оценки объектов аренды по первоначальной стоимости их остаточная стоимость не будет иметь связи с их реальной, объективной стоимостью на отчетную дату.

Данные табл. 1 показывают наличие как преимуществ, так и недостатков нововведения МСФО (IFRS) 16 в отношении учета у арендатора по ОА права пользования объектом аренды, а это означает необходимость обсуждения научным сообществом введенного МСФО (IFRS) 16.

**КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ
РЕГЛАМЕНТАЦИЙ ФСБУ 25/2018
«БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ»**

Отечественный стандарт ФСБУ 25/2018 не копирует в полной мере свой международный аналог, хотя во многих аспектах использует его подходы. В нем

применен тот же подход к отражению объекта аренды в учете арендатора: независимо от характера аренды (финансовой или операционной) арендатор признает право пользования объектом аренды в качестве актива, а также заложено требование, одновременное с признанием этого актива обязательства по аренде. Совпадает в российском и международном стандартах подход к оценке объекта в учете арендатора: она включает величину первоначальной оценки обязательства по аренде, арендные платежи, осуществленные к дате начала, затраты арендатора в связи получением или восстановлением объекта аренды. Единым является и общий подход арендатора к первоначальной оценке обязательства по аренде: оно оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, еще не осуществленных на начало аренды. Одинаков в ФСБУ 25/2018 и в МСФО (IFRS) 16 подход к учету объектов аренды у арендодателя в зависимости от вида аренды: финансовой или операционной. При этом в данных стандартах совпадает трактовка видов аренды: финансовая предполагает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с объектом аренды от арендодателя к арендатору, а операционная такой передачи не предусматривает. Перечень условий, при любом из которых аренда считается финансовой, также не различается в названных стандартах. Идентичен в стандартах и подход к учету объектов аренды арендодателем: при ФА арендодатель учитывает инвестицию в объект аренды, величина которой рассчитывается на основе арендных платежей; при операционной — арендодатель не изменяет прежний порядок учета объекта аренды.

Различия подходов двух стандартов обнаруживается в регламентациях последующей оценки объекта аренды в учете арендатора. Согласно МСФО (IFRS) 16 арендатор может применять для последующей оценки объектов аренды модель учета по первоначальной стоимости, в ФСБУ 25/2018 же не предусматривается отражение в последующей оценке объекта аренды убытков от обесценения. Данное различие объясняется тем, что требование учета обесценения пока еще не введено в систему российских бухгалтерских стандартов для организаций, не относящихся к госсектору. МСФО (IFRS) 16 предусматривает необходимость последующей оценки объектов аренды по справедливой стоимости, если такие объекты используются в качестве инвестиционной недвижимости. В ФСБУ 25/2018 это требование отсутствует, поскольку инвестиционная недвижимость не выделяется как объект учета. При применении оценки объектов аренды в слу-

чае их учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16: определяется как их справедливая стоимость за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения. В ФСБУ 25/2018 не характеризует при этом методикой определения этой переоцененной величины, при этом она должна применяться к тем объектам аренды, которые относятся к группе основных средств, отраженных в учетной политике арендатора. Следовательно, последующая оценка таких объектов аренды будет определяться, исходя из правил ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а они не предусматривают применения справедливой стоимости и учета убытков от обесценения в последующей оценке основных средств.

Относительно учета объекта аренды у арендодателя ФСБУ 25/2018 во многом основывается на положениях МСФО (IFRS) 16. Однако при этом некоторые аспекты введенных в российском стандарте регламентаций входят в противоречие с регламентациями других стандартов.

Так, согласно ФСБУ 25/2018 в состав арендных платежей включается величина справедливой стоимости встречного представления, определенная на дату предоставления предмета аренды; процентная ставка, используемая для расчета чистой стоимости инвестиции в аренду. Вместе с тем в иных российских стандартах для организаций, не относящихся к госсектору, такая оценка пока не применяется. Это приводит к нарушению единства базовых подходов к оценке объектов учета в системе РСБУ. Кроме этого, в стандарте недостаточно четко характеризуется подход к определению величины справедливой стоимости. Как было показано в [22], подходы к определению справедливой стоимости в российской системе отличаются от подходов МСФО. Нечеткость регламентаций стандарта в отношении справедливой стоимости может привести к неодинаковому определению ее величины в практической деятельности организаций.

Анализируя регламентации ФСБУ 25/2018, отмечаем некоторую нечеткость требований к учету аренды у арендодателя при ФА. Стандарт требует учитывать инвестицию в аренду в качестве актива, не уточняя при этом, к какой классификационной группе должен относиться объект. Сопоставляя указанную регламентацию с аналогичными требованиями МСФО (IFRS) 16, обратим внимание, что такая инвестиция должна признаваться в качестве дебиторской задолженности. Заметим попутно, что из обоих стандартов остается неясным, должен ли объект аренды по ФА списываться с учета арендодателя. Согласно регламентациям международного стандарта арендодатель должен в отчете

о финансовом положении представлять объекты, находящиеся в ФА, в качестве дебиторской задолженности арендатора в сумме, рассчитанной на основе арендных платежей. Отсюда можно сделать вывод о том, что сами объекты, переданные в ФА, не должны отражаться в учете и отчетности арендодателя.

Недостаточно четкими являются и регламентации ФСБУ 25/2018 в отношении учета у арендодателя объекта, переданного в аренду при ОА. Стандарт указывает, что в этом случае арендодатель не изменяет прежний порядок учета переданного в аренду актива, т.е. это можно трактовать как требование. Но было бы целесообразно дать такое указание в нем напрямую во избежание возможных разночтений на практике. Обратим внимание, что и в регламентациях МСФО (IFRS) 16 отсутствует прямая трактовка о том, что объекты, переданные в ОА, продолжают учитываться арендодателем, хотя имеется ссылка, что в отношении таких объектов продолжает начисляться амортизация. В этом же стандарте не только отсутствует четкое требование к отражению объекта ОА в учете арендодателя, но имеет место и противоречивое требование в отношении учета затрат, понесенных арендодателем при согласовании договора аренды, которое сформулировано следующим образом: «Арендодатель должен прибавлять первоначальные прямые затраты, понесенные при согласовании договора ОА к балансовой стоимости базового актива и признавать такие затраты в качестве расхода на протяжении срока аренды». Противоречие заключается в том, что если затраты будут прибавлены к стоимости актива (т.е. включены в себестоимость актива), то они никак не смогут быть учтены в качестве расхода. Если же затраты признать расходами, то они не смогут быть учтены в себестоимости актива.

Нельзя назвать исчерпывающими регламентации ФСБУ 25/2018. В стандарте указывается, что погашение стоимости права пользования объектом аренды осуществляется путем начисления амортизации, при этом не указывается, на какие объекты следует относить сумму начислений: признавать их расходами или включать в себестоимость тех или иных активов (например, в себестоимость произведенной продукции, если арендатор осуществляет производственную деятельность). В МСФО (IFRS) 16 говорится, что величина амортизации должна включаться в формулу расчета арендатором последующей оценки объектов аренды. Экономическая же сущность амортизации заключается в постепенном списании стоимости амортизируемого объекта на затраты организации. Согласно МСФО (IAS) 2 такие затраты могут вклю-

чаться в себестоимость запасов, если они связаны с их производством. Затраты на амортизацию могут быть включены и в себестоимость других активов, например основных средств и нематериальных активов (по МСФО (IAS) 16 и по МСФО (IAS) 38), создаваемых самой организацией, в том случае, если эти затраты связаны с созданием таких активов. Если амортизируемый объект непосредственно не участвует в создании каких-либо активов, то величина его амортизации признается расходами организации, не включаемыми в себестоимость активов.

Размытыми являются в российском стандарте и регламентации об учете у арендатора начисленных процентов по арендным обязательствам. Согласно ФСБУ 25/2018 они должны отражаться в составе расходов арендатора, за исключением той части, которая включается в стоимость актива. При этом стандарт не раскрывает критериев разграничения этими частями. В МСФО (IFRS) 16 такой критерий уточняется более подробно — проценты по арендным обязательствам должны признаваться в составе прибыли или убытка за исключением случаев, когда связанные с ними затраты организации должны включаться в балансовую стоимость другого актива на основании регламентаций других применяемых стандартов. Учет процентов по арендным обязательствам должен быть аналогичен ранее рассмотренному подходу к учету амортизации объекта аренды. То есть проценты должны включаться в себестоимость актива (запасов, основных средств, нематериальных активов), если арендованный объект используется для его создания. В противном случае проценты по арендным обязательствам должны признаваться расходами периода.

Другим проблемным аспектом регламентаций ФСБУ 25/2018 является терминология. Новый российский бухгалтерский стандарт вводит ряд понятий, определения, которые не приводились ранее в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету. К ним относятся: предмет аренды; право пользования активом; встречное обязательство; обязательство по аренде; негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды; субаренда; начисляемые по обязательству по аренде проценты; инвестиция в аренду; проценты, начисляемые по инвестициям в аренду. Обратим внимание, что в отличие от российского стандарта МСФО (IFRS) 16 содержит подробный перечень определений применяемых терминов.

Анализ регламентаций ФСБУ 25/2018 в отношении раскрытия информации об операциях аренды в отчетности арендатора и арендодателя показывает

Таблица 2 / Table 2

**Аспекты введения ФСБУ 25/2018 в систему российских бухгалтерских стандартов /
Aspects of the introduction of FSBU25/2018 into the system of Russian accounting standards**

Рассматриваемые аспекты / Considered Aspects	Позитивное влияние введения ФСБУ 25/2018 / The positive impact of the introduction of FSBU25/2018	Проблемные и дискуссионные вопросы / Problematic and debatable issues
Нормативное регулирование учета и отчетности организаций	Включение в систему российских бухгалтерских стандартов стандарта, регулирующего вопросы учета и отражения в отчетности операций аренды	Наличие проблем соотношения регламентаций ФСБУ 25/2018 и введенных ранее ПБУ. Недостаточная степень разработанности терминологического пространства в ФСБУ 25/2018. Отсутствие определений применяемых терминов
Соотношение российской и международной систем учета и отчетности	Сближение подходов к учету и отражению в отчетности операций аренды в системах российских и международных стандартов	Наличие ряда отличий в регламентациях ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16
Методика учета аренды у арендатора	Введение требований к учету объекта аренды у арендатора, упорядочивание методик учета объектов аренды и арендных обязательств у арендатора, их сближение с регламентациями МСФО (IFRS) 16	Отсутствие требований к учету обесценения объекта аренды. Отличие от МСФО (IFRS) 16 в регламентациях ФСБУ 25/2018 в отношении последующей оценки объекта аренды в случае его переоценки. Отсутствие регламентаций по учету объектов аренды, используемых в качестве инвестиционной недвижимости. Недостаточное раскрытие требований к критериям признания амортизации объекта аренды и процентов по арендным платежам в составе расходов или в себестоимости активов
Методика учета аренды у арендодателя	Разграничение требований к учету объекта аренды у арендодателя по ОФ и ФА, упорядочивание методик учета объектов аренды и арендных платежей у арендодателя, их сближение с регламентациями МСФО (IFRS) 16	Отсутствие регламентаций по определению величины справедливой стоимости, несмотря на требование ее применения для оценки арендных платежей и инвестиции в аренду. Отсутствие регламентаций по учету обесценения чистой стоимости инвестиции в аренду. Нечеткие регламентации относительно характеристики актива, в качестве которого следует отражать инвестицию в аренду при ФА. Нечеткие регламентации относительно отражения объекта аренды в учете и отчетности арендодателя при ОА
Информативность отчетной информации по операциям аренды	Упорядочивание в ФСБУ 25/2018 требований к раскрытию информации об операциях аренды в отчетности арендатора и арендодателя	Менее детальные требования к раскрытию отчетной информации по операциям аренды в ФСБУ 25/2018 по сравнению с регламентациями МСФО (IFRS) 16

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

определенную степень их близости к требованиям МСФО (IFRS) 16. Оба стандарта рекомендуют использовать для раскрытия такой информации табличную форму за исключением случаев, когда другая форма является более информативной, а также большинство показателей, отражаемых в отчетности арендатора и арендодателя согласно ФСБУ 25/2018, должны раскрываться и по МСФО (IFRS) 16. Вместе с тем международный стандарт по неко-

торым аспектам аренды требует более подробного раскрытия информации. Так, в ФСБУ 25/2018 не предусмотрено раскрытие в отчетности арендатора суммы амортизации активов в форме права пользования в соответствии с видом базового актива, дохода от субаренды активов в форме права пользования, прибыли или убытка, обусловленных операциями продажи с обратной арендой, прироста активов в форме права пользования; в отчетности

арендодателя по ФА не предусмотрено отражение финансового дохода по чистой инвестиции в аренду, дохода, относящегося к переменным арендным платежам, не включенным в оценку чистой инвестиции; отсутствуют регламентации в отношении раскрытия информации об объектах, переданных в ОА в отчетности арендодателя.

Как видно из табл. 2, введение в систему российских бухгалтерских стандартов ФСБУ 25/2018 имеет существенное позитивное значение для регулирования учета аренды российских организаций. Вместе с тем в регламентациях нового российского стандарта имеются и проблемные, дискуссионные стороны.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Критический анализ новаций в регламентациях МСФО (IFRS) 16 выявил ряд преимуществ по сравнению с действовавшими ранее требованиями МСФО (IAS) 17 и высветил цикл дискуссионных

аспектов, в результате отсутствие идеальности его рекомендаций требуют дальнейшего обсуждения в научной сфере. Введенное в систему российских бухгалтерских стандартов ФСБУ 25/2018, ставшее новым шагом в сторону сближения отечественного бухгалтерского учета с регламентациями международных стандартов, обеспечило урегулирование наиболее значимых вопросов учета аренды в российской практике. Вместе с тем его регламентации по учету аренды содержат ряд проблемных аспектов, что указывает на необходимость их дальнейшего развития в системе российских бухгалтерских стандартов. Результаты проведенного исследования способствуют совершенствованию регламентаций по учету аренды и могут быть использованы российскими и международными организациями, осуществляющими разработку и редактирование и мониторинг проблем практического использования стандартов бухгалтерского учета в разных странах.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ковалев В.В. Категория аренды в учетно-аналитической практике: логика идентификации и перспективы развития. *Вестник НГУЭУ*. 2017;(4):102–107.
2. Гетьман В.Г. Критическая оценка важных новелл в бухгалтерском учете. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(6):67–72. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–5–6–67–72
3. Рожнова О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
4. Дружиловская Э.С. Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;399(15):2–13.
5. Дружиловская Т.Ю. Концептуальные основы МСФО: критический анализ новых подходов. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(10):596–610. DOI: 10.24891/ia.20.10.596
6. Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):72–81. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
7. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета как методологии развития учетно-контрольных процессов. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(4):379–392.
8. Герасимова Л.Н., Пласкова Н.С. Учет аренды в государственных медицинских учреждениях: новые правила. *Бухучет в здравоохранении*. 2019;(6):13–25.
9. Домбровская Е.Н. Учет расчетов по коммунальным платежам за сданное в аренду имущество. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2018;(1–2):62–67.
10. Дружиловская Э.С. Примеры учета аренды по ФСБУ 25/2018. *Бухгалтерский учет*. 2019;(6):18–26.
11. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Аренда как факт хозяйственной жизни единого управленческого цикла унитарного предприятия. *Управленческий учет*. 2017;(5):11–16.
12. Слабинская И.А., Усть-Кочкинцева Т.А. Особенности учета аренды основных средств в коммерческих организациях. *Белгородский экономический вестник*. 2019;(1):152–159.
13. Blinov O.A., Novikov U.I. Reflection of financial rent in the accounting system of the enterprise. *British Journal for Social and Economic Research*. 2017;2(5):27–32.
14. Trojanek M., Anholcer M., Banaitis A., Trojanek R. A generalised model of ground lease pricing. *Sustainability*. 2018;10(9):1–21. DOI: 10.3390/su10093203
15. Zou B., Luo B. Why the uncertain term occurs in the farmland lease market: Evidence from rural China. *Sustainability*. 2018;10(8):1–15. DOI: 10.3390/su10082813

16. Gyau K.A.B., Gyamfi-Yeboah F. The effect of ground rent and unexpired lease term on property values in Ghana. *International Journal of Housing Markets and Analysis*. 2019;12(3):504–524. DOI: 10.1108/IJHMA-05–2018–0033
17. Nurkasheva N. S., Dosmanbetova A. S., Zharylkasinova M. Z. Impact of lease accounting according to international financial reporting standards on the indicators of financial statements in Kazakhstan. *Journal of Applied Economic Sciences*. 2018;13(4):979–986.
18. Kachkova O. E., Vakhrushina M. A., Demina I. D., Krishtaleva T. I., Sidorova M. I., Dombrovskaya E. N., Klepikova L. V. Developing the accounting concept in the public sector. *European Research Studies Journal*. 2018;21(1):636–649.
19. Kulikova L. I., Druzhilovskaya T. U., Druzhilovskaya E. S. Challenges of the practical application of international accounting standard on property, plant and equipment by Russian companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. 2018;13(3):569–574. DOI: 10.36478/jeasci.2018.569.574
20. Zaridis A. D. Comparative analysis of leasing's evaluation as a method of financing investments in Greek agribusiness sector before and during Greek economic crisis. *Journal of Business and Economic Development*. 2017;2(2):79–86. DOI: 10.11648/j.jbed.20170202.12
21. Wineman A., Liverpool-Tasie L. S. Land markets and equity of land distribution in Northwestern Tanzania. *Agricultural and Applied Economics Association*. 2016;(July–August):1–31. DOI: 10.22004/ag.econ.235893
22. Дружиловская Т.Ю. Вопросы применения справедливой стоимости в связи с новацией ее введения в федеральные бухгалтерские стандарты. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;(1):2–10.

REFERENCES

1. Kovalev V.V. Lease category in accounting and analytical practice: The logic of identification and development prospects. *Vestnik NGUEU = Bulletin of the NSUEM*. 2017;(4):102–107. (In Russ.).
2. Get'man V.G. Critical assessment of important novels in accounting. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(6):67–72. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–5–6–67–72
3. Rozhnova O. V. The modern trends of financial reporting development. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
4. Druzhilovskaya E. S. The principles of financial reporting in Russia and in IFRS. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budget and Non-profit Organizations*. 2016;399(15):2–13. (In Russ.).
5. Druzhilovskaya T. Yu. Conceptual framework for financial reporting of IFRS: A critical analysis of new approaches. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;20(10):596–610. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.10.596
6. Vakhrushina M. A. Standardization of Russian management accounting as a condition for its further development. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72–81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
7. Alekseeva G. I. Lease accounting in the conditions of standardization of accounting as a methodology for the development of accounting and control processes. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(4):379–392. (In Russ.).
8. Gerasimova L. N., Plaskova N. S. Lease accounting in public medical institutions: The new rules. *Bukhchet v zdavookhraneni = Healthcare Accounting*. 2019;(6):13–25. (In Russ.).
9. Dombrovskaya E. N. Accounting of calculations for utility payments for the leased property. *Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh = Accounting and Taxation in Budget Organizations*. 2018;(1–2):62–67. (In Russ.).
10. Druzhilovskaya E. S. Examples of rental accounting in accordance with FSBU25/2018. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2019;(6):18–26. (In Russ.).
11. Mizikovskii I. E., Bazhenov A. A. Rent as a fact of the economic life of a single management cycle of a unitary enterprise. *Upravlencheskii uchet = Managerial Accounting*. 2017;(5):11–16. (In Russ.).
12. Slabinskaya I. A., Ust'-Kochkintseva T. A. Features of accounting for the lease of fixed assets in commercial organizations. *Belgorodskii ekonomicheskii vestnik = Belgorod Economic Bulletin*. 2019;(1):152–159. (In Russ.).

13. Blinov O.A., Novikov U.I. Reflection of financial rent in the accounting system of the enterprise. *British Journal for Social and Economic Research*. 2017;2(5):27–32.
14. Trojanek M., Anholcer M., Banaitis A., Trojanek R. A generalised model of ground lease pricing. *Sustainability*. 2018;10(9):1–21. DOI: 10.3390/su10093203
15. Zou B., Luo B. Why the uncertain term occurs in the farmland lease market: Evidence from rural China. *Sustainability*. 2018;10(8):1–15. DOI: 10.3390/su10082813
16. Gyau K.A.B., Gyamfi-Yeboah F. The effect of ground rent and unexpired lease term on property values in Ghana. *International Journal of Housing Markets and Analysis*. 2019;12(3):504–524. DOI: 10.1108/IJHMA-05–2018–0033
17. Nurkasheva N. S., Dosmanbetova A. S., Zharylkasinova M. Z. Impact of lease accounting according to international financial reporting standards on the indicators of financial statements in Kazakhstan. *Journal of Applied Economic Sciences*. 2018;13(4):979–986.
18. Kachkova O. E., Vakhrushina M. A., Demina I. D., Krishtaleva T. I., Sidorova M. I., Dombrovskaya E. N., Klepikova L. V. Developing the accounting concept in the public sector. *European Research Studies Journal*. 2018;21(1):636–649.
19. Kulikova L. I., Druzhilovskaya T. U., Druzhilovskaya E. S. Challenges of the practical application of international accounting standard on property, plant and equipment by Russian companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. 2018;13(3):569–574. DOI: 10.36478/jeasci.2018.569.574
20. Zaridis A. D. Comparative analysis of leasing's evaluation as a method of financing investments in Greek agribusiness sector before and during Greek economic crisis. *Journal of Business and Economic Development*. 2017;2(2):79–86. DOI: 10.11648/j.jbed.20170202.12
21. Wineman A., Liverpool-Tasie L. S. Land markets and equity of land distribution in Northwestern Tanzania. *Agricultural and Applied Economics Association*. 2016;(July–August):1–31. DOI: 10.22004/ag.econ.235893
22. Druzhilovskaya T. Yu. The use of fair value in connection with the innovation of its introduction in federal accounting standards. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budget and Non-profit Organizations*. 2018;(1):2–10. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
druzhilovskaya@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tat'yana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Emiliya S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
druzhilovskaya@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 26.11.2019; после рецензирования 20.12.2019; принята к публикации 28.01.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 26.11.2019; revised on 20.12.2019 and accepted for publication on 28.01.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-40-47

УДК 658.1,338.1(045)

JEL G32, M40, Q14

Совершенствование методики оценки уровня финансовой безопасности сельскохозяйственных организаций

И.Д. Аникина^а, Е.П. Кучерова^б, Е.С. Карева^с^{а, б, с} Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия^а <https://orcid.org/0000-0002-9535-5909>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-7282-3562>;^с <https://orcid.org/0000-0003-3911-2301>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена изучению подходов к оценке уровня финансовой безопасности предприятий агропромышленного комплекса (АПК) и ее совершенствованию. Методологическая база исследования включает теорию технологических укладов и безопасности управления объектом. На основе проведенного обзора действующих методов такой оценки и изучения отраслевых особенностей предприятий АПК разработана авторская методика, научная новизна которой заключается в инновационной аддитивной модели, включающей такие интегральные показатели, как рентабельность, финансовая устойчивость, платежеспособность, деловая активность. Выделено три уровня финансовой безопасности объектов – критический, средний и высокий. Для расчета критического уровня используются минимальные значения коэффициентов, приведенные в законодательстве, а также минимальные значения, скорректированные с учетом специфики сельскохозяйственных организаций. При расчете коэффициента ее среднего уровня приняты среднеотраслевые значения за последние пять лет, в группу высокого уровня входят предприятия с рассчитанным показателем, превышающем средние значения. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что предложенная методика позволяет наиболее точно и с научных позиций оценить уровень финансовой безопасности предприятий АПК, учитывая отраслевую специфику их деятельности.

Ключевые слова: финансовая безопасность организации; финансовая устойчивость; нормативы коэффициентов финансовой устойчивости; уровень финансовой безопасности

Для цитирования: Аникина И.Д., Кучерова Е.П., Карева Е.С. Совершенствование методики оценки уровня финансовой безопасности сельскохозяйственных организаций. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):40-47. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-40-47

ORIGINAL PAPER

Improving the Methodology for Assessing the Level of Financial Security of Agricultural Companies

I.D. Anikina^а, E.P. Kucherova^б, E.S. Kareva^с^{а, б, с} Volgograd State University, Volgograd, Russia^а <https://orcid.org/0000-0002-9535-5909>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-7282-3562>;^с <https://orcid.org/0000-0003-3911-2301>

ABSTRACT

The paper is devoted to the study of approaches to assessing the financial security level of agricultural companies and their improvement. The methodological base of the research is a modern concept of financial security and enterprise sustainability. The methods review for assessing financial security is carried out, also industry characteristics of

enterprises are studied. The result of the work is the development of a methodology for assessing the financial security level of organizations. Such methodology's topicality is represented in the additive model, which includes four integral indicators: profitability, financial sustainability, solvency and business activity. The total of all integral indicators, taking into account the coefficients, is the final rate of an organization's financial security. The authors distinguish three financial security levels, which are: critical, medium and high. The minimal coefficients, suggested by the legislation and minimal indicators adjusted according to the agricultural enterprises' specificity have been given to calculate the critical level. The medium level is determined by the calculation of the agricultural producers' financial security industry average over the last 5 years. The high financial security group includes the enterprises with the indicators exceeding the medium indicators. The theoretical and practical significance of the study lies in the fact that the proposed methodology makes it possible to assess the level of financial security of agricultural enterprises taking into account the industry specifics of their activities, including for further competitive analysis.

Keywords: financial security; financial sustainability; financial sustainability coefficients norms; financial security level

For citation: Anikina I.D., Kucheroва E.P., Kareva E.S. Improving the methodology for assessing the level of financial security of agricultural companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):40-47. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-40-47

ВВЕДЕНИЕ

Предприятия АПК занимают особое место в современной экономике. Зависимость сельского хозяйства от природных факторов и его сезонный характер обуславливают невозможность их полноценного участия в межотраслевой конкуренции. Нередко сельскохозяйственные товаропроизводители сталкиваются с проблемой технологической отсталости и низкой доходности своих предприятий.

Для эффективного развития сельскохозяйственного сектора необходимо обеспечение достаточного уровня финансового положения и экономической безопасности предприятий. Последнее в условиях неопределенности рынка и сложной геополитической ситуации является одной из важнейших задач всех экономических субъектов. Финансовая безопасность (ФБ) представляет собой функциональную составляющую экономической безопасности, однако имеет свое, специфическое значение. Так, ее содержание непосредственно связано с основной целью функционирования организации — извлечением прибыли.

В научных трудах это понятие раскрывается с разных позиций, что связано с распространенностью подхода к оценке экономической безопасности на основе показателей финансовой отчетности. Наиболее развернутое и точное понятие финансовой безопасности предприятия приведено в книге И. А. Бланка [1], где автор количественно и качественно анализирует детерминированный уровень финансового состояния предприятия, обеспечивающий стабильную защищенность его приоритетных сбалансированных интересов от идентифицированных реальных и потенциальных угроз внешнего

и внутреннего характера. Сущность ФБ организации, по мнению И. А. Бланка, заключается не только в защищенности капитала, но и готовности коммерческих организаций и финансовых институтов создавать новые механизмы реализации сделок в этой сфере, защищать права всех участников этих отношений, а также упорядочивать и осуществлять контроль денежных потоков.

В настоящее время принято выделять несколько методов определения уровня финансовой безопасности предприятия, которые основаны на:

- расчете относительных коэффициентов и динамики их изменений;
- оценке последствий угроз (посредством определения величины материального ущерба);
- анализе достаточности оборотных средств для осуществления основной деятельности;
- индикаторном подходе (анализе отклонений фактической величины показателя от пороговой);
- расчете интегрального показателя (с использованием индикаторного подхода или метода экспертных оценок) [2].

Помимо этого, существуют иные авторские методики для оценки уровня безопасности, например скоринговая модель Л. В. Донцовой и Н. А. Никифоровой, модель для диагностики риска банкротства Э. Альтмана, методика сравнительной рейтинговой оценки А. Д. Шеремета, Р. С. Сайфулина и Е. В. Негашева и др.

Широкое распространение получил индикаторный подход, который основан на выборе группы показателей, позволяющих наиболее полно охарактеризовать финансовое состояние предприятия, и дальнейшем сопоставлении их фактических значений с нормативными. Как правило, этот метод

реализуется в табличной форме. В индикаторных моделях часто отсутствует интегральный показатель, а также не учитывается отраслевая специфика деятельности предприятия. Этим обусловлена актуальность разработки авторской модели оценки уровня финансовой безопасности сельскохозяйственной организации на основе уже применяемых методов.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Для разработки модели оценки финансовой безопасности предприятия нами отобраны следующие группы показателей: рентабельности (Ф1); финансовой устойчивости (Ф2); платежеспособности (Ф3); деловой активности (Ф4).

Данный выбор обусловлен рекомендациями отечественных ученых относительно возможности определения их количественного значения и сопоставимости [3], а ввиду легкости расчетов и удобства последующего анализа в качестве базовой выбрана аддитивная модель.

В каждой группе рассчитывается обобщенный (суммарный) показатель. По мнению Ю. И. Грищенко, наиболее важными аналитическими коэффициентами, которые можно использовать для обобщенной оценки рентабельности организации, являются коэффициенты рентабельности продаж, нормы чистой прибыли и рентабельности собственного капитала [4]. Для расчета общей финансовой устойчивости целесообразно использовать коэффициенты финансовой автономии, левериджа и обеспеченности собственными оборотными средствами. Важно отметить, что согласно Методологическим рекомендациям по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее — Методологические рекомендации) нормативное значение коэффициента финансового левериджа не превышает 1, в то время как для остальных показателей указаны минимальные значения¹. В связи с этим для получения сопоставимых данных при проведении анализа необходимо использовать обратный коэффициент. Оценка платежеспособности организации производится при помощи коэффициентов текущей, быстрой и абсолютной ликвидности. Деловая активность проявляется

в динамичности развития хозяйствующего субъекта, а также в скорости оборота средств, поэтому для ее оценки используются такие коэффициенты, как фондоотдача, оборачиваемость дебиторской задолженности и оборотных активов.

Для ранжирования показателей по степени их важности используются понижающие коэффициенты с шагом 0,25. Наиболее важными с точки зрения собственника организации являются показатели рентабельности, так как основной целью деятельности предприятия является извлечение прибыли и ее максимизация. Исходя из этого, коэффициент при суммарном показателе рентабельности Ф1 равен 1. Приоритетность показателей финансовой устойчивости и ликвидности организации может быть различной. Для представленной авторами модели использован подход Г. В. Савицкой, согласно которому финансовая устойчивость обеспечивает платежеспособность предприятия². Таким образом, коэффициенты при суммарных показателях финансовой устойчивости Ф2 и платежеспособности Ф3 будут равны 0,75 и 0,5 соответственно. Коэффициент при суммарном показателе деловой активности равен 0,25 ввиду отсутствия нормативных значений для данного показателя и невозможности его однозначной оценки.

Тогда формула для оценки уровня финансовой безопасности примет вид:

$$ФБ = Ф1 + 0,75Ф2 + 0,5Ф3 + 0,25Ф4.$$

Значения уровня финансовой безопасности сельскохозяйственных организаций согласно описанной модели за последние 5 лет приведены в *табл. 1*.

Чтобы оценить уровень финансовой безопасности организации, необходимо определить его нормативные значения. Поскольку одной из основных целей обеспечения ФБ предприятия является поддержание его конкурентоспособности, в качестве норматива ее достаточного уровня предложено установить среднее значение по отрасли за последние 5 лет. Проводя исследование, авторами в качестве минимальных нормативных показателей использованы значения, представленные в Методологических рекомендациях, а для обобщенного показателя деловой активности на всех уровнях — среднеотраслевые значения (ввиду отсутствия закреплённых нормативов). Стоит отметить, что в результате исследований, проведенных

¹ Методологические рекомендации по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций. (утв. Госкомстатом России 28.11.2002). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142116 (дата обращения: 19.09.2019).

² Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. М.: ИНФРА-М; 2017. 378 с.

Таблица 1 / Table 1

**Значения уровня ФБ сельскохозяйственных организаций /
Level rates of financial security of agricultural organizations**

Финансовый показатель / Financial indicator	Год / Year				
	2013	2014	2015	2016	2017
Показатели рентабельности Ф1 / Indicators of profitability F1					
Рентабельность продаж / ROS	0,072	0,123	0,177	0,151	0,113
Норма чистой прибыли / NPM	0,076	0,118	0,175	0,152	0,1
Рентабельность собственного капитала / ROE	0,129	0,173	0,223	0,186	0,115
Суммарный показатель Ф1 / Aggregated indicator F1	0,277	0,414	0,575	0,489	0,328
Показатели финансовой устойчивости Ф2 / Indicators of financial stability F2					
Коэффициент автономии / Equity-assets ratio	0,46	0,53	0,60	0,64	0,64
Коэффициент финансового левериджа (обратный) / 1/Debt to equity ratio	1,27	1,47	1,96	2,22	2,27
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами / Ratio of WC	0,01	0,09	0,26	0,31	0,33
Суммарный показатель Ф2 / Aggregated indicator F2	1,74	2,09	2,82	3,17	3,24
Показатели платежеспособности Ф3 / Solvency indicators F3					
Коэффициент текущей ликвидности / CR	1,95	2,17	2,44	2,57	2,66
Коэффициент быстрой ликвидности / QR	0,58	0,62	0,74	0,72	0,68
Коэффициент абсолютной ликвидности / Cash Ratio	0,06	0,06	0,08	0,07	0,06
Суммарный показатель Ф3 / Aggregated indicator F3	2,59	2,85	3,26	3,36	3,4
Показатели деловой активности Ф4 / Economic activity indicators F4					
Оборачиваемость оборотных активов в днях/365 / Asset turnover/365	0,822	0,753	0,715	0,753	0,814
Оборачиваемость дебиторской задолженности в днях/365 / Receivable Turnover Ratio/365	0,132	0,110	0,110	0,112	0,115
Фондоотдача / ROA	1,37	1,49	1,68	1,62	1,44
Суммарный показатель Ф4 / Aggregated indicator F4	2,323	2,353	2,505	2,486	2,369
Показатель финансовой безопасности ФБ / Aggregated indicator of financial security	3,45	4,00	4,95	5,17	5,05

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

Таблица 2 / Table 2

**Нормативные значения показателей ФБ сельскохозяйственной организации /
Standart indicators of financial security of an agricultural organization**

Финансовый показатель / Financial indicator	Усредненный за 5 лет / Averaged over 5 years	Нормативный / Standart	Скорректированный нормативный / Normalized standart
Показатели рентабельности Ф1 / Profitability indicators F1			
Рентабельность продаж / ROS	0,13	Больше 0 / More than 0	Больше 0 / More than 0
Норма чистой прибыли / NPM	0,12	Больше 0 / More than 0	Больше 0 / More than 0
Рентабельность собственного капитала / ROE	0,17	Больше 0 / More than 0	Больше 0 / More than 0
Ф1 / F1	0,42	0,03	0,03
Показатели финансовой устойчивости Ф2 / Financial stability indicators F2			
Коэффициент автономии / Equity-assets ratio	0,57	0,50	0,50
Коэффициент финансового левериджа (обратный) / 1/ Debt to equity ratio	1,84	1	1
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами / Ratio of WC	0,20	0,10	0,10
Ф2 / F2	2,61	1,6	1,6
Показатели платежеспособности Ф3 / Solvency indicators F3			
Коэффициент текущей ликвидности / CR	2,36	2	0,75
Коэффициент быстрой ликвидности / QR	0,67	0,8	0,25
Коэффициент абсолютной ликвидности / Cash Ratio	0,07	2	0,25
Ф3 / F3	3,09	4,8	1,25
Показатели деловой активности Ф4 / Economic activity indicators F4			
Оборачиваемость оборотных активов в днях/365 / Asset turnover/365	0,77	0,77	0,77
Оборачиваемость дебиторской задолженности в днях/365 / Receivable Turnover Ratio/365	0,12	0,12	0,12
Фондоотдача / ROA	1,52	1,52	1,52
Ф4 / F4	2,41	2,41	2,41
Показатель финансовой безопасности ФБ / of Financial security indicator	4,52	4,23	2,46

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

Таблица 3 / Table 3

**Уровни ФБ сельскохозяйственной организации /
Levels of financial security of agricultural organization**

Показатель/Уровень / Indicator/Level	Критический / Critical	Средний / Medium		Высокий / High
		Необходимый / Required	Достаточный / Sufficient	
Ф1 / F1	Менее 0,03 / Less than 0,03	0,03–0,2	0,21–0,42	Более 0,42 / More than 0,42
Ф2 / F2	Менее 1,6 / Less than 1,6	1,6–2,11	2,12–2,61	Более 2,61 / More than 2,61
Ф3 / F3	Менее 1,25 / Less than 1,25	1,25–2,17	2,18–3,09	Более 3,09 / More than 3,09
Ф4 / F4	Менее 2,4 / Less than 2,4	2,41	2,41	2,41
ФБ / FS	Менее 2,46 / Less than 2,46	2,46–3,47	3,49–4,53	Более 4,52 / More than 4,52

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

Е.А. Федоровой и Я.В. Тимофеевым, выявлено, что некоторые установленные в законодательстве нормативы в большинстве случаев не соблюдаются как предприятиями-банкротами, так и успешно функционирующими организациями [5]. В связи этим в рамках построения модели нами использованы предложенные ими скорректированные нормативы коэффициентов ликвидности для сельскохозяйственных организаций (табл. 2).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате построения оценочной модели выделено 3 уровня ФБ сельскохозяйственной организации (табл. 3).

1. Критический: неудовлетворительное финансовое состояние. Показатели Ф1, Ф2 меньше нормативных, Ф3 меньше скорректированного нормативного, Ф4 меньше среднеотраслевого.

2. Средний: необходимый и достаточный уровень финансовой устойчивости, значения коэф-

фициентов выше критического уровня в пределах среднеотраслевых значений, предприятие конкурентоспособно.

3. Высокий: высокая конкурентоспособность, финансовая стабильность, большой запас прочности. Показатели выше среднеотраслевых.

Таким образом, для успешного функционирования и динамичного развития, высокого уровня конкурентоспособности и устойчивости в условиях рыночной экономики предприятие АПК должно иметь достаточный уровень финансовой безопасности. Оценка его позволяет осуществлять точный и строгий контроль над деятельностью организации, при этом разработанная модель учитывает отраслевые особенности их деятельности. Применение данной методики в рамках управленческого учета дает возможность оценить положение предприятия в отрасли, выделить его конкурентные преимущества с целью определения дальнейшего вектора развития.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бланк И.А. Управление финансовой безопасностью предприятия. Киев: Эльга; 2009. 778 с. ISBN 978-966-521-256-0.
2. Вагина Н.Д. Финансовая безопасность предприятия: практические аспекты. *Экономика и социум*. 2016;31(12):411–423.
3. Слизкая В.П. Управление финансовой безопасностью предприятия в условиях нестабильности. *Проблемы современной экономики*. 2007;24(4):510–512.
4. Грищенко Ю.И. Анализ финансовой отчетности. *Справочник экономиста*. 2009;(2):26–35.
5. Федорова Е.А., Тимофеев Я.В. Нормативы финансовой устойчивости российских предприятий: отраслевые особенности. *Корпоративные финансы*. 2015;33(1):38–47.

6. Гукова А. В., Аникина И. Д. Индикаторы финансовой безопасности предприятия. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2007;11(2):49–52.
7. Каранина Е. В., Канашина А. И. Основные аспекты разработки стратегии финансовой безопасности России. *Электронный научный журнал «ГосРег»*. 2019;(1). URL: <http://gosreg.amchs.ru/pdf/files/27number/articles/Kanashina-Karanina-27.pdf> (дата обращения: 07.11.2019).
8. Авдийский В. И., Безденежных В. М., Лихтенштейн В. Е., Росс Г. В., Солодовникова К. И. Финансово-экономическая безопасность экономических агентов. *Вестник Финансового университета*. 2015;89(5):40–50.
9. Заболоцкая В. В. Методологические аспекты оценки финансовой безопасности и устойчивости малых сельскохозяйственных и торговых предприятий. *Региональная экономика: теория и практика*. 2017;15(11):2167–2186. DOI: 10.24891/re.15.11.2167
10. Казакова Н. А. Финансовая безопасность компании: аналитический аспект. *Экономический анализ: теория и практика*. 2016;457(10):93–103.
11. Стадолина, Е. А. Стратегия финансовой безопасности на предприятии. *Молодой ученый*. 2019;240(2):274–275.
12. Baitilenova Y. S., Narenova A. N., Amalbekova G. E. Features of economic and organizational mechanism for formation of food security system. *Concorde*. 2018;(3):83–88.
13. Rushchyshyn N., Nikonenko U., Kostak Z. Formation of financial security of the enterprise based on strategic planning. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017;3(4):231–237. DOI: 10.30525/2256–0742/2017–3–4–231–237
14. Echterling K., Eierle B., Ketterer S. A Review of the literature on methods of computing the implied cost of capital. *International Review of Financial Analysis*. 2015;42(C):235–252. DOI: 10.1016/j.irfa.2015.08.001
15. Altman E. I. Financial ratios, discriminant analysis, and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*. 1968;23(4):589–611. DOI: 10.1111/j.1540–6261.1968.tb00843.x

REFERENCES

1. Blank I. A. Financial security management of the company. Kiev: El'ga, 2009; 778 p. (In Russ.). ISBN 978–966–521–256–0.
2. Vagina N. D. Financial security of the company: Practical aspects. *Ekonomika i sotsium = Economy and Society*. 2016;31(12):411–423. (In Russ.).
3. Slizkaya V. P. Management of financial security of the enterprise in conditions of instability. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economy*. 2007;24(4):510–512. (In Russ.).
4. Grishchenko Yu. I. Financial reporting analysis. *Spravochnik ekonomista = Economist's Handbook*. 2009;(2):26–35. (In Russ.).
5. Fedorova E. A., Timofeev Ya. V. Standards of financial stability of Russian companies: Industry-specific features. *Korporativnye finansy = Journal of Corporate Finance Research*. 2015;33(1):38–47. (In Russ.).
6. Gukova A. V., Anikina I. D. Indicators of financial safety of the company. *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost' = National Interests: Priorities and Security*. 2007;11(2):49–52. (In Russ.).
7. Karanina E. V., Kanashina A. I. Main aspects of the development of the financial security strategy of Russia. *Elektronnyi nauchnyi zhurnal "GosReg" = Electronic Scientific Journal "GosReg"*. 2019;(1). URL: <http://gosreg.amchs.ru/pdf/files/27number/articles/Kanashina-Karanina-27.pdf> (accessed on 07.11.2019). (In Russ.).
8. Avdiysky V. I., Bezdenzhnyh V. M., Liechtenstein V. E., Ross G. V., Solodovnikova K. I. Financial and economic safety of economic agents. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2015;89(5):40–50.
9. Zabolotskaya V. V. Methodological aspects of assessing the financial security and sustainability of small agricultural and trading enterprises. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika = Regional Economics: Theory and Practice*. 2017;15(11):2167–2186. (In Russ.). DOI: 10.24891/re.15.11.2167
10. Kazakova N. A. Financial safety of the company: An analytical aspect. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2016;457(10):93–103. (In Russ.).
11. Stadolina E. A. Financial security strategy at the enterprise. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2019;240(2):274–275. (In Russ.).

12. Baitilenova Y.S., Narenova A.N., Amalbekova G.E. Features of economic and organizational mechanism for formation of food security system. *Concorde*. 2018;(3):83–88.
13. Rushchyshyn N., Nikonenko U., Kostak Z. Formation of financial security of the enterprise based on strategic planning. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017;3(4):231–237. DOI: 10.30525/2256–0742/2017–3–4–231–237
14. Echterling K, Eierle B., Ketterer S. A Review of the literature on methods of computing the implied cost of capital. *International Review of Financial Analysis*. 2015;42(C):235–252. DOI: 10.1016/j.irfa.2015.08.001
15. Altman E.I. Financial ratios, discriminant analysis, and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*. 1968;23(4):589–611. DOI: 10.1111/j.1540–6261.1968.tb00843.x

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ирина Дмитриевна Аникина — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и экономической безопасности, Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия
anikina@volsu.ru

Екатерина Петровна Кучерова — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и экономической безопасности, Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия
ku4erova034@yandex.ru

Елена Сергеевна Карева — студентка 5-го курса специальности «Экономическая безопасность», Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия
HelenaKareva@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Irina D. Anikina — Dr. Sci (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting and Economic Security, Volgograd State University, Volgograd, Russia
anikina.irina@bk.ru

Ekaterina P. Kucherova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Security, Volgograd State University, Volgograd, Russia
ku4erova034@yandex.ru

Elena S. Kareva — 5-year student of the specialty “Economic Security”, Volgograd State University, Volgograd, Russia
HelenaKareva@yandex.ru

Заявленный вклад авторов:

Аникина И.Д. — формулировка гипотезы исследования, подготовка обзора литературы, подготовка текста статьи.

Кучерова Е.П. — подготовка обзора литературы по теме исследования, подготовка текста статьи.

Карева Е.С. — сбор данных, подготовка текста статьи.

The declared contribution of the authors:

Anikina I.D. — formulation of the study hypothesis, preparation of the literature review, results description, preparation of the paper text.

Kucherova E.P. — preparation of literature review on the research topic, preparation of the article text.

Kareva E.S. — data collection, preparation of the text of the article.

Статья поступила в редакцию 19.11.2019; после рецензирования 14.01.2020; принята к публикации 11.02.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 19.11.2019; revised on 14.01.2020 and accepted for publication on 11.02.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-48-55
УДК 336.025(045)
JEL H21, H31, H32, H54, L26

Особенности применения инвестиционных налоговых вычетов

Н.А. Бондарева

Московский финансово-промышленный университет «Синергия», Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-9621-1838>

АННОТАЦИЯ

Наложение экономических санкций на Российскую Федерацию странами Европы и США, введение импортозамещения потребовало модернизации производства и разработки новых технологий. Для достижения поставленных целей требуются существенные вложения в экономику, в частности привлечение инвестиций физических и юридических лиц. Статья посвящена налоговым аспектам инвестирования. Методологической основой исследования является налоговое законодательство, локальные законодательные акты регионов. Проведен анализ инвестиционной активности, состояния основных фондов организаций и динамики инвестиционной деятельности в связи с проводимой политикой государства по восстановлению основного капитала. Выявлено, что количество инвесторов физических лиц и сумма полученных ими инвестиционных вычетов увеличились более чем в два раза, но продолжилось снижение объема инвестиций в сегменте крупного и среднего бизнеса. Для активизации инвестиционной деятельности рекомендовано распространить применение инвестиционного налогового вычета (ИНВ) на низкодоходные организации, переформатировать бюджеты регионов на наименьшие потери средств при временном их отвлечении. Результаты исследования могут быть полезны государственным и региональным органам власти при разработке показателей применения ИНВ.

Ключевые слова: налоговый вычет; инвестиционный налоговый вычет; основные фонды; региональный бюджет

Для цитирования: Бондарева Н.А. Особенности применения инвестиционных налоговых вычетов. Учет. Анализ. Аудит. = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):48-55. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-48-55

ORIGINAL PAPER

Peculiarities of Applying Investment Tax Deductions

N.A. Bondareva

Moscow Financial and Industrial University "Synergy", Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-9621-1838>

ABSTRACT

The imposition of economic sanctions on the Russian Federation by the countries of Europe and the United States, the introduction of import substitution required the modernization of production, the development of new technologies and the growth of labor productivity. To achieve these goals, significant investments are required in the economy, in particular, attracting investments from individuals and legal entities. The paper describes tax aspects of investing. The methodological basis of the study is tax legislation and local legislative acts of the regions. The analysis of investment activity of individuals shows the state of fixed assets of companies and the dynamics of investment activity for some types of economic activity in conformity with the current state policy to restore fixed capital. The author revealed that the number of individual investors and the amount of investment deductions received by them have increased more than twice, but the investments volume in the segment of large and medium-sized businesses continued to decrease. There was tension in the formation of regional budgets. To intensify the investment activity of companies, the author recommends to extend the application of the investment tax deduction to low-income companies and reformat regional budgets for the least loss of funds when they are temporary diverted. The study may be of interest to state and regional authorities when developing indicators for the application of investment tax deductions.

Keywords: tax deduction; investment tax deduction; fixed assets; regional budget

For citation: Bondareva N.A. Peculiarities of applying investment tax deductions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):48-55. (In Russ.). 10.26794/2408-9303-2020-7-2-48-55

© Бондарева Н.А., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Для налоговой системы Российской Федерации характерно активное использование налоговых вычетов, которые распространяются на все большее количество налогов. Налоговые вычеты призваны соответствовать следующим принципам налогообложения: равенства, справедливости, уменьшения налоговой нагрузки. Они позволяют налогоплательщику располагать некоей суммой денег за счет налогового обязательства и направлять ее на реализацию своих потребностей [1].

В налогообложении физических лиц налоговые вычеты выполняют социальную, экономическую, финансовую функции, при этом используются разные механизмы применения вычетов. Так, стандартные вычеты применяются по месту работы, уменьшая налоговую базу, но увеличивая сумму заработной платы [2].

Социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты имеют сходные механизмы: сначала нужно заплатить причитающийся к уплате налог, затем налоговая база уменьшается на вычет, потом рассчитывается новая сумма налога и осуществляется возврат части ранее уплаченного налога. Возврат осуществляется спустя некоторое время, поэтому налогоплательщик может располагать возвращенной суммой с учетом потерь стоимости денег в результате инфляции [3, 4].

Новым вычетом, получающим широкое распространение и применяемым не только физическими, но и юридическими лицами, является ИНВ, призванный активно участвовать в инвестировании экономики и способствовать успешной реализации основных направлений развития Российской Федерации, а механизм его применения заключается в размещении денежной суммы одного лица в экономических интересах другого.

Этот вычет имеет ярко выраженный экономический характер с применением финансовых сделок. В условиях современной настройки экономики, делающей упор на внедрение новых технологий и эффективных основных фондов в производства, он позволяет активизировать инвестиционные процессы в экономике, повысить производительность труда. ИНВ по налогу на прибыль организаций можно отнести к налоговым льготам в виде налоговых освобождений, так как сумма вычета не влияет на схему расчета облагаемой базы, а уменьшает уже исчисленную

величину налога (авансового платежа по налогу) [5]. Использование ИНВ для юридических и физических лиц является добровольным, но механизмы применения вычетов для данных категорий лиц значительно отличаются.

ИНВ для физических лиц законодательно был предложен в 2013 г. и сразу подвергся активному обсуждению участниками инвестирования, способствуя вовлечению их в экономическую жизнь России [6, 7]. Заметим, что за рубежом категория граждан, успешно инвестирующая государство, называется бизнес-ангелами [8, 9].

Статистика показывает, что количество физических лиц, получивших право на такой вычет, составило в 2017 г. — 21 тыс. чел., в 2018 г. — 42,9 тыс. чел., а общая сумма вычетов равна 6,6 и 14 млрд руб. соответственно¹. То есть количество инвесторов — физических лиц и сумма полученных ими инвестиционных вычетов увеличились более, чем в два раза. Тем не менее многие экономисты ставят под сомнение целесообразность его применения, считая, что он имеет регрессивный характер и направлен исключительно на льготирование лиц с более высокими доходами, имеющими возможность инвестирования через индивидуальные инвестиционные счета (ИИС).

Авторы публикаций обращают внимание на трудности расчета превышения предельного размера вычета в случае проведения операций с ценными бумагами через нескольких налоговых агентов [7].

Применение ИНВ для юридических лиц предусматривает иную методологию. Поскольку вычет используется в расчете суммы налога на прибыль организаций, механизм его использования выражается в прямом уменьшении или погашении налога на прибыль, подлежащего уплате в федеральный и региональный бюджеты, суммой приобретенных основных средств. Причем федеральная часть налога не уплачивается полностью, а региональная не уплачивается до 90%. Подобное решение государства направлено на обновление парка основных фондов организаций и внедрение ИНВ, провозглашено в качестве наиболее перспективного фактора развития регионов, модернизации организаций и роста производительности труда.

¹ Число получивших инвестиционный налоговый вычет граждан в 2018 году удвоилось. ТАСС. URL: <https://tass.ru/ekonomika/6755340> (дата обращения: 01.02.2020).

Надо признать, что в настоящее время состояние основных фондов предприятий России остается физически и морально изношенным [10]. Так, в 2015 г. их износ составил 47,7%, на его восстановление в 2011–2015 гг. направлялось в среднем 48% валового накопления капитала, в результате чистый среднегодовой прирост основного капитала в эти годы составил всего лишь 2,5%. К тому же, в период с 2017 по 2019 г. мало изменился и сам рост инвестиций в основной капитал организаций (% количества организаций в среднем) [11]:

- замена изношенных основных фондов: с 65 до 68%;
- автоматизация или механизация производства: с 45 до 49%;
- внедрение новых технологий: с 34 до 35%;
- создание новых рабочих мест: с 21 до 22%.

Политика улучшения инвестиционного климата с 2014 по 2018 г. и динамика инвестиционной деятельности по видам (представлена на *рис. 1*)², не принесла существенных успехов. Среди исследуемых видов деятельности организаций ни один не показал роста инвестиций. Видно, что в 2017 г. произошел небольшой рост показателей, но в 2018 г. они снова приняли прежние значения. Как следствие, не появились новые рабочие места и не выросла производительность труда.

В целом за 9 месяцев 2019 г. прирост валового накопления капитала составил 0,7% в годовом выражении. В уточненном макропрогнозе Минэкономразвития России снижены ожидания по показателям роста инвестиций в основной капитал в ближайшие годы. Прогноз по динамике инвестиций понижен с 7,0 до 5,0% в 2020 г.³

ИНВ по налогу на прибыль организаций, введенный в действие Федеральным законом от 27.11.2018 № 426-ФЗ «О внесении изменений в статьи 219 и 286.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», получил развитие с 01.01.2019 г. Так, в 2020 г. количество амортизационных групп основных средств расширено с 3–7

до 8–10 (ст. 4,5 ст. 286.1); а также региональные органы власти теперь вправе установить ставку суммы регионального платежа 0% вместо 5%; превышение использованной предельной величины вычета может переноситься на следующий налоговый период⁴.

Согласно пп. 1 п. 6 ст. 286.1 НК РФ применять данный вычет имеют право налогоплательщики в тех регионах России, в которых законом субъекта Российской Федерации установлено право на применение такой льготы. Экономическая сущность данного налогового вычета заключается в привлечении новых основных средств с целью в перспективе от их использования получить большие поступления в бюджеты в виде налога на прибыль [10].

В соответствии с законодательством на региональные органы власти ложится обязанность по регулированию применения вычета на их территории. Законодательные акты должны содержать ряд обязательных, подробно изложенных положений, частично отраженных на *рис. 2*.

Выбранные регионами отрасли для применения вычета данной категории должны в дальнейшем обеспечивать развитие региона и государства в целом, в том числе за счет повышения производительности труда [11].

Проведенное автором исследование показало, что выбор организаций по применению ИНВ пока ограничен: или организация является участником регионального инвестиционного проекта, или — резидентом свободной экономической зоны, свободного порта, уже имеющих налоговые льготы.

Также вычет имеет ограничение с пролонгированным его применением. Например, в Ямало-Ненецком автономном округе он касается только сооружений⁵, созданных в рамках инвестиционных проектов, причем ограничение вычета составляет 10% от полной стоимости проекта. Если по итогам года расходы превысили предельную величину вычета, их можно учесть в течение трех

² Инвестиции в России. 2019. Инвестиции в основной капитал по видам экономической деятельности. п. 2.13. Стат. сб. Росстат. М.; 2019. 228 с. ISBN 978–5–89476–471–9 URL: https://www.gks.ru/storage/mediabank/Invest_2019.pdf (дата обращения: 01.02.2020).

³ Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2024 года. Министерство экономического развития Российской Федерации. URL: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz/2019093005> (дата обращения: 01.02.2020).

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ ст. 286.1 п. 9. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/7260ba686ad1fa7b436a67a764ee41663d78d2cb (дата обращения: 01.02.2020).

⁵ ОК 013–2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов (принят и введен в действие приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_184368/a3d600b2b899a423a989797f6ee6fa790bdbb38c (дата обращения: 01.02.2020).

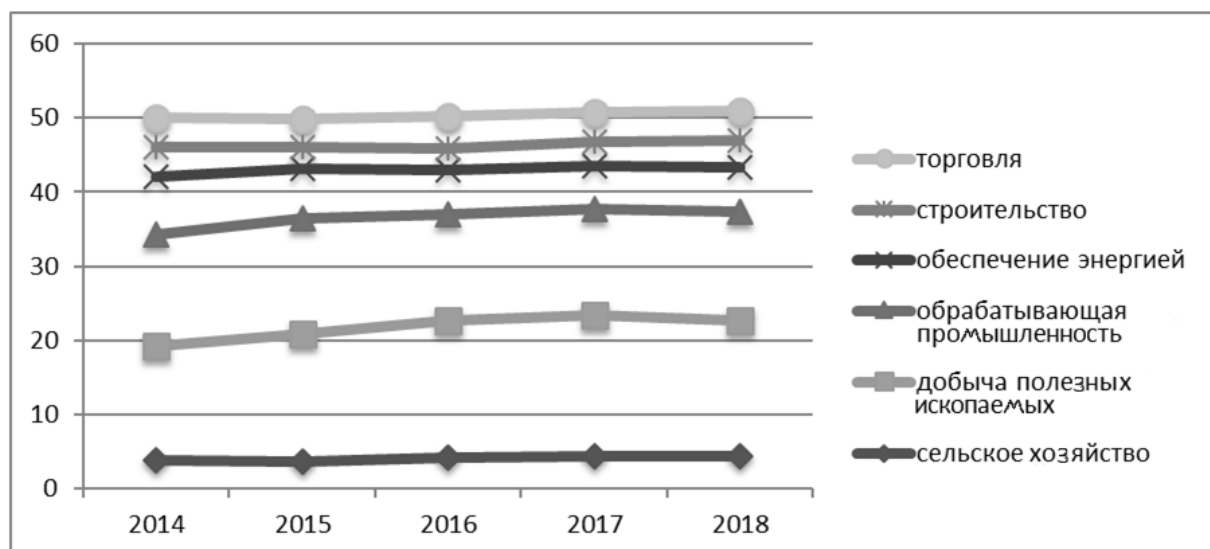


Рис. 1 / Fig. 1. Инвестиционная деятельность организаций России в 2014–2018 гг. / Investment activities of Russian organizations 2014–2018

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

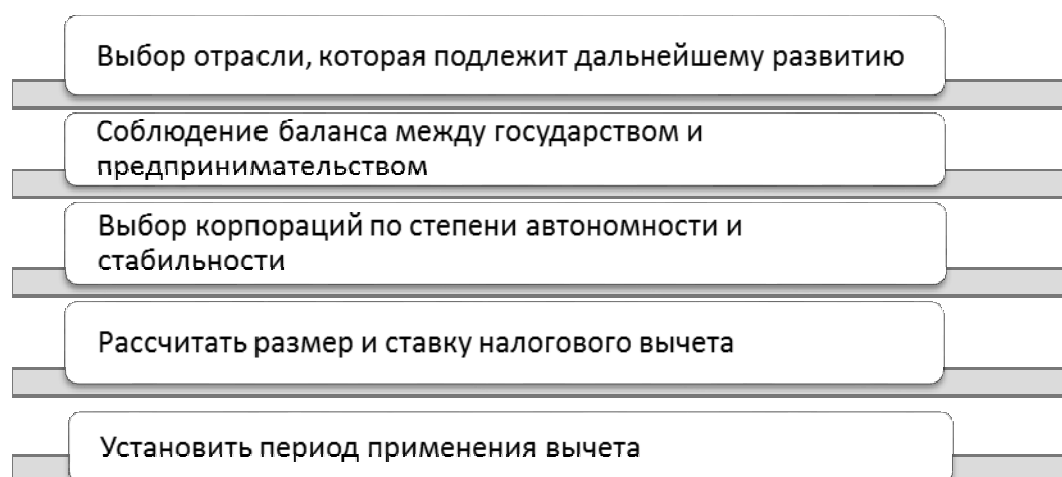


Рис. 2 / Fig. 2. Условия применения ИНВ по налогу на прибыль организаций / Conditions for applying the investment tax deduction for corporate income tax

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

последующих налоговых периодов. При этом для организаций, применяющих ИНВ по налогу на прибыль, установлена льготная ставка в размере 14,5%.

Существенные ограничения установлены в Московской области для организаций, производящих лекарства и медицинские материалы; автотранспорт, прицепы и полуприцепы; прочий транспорт и оборудование. При этом капитальные вложения в приобретение и модернизацию данных основных средств за предшествующий календарный год должны составлять не менее

25 млн руб., а обновление основных фондов не может быть меньше 15% за предшествующий календарный год или 45% за три предшествующих года, исчисленное по методике Росстата⁶.

Установленное ограничение на использование вычета ставит заслон для организаций с низким показателем обновления основных фон-

⁶ Закон Московской области от 19.07.2019 № 162/2019-ОЗ «Об инвестиционном налоговом вычете в Московской области». Приложение 1 код ОКВЭД 28, 29, 30. URL: <http://docs.cntd.ru/document/560716889> (дата обращения: 01.02.2020).

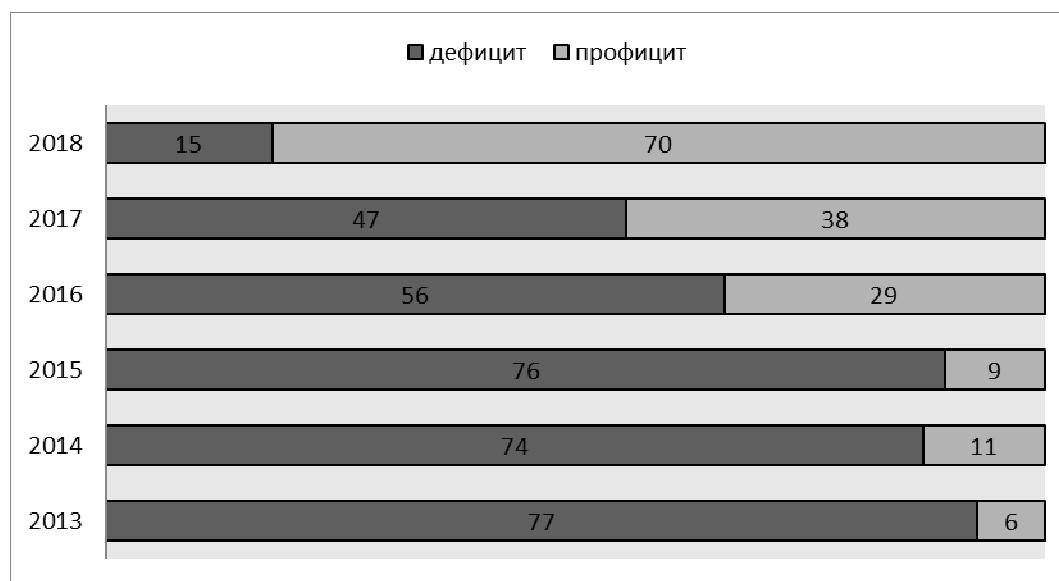


Рис. 3 / Fig. 3. Доля бюджетов с профицитом и дефицитом / Share of budgets with surpluses and deficits

Источник / Source: составлено автором на основе [16] / compiled by the author based on [16].

дов, тем самым принуждая их к модернизации и замене [12, 13]. Одновременно существующие промышленные кластеры, замыкающие деятельность своих организаций на себе, создают им препятствия по взаимодействию с внешними организациями.

Расчетные показатели от применения вычетов на перспективу приводят лишь некоторые регионы страны. Например, Владимирская область включает в данный налоговый проект только 15 крупных организаций с потерей бюджета в размере 700 млн руб., а Кемеровская область — 2,5 тыс. организаций с выпадающими доходами бюджета 750 млн в год.

Основной фактор, сдерживающий введение ИНВ, — это потери для бюджетов регионов, поэтому большое значение имеют стабильность и автономность деятельности корпораций как гарантия получения отдачи от применения вычета. При этом инвестирование в имущество должно осуществляться в полной мере, систематически, стоимость которого должна быть соразмерна [14, 15]. Созданное таким образом сотрудничество бюджета региона и бизнеса должно существовать гармонично для достижения эффективного результата, и, как следствие, нужна разработка иного формата бюджетов, который бы учитывал долгосрочный характер ИНВ, так как такие вычеты растянуты во времени.

В 2018 г. профицит всех регионов составил 491,5 млрд руб., а с дефицитом год закончили

всего 15 регионов (в 2017 г. — 40). Основной вклад в рост доходов — 38% — внес налог на прибыль. По итогам 2019 г. таких регионов оказалось 35, в то время как в 2018 г. их было 15. Суммарный дефицит регионов по итогам прошлого года оценивается в 233 млрд руб.⁷

Из рис. 3 видно, что к 2018 г. существенно сократилось количество бюджетов с дефицитом средств. Можно предположить, что в будущем бюджеты смогут привлекать больше организаций на использование ИНВ без ущерба для бюджетов.

На начало 2020 г. 15 регионов России приняли закон о применении ИНВ. По данным Росстата, за первое полугодие 2018 г. 35,6% инвестиций были направлены на покупку или обновление оборудования и транспорта и почти 50% — зданий и сооружений. Для некоторых проектов ставка налога снижена до 10–13,5%⁸.

Снижению напряженности бюджетов регионов от применения ИНВ по налогу на прибыль способствовало бы введение новой законодательной нормы, заключающейся в компенсации регионам из федерального бюджета 2/3 выпадающих доходов. Эта мера должна явиться

⁷ Бюджеты субъектов РФ в цифрах. Финансы. URL: <http://bujet.ru/article/396309.php> (дата обращения: 01.02.2020).

⁸ Холявко А., Адамчук О. Регионы должны активнее предоставлять инвестиционную налоговую льготу. Ведомости. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2019/02/25/795093-igot-dostatocno> (дата доступа 14.02.2020).

стимулятором для регионов в предоставлении ИНВ не только крупным проектам, но и малому и среднему бизнесу⁹.

ИНВ по налогу на прибыль действует не только на приобретение основных средств, но также на создание объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктур, при этом учитываются расходы на их приобретение, сооружение, доведение до состояния, в котором они пригодны для использования. Разумеется, здесь в развитие муниципалитетов должен вложиться бизнес, частично выполняя функции государства по обеспечению граждан нормальными условиями для жизни [17, 18]. Автору представляется, что данное положение является для инвесторов сложным в реализации, так как напрямую зависит от состояния финансов муниципалитета, стратегии привлечения ими инвестиций с учетом возможных рисков.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы:

⁹ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.03.2018 «Послание Президента Федеральному Собранию». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_291976 (дата обращения: 11.02.2020).

- установленные регионами рамки на использование вычета организациями с низким показателем накопления основного капитала ограничивают обновление их основных фондов. Тем не менее при разработке региональных бюджетов необходимо планировать авансирование капитала в основные фонды всех организаций, включая низкодоходные, малый и средний бизнес;

- индустриальные кластеры препятствуют взаимодействию своих организаций с внешними организациями, поэтому следует в действующем законодательстве предусматривать разнообразные формы взаимодействия организаций в кластерах для возможности технологического прорыва с использованием необходимых основных фондов;

- поскольку физические лица активно участвуют в инвестировании, то рост инвестирования ими должен обеспечиваться повышением их доходов с одновременным повышением суммы налогового вычета, открытием ИИС в нескольких банках и большей доступности информации от них.

Результаты исследования могут быть использованы в процессе уточнения и внесения дополнений в налоговое законодательство регионов по применению ИНВ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Родикова В. А., Кузнецова В. С. Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ: проблемы и пути совершенствования. *Научный альманах*. 2017;41(3–1):86–89. DOI: 10.17117/na.2018.03.01.086
2. Мельникова Н. П., Тихонова А. В. Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ: проблемы применения и направления совершенствования. *Налоги и налогообложение*. 2018;(6):31–39.
3. Еременко Е. А. К вопросу о совершенствовании системы налоговых вычетов по НДФЛ в контексте реализации справедливости в налогообложении. *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2017;(2):104–109.
4. Бондарева Н. А., Конищев Е. В., Плясова С. В. Риски использования налоговых вычетов. *Аудит и финансовый анализ*. 2019;(1):6–11.
5. Алимов С. А., Быкова Е. В. Инвестиционный налоговый вычет как новация налогового законодательства в 2018 году. *Управленческий учет*. 2018;(7):43–51.
6. Малинина Т. А. Инвестиционные налоговые вычеты для физических лиц в контексте сокращения налоговых льгот. *Финансовый журнал*. 2016;32(4):46–52.
7. Барсегян М. С., Кудашева А. А. Налоговые вычеты как элемент социализации налоговой политики. Мат. VIII Междунар. науч.-практ. конф. «Актуальные вопросы права, экономики и управления» (Пенза, 5 июня 2017 г.). Пенза: Изд-во «Наука и просвещение»; 2017:180–182. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_29283959_44385507.pdf (дата обращения: 01.02.2020).
8. Cadenhead G. M., Weber J., Brettel M., Jauguey C., Rost C. How business angels in Germany help new entrepreneurs. *The Journal of Private Equity Winter*. 2000;4(1)50–58. DOI: 10.3905/jpe.2000.319977
9. Grosu V. Evolution of the concept of investment end investment management approaches. *Europtan Journal of Economics and Management Scieces. Section*. 2017;(3):7–11. DOI: 10.20534/EJEMS-17-3-7-11

10. Карачев И. А. Новый инструмент инвестиционного стимулирования: инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций. Мат. IX–X Междунар. науч.-практ. конф. «Актуальные вопросы экономических наук и современного менеджмента» (Новосибирск, 14 мая 2018 г.). Новосибирск: СибАК; 2018;4–5(7):50–54. URL: https://sibac.info/files/2018_05_14_economy/4-5%287%29.pdf (дата обращения: 01.02.2020).
11. Погосов И. А. Основной капитал России. *Проблемы прогнозирования*. 2018;(4):17–26.
12. Кислая И. А., Широких С. А. Применение инвестиционного налогового вычета для основных средств. *Проблемы учета, анализа, аудита и статистики в условиях рынка*. 2018;1(21):54–58.
13. Чуудиновских М. В. Корпоративные инвестиционные налоговые вычеты. *Налоги и налогообложение*. 2019;(2):41–48. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.2.28772
14. Куница Е. А. Инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль: опыт практического применения. *Научный Альманах ассоциации France-Kazakhstan*. 2019;(4):34–44.
15. Гончарова А. Н., Назаров М. А. Инвестиционный налоговый вычет как инструмент создания привлекательного инвестиционного климата в регионе. *Проблемы развития предприятий: теория и практика*. 2018;(3):196–199.
16. Шураков А. Бюджеты российских регионов в 2018 году: рекордные профициты, дотации и сдержанные инвестиции. *Региональные финансы. Эксперт РА*. URL: https://raexpert.ru/researches/regions/budget_regions_2018 (дата обращения: 01.02.2020)
17. Geibel R., Müller L., Sandner P. G. Characterizing business angels and investigating the impact of their human capital on startup success. In: Int. conf. “Innovation and Entrepreneurship”. Singapore. 2016. DOI: 10.5176/2251-2039_IE16.34
18. Harrison R. T. The internationalisation of business angel investment activity: A review and research agenda. *Venture Capital*. 2017;19(1–2):119–127. DOI: 10.1080/13691066.2016.1260111

REFERENCES

1. Rodikova V. A., Kuznetsova V. S. Standard tax deductions for personal income tax: Problems and ways of improvement. *Nauchnyi al'manakh = Scientific Almanac*. 2017;41(3–1):86–89. (In Russ.). DOI: 10.17117/na.2018.03.01.086
2. Mel'nikova N. P., Tikhonova A. V. Standard tax deductions for personal income tax: Problems of application and areas of improvement. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*. 2018;(6):31–39. (In Russ.).
3. Eremenko E. A. On the issue of improving the system of tax deductions for personal income tax in the context of implementing fairness in taxation. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika = ETAP: Economic Theory, Analysis, Practice*. 2017;(2):104–109. (In Russ.).
4. Bondareva N. A., Konishchev E. V., Plyasova S. V. Risks of using tax deductions. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*. 2019;(1):6–11. (In Russ.).
5. Alimov S. A., Bykova E. V. Investment tax deduction as an innovation of tax legislation in 2018. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*. 2018;(7):43–51. (In Russ.).
6. Malinina T. A. Investment tax deductions for individuals in the context of reducing tax benefits. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*. 2016;32(4):46–52. (In Russ.).
7. Barseghyan M. S., Kudasheva A. A. Tax deductions as an element of socialization of tax policy. In: Proc. 8th Int. sci.-prac. conf. “Current issues of law, economics and management” (Penza, June 5, 2017). Penza: Publ. “Science and Education” 2017:180–182. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_29283959_44385507.pdf (дата обращения: 01.02.2020). (In Russ.).
8. Cadenhead G. M., Weber J., Brettel M., Jauegy C., Rost C. How business angels in Germany help new entrepreneurs. *The Journal of Private Equity Winter*. 2000;4(1)50–58. DOI: 10.3905/jpe.2000.319977
9. Grosu V. Evolution of the concept of investment end investment management approaches. *European Journal of Economics and Management Sciences. Section*. 2017;(3):7–11. DOI: 10.20534/EJEMS-17-3-7-11
10. Karachev I. A. New tool for investment incentives: Investment tax deduction for corporate income tax. In: Proc. 9–10th Int. Int. sci.-prac. conf. “Current Issues in Economics and Modern Management” (Novosibirsk, May 14, 2018). Novosibirsk: SibАК; 2018;4–5(7):50–54. URL: https://sibac.info/files/2018_05_14_economy/4-5%287%29.pdf (accessed on 01.02.2020). (In Russ.).

11. Pogosov I.A. Fixed capital of Russia. *Problemy prognozirovaniya = Forecasting Problems*. 2018;(4):17–26. (In Russ.).
12. Kislaya I. A., Shirokikh S. A. Application of the investment tax deduction for fixed assets. *Problemy ucheta, analiza, audita i statistiki v usloviyakh rynka = Problems of Accounting, Analysis, Audit and Atatistics in Market*. 2018;1(21):54–58. (In Russ.).
13. Chudinovskikh M. V. Corporate investment tax deductions. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*. 2019;(2):41–48. (In Russ.). DOI: 10.7256/2454–065X.2019.2.28772
14. Kunitsa E. A. Investment tax deduction for income tax: Practical application experience. *Nauchnyi Al'manakh assotsiatsii France-Kazakhstan = Scientific Almanac of the Association France-Kazakhstan*. 2019;(4):34–44. (In Russ.).
15. Goncharova A.N., Nazarov M.A. Investment tax deduction as a tool for creating an attractive investment climate in the region. *Problemy razvitiya predpriyatii: teoriya i praktika = Problems of Enterprise Development: Theory and Practice*. 2018;(3):196–199. (In Russ.).
16. Shurakov A. Budgets of the Russian regions in 2018: Record surpluses, subsidies and restrained investments. *Regional finance. Expert RA*. URL: https://raexpert.ru/researches/regions/budget_regions_2018 (accessed on 01.02.2020).
17. Geibel R., Müller L., Sandner P.G. Characterizing business angels and investigating the impact of their human capital on startup success. In: Int. conf. “Innovation and Entrepreneurship”. Singapore. 2016. DOI: 10.5176/2251–2039_IE16.34
18. Harrison R. T. The internationalisation of business angel investment activity: A review and research agenda. *Venture Capital*. 2017;19(1–2):119–127. DOI: 10.1080/13691066.2016.1260111

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Наталья Анатольевна Бондарева — кандидат экономических наук, доцент кафедры оценочной деятельности и корпоративных финансов, Московский финансово-промышленный университет «Синергия», Москва, Россия
bna008@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Natal'ya A. Bondareva — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Valuation and Corporate Finance, Moscow Financial and Industrial University “Synergy”, Moscow, Russia
bna008@mail.ru

Статья поступила в редакцию 03.02.2020; после рецензирования 20.02.2020; принята к публикации 03.03.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 03.02.2020; revised on 20.02.2020 and accepted for publication on 03.03.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-56-66
УДК 352,657.01(045)
JEL M40

Учет показателей санкционирования расходов бюджета по долгосрочным обязательствам

В.С. Анженко

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-5401-7017>

АННОТАЦИЯ

В связи с ежегодным изменением бюджетного законодательства, введением новых федеральных стандартов, внедрением современных информационных технологий бухгалтерский (бюджетный) учет в учреждениях государственного сектора экономики, включая казенные, находится в непрерывном развитии. Поскольку произошли определенные изменения в профессиональной и экономической сторонах деятельности этих учреждений, в статье раскрыты особенности учета санкционирования расходов бюджета (СРБ) в них. Методологической базой исследования послужили законодательно утвержденные нормативно-правовые акты и документы в части СРБ. Результатом исследования явилась разработка алгоритма движения лимитов бюджетных обязательств (ЛБО) с позиций их учета и реализации по предоставлению субсидий на увеличенный период – сроком до 3 лет. Сформулированы типовые рекомендации по формированию учетной политики (на примере казенных учреждений г. Санкт-Петербурга на 2020 г.). Исследование представляет интерес с теоретической и практической стороны для руководителей и специалистов государственных казенных учреждений при ведении бухгалтерского учета СРБ, а также при формировании учетной политики организаций этого типа.

Ключевые слова: казенное учреждение; бухгалтерский (бюджетный) учет; санкционирование расходов бюджета; бюджетные обязательства

Для цитирования: Анженко В.С. Учет показателей санкционирования расходов бюджета по долгосрочным обязательствам. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):56-66. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-56-66

ORIGINAL PAPER

Accounting for Indicators of Budget Expenditure for Long-term Obligations Authorization

V.S. Anzhenko

Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-5401-7017>

ABSTRACT

Since the budget legislation changes every year, new federal standards are implemented, modern information technologies are introduced, accounting (budget accounting) in the public institutions is constantly developing. The article is devoted to the particularities of accounting for budget expenditure authorization (BEA) in these institutions as their both professional and economic activities have undergone certain changes. The methodological base of the study involves the approved normative legal acts and documents regulating accounting (budget accounting) for budget expenditure authorization. The research result is the development of an algorithm for the flow of limits of budgetary obligations (LBO) to account for and implement them when subsidies are granted for an extended period up to three years. The author provides recommendations on developing accounting policy on the example of public institutions of St. Petersburg for the year 2020. The results of the research could be of theoretical and practical interest for management and specialists of the public institutions in charge of keeping accounts and developing accounting policy.

Keywords: public institution; accounting (budget) accounting; authorization of budget expenditures; budgetary obligations

For citation: Anzhenko V.S. Accounting for indicators of budget expenditure for long-term obligations authorization. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):56-66. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-56-66

© Анженко В.С., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Процесс ведения бухгалтерского (бюджетного) учета в государственном секторе экономики находится в непрерывной трансформации. Ежегодно законодательно вносится множество изменений в порядок учета и формирования финансовой отчетности. Одним из разделов учета, представляющим особый интерес для бухгалтеров государственных учреждений, является учет операций по СРБ, который ведется с 2004 г. после утверждения приказом Министерства Финансов России соответствующей Инструкции с последующими внесенными в нее дополнениями.

Учету СРБ посвящены исследования Е. А. Федченко [1], А. Ю. Шихова [2], Л. В. Богославцева [3], Л. П. Белоглазова [4], С. В. Солодова [5], но в них рассматривается учет СРБ исключительно в бюджетных и автономных учреждениях. Тема данного исследования — особенности ведения учета СРБ в исполнительном органе государственной власти (администрация района) по лицевому счету администрации. В силу этого основные задачи исследования сформулированы как анализ изменений в законодательстве по организации экономической деятельности казенного учреждения; выявление особенностей ведения бухгалтерского учета СРБ и их отражение в учетной политике.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Поскольку в настоящее время к получению и использованию бюджетных средств резко усилено внимание со стороны контролирующих органов, то правильность учета СРБ приобретает особое значение. Распределение ЛБО до получателей бюджетных средств должно осуществляться на принципах адресности и целевого характера, а потому точное ведение учета СРБ и позволяет видеть общую картину движения этих средств, включая текущие и плановые показатели бюджетных ассигнований и ЛБО, обязательства, принимаемые по конкурсам, а также данные о фактическом использовании бюджетных средств. СРБ предполагает отражение в учете всех таких сведений, как на текущий финансовый год, так и на плановый период¹. С этих позиций проанализируем не-

сколько важных с точки зрения исследования понятий².

Бюджетными ассигнованиями являются предельные объемы финансирования, предусмотренные в соответствующем финансовом году для исполнения бюджетных обязательств, отражаемых на 503.00 счете в разрезе кодов бюджетной классификации Российской Федерации.

ЛБО — это объем прав в денежном выражении на принятие бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году и плановом периоде, которые отражаются на счете 501.00 в разрезе кодов бюджетной классификации.

Бюджетными считаются расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году. Они отражаются на счете 502.00 также в разрезе кодов бюджетной классификации.

Принимаемые обязательства — это денежное выражение бюджетных обязательств после определения поставщиков на основе проведенных конкурсов или при осуществлении закупки у единственного поставщика, они отражаются на бухгалтерском счете 502.07.

Денежными являются расходные обязательства, подлежащие исполнению в текущем финансовом году. Они должны отражаться на счете 502.12 бухгалтерского учета.

Данный раздел учета позволяет видеть общую картину бюджетных расходов на лицевом счете администрации в разрезе подразделов, целевых статей, видов расходов, КОСГУ. На практике это выливается в кропотливую работу бухгалтера, поскольку движение бюджетных средств между подразделами, целевыми статьями, видами расходов, КОСГУ в течение финансового года зачастую имеет непредсказуемый характер. Перераспределение бюджетных ассигнований влечет за собой изменение и утверждение новых лимитов и обязательств, а это, в свою очередь, требует незамедлительного отражения их в учете казенного учреждения через используемый программный комплекс.

ганов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению». URL: <https://base.garant.ru/12180849/> (дата обращения: 17.12.2019).

² Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ, ст. 6. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901714433> (дата обращения: 17.12.2019).

¹ Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для ор-

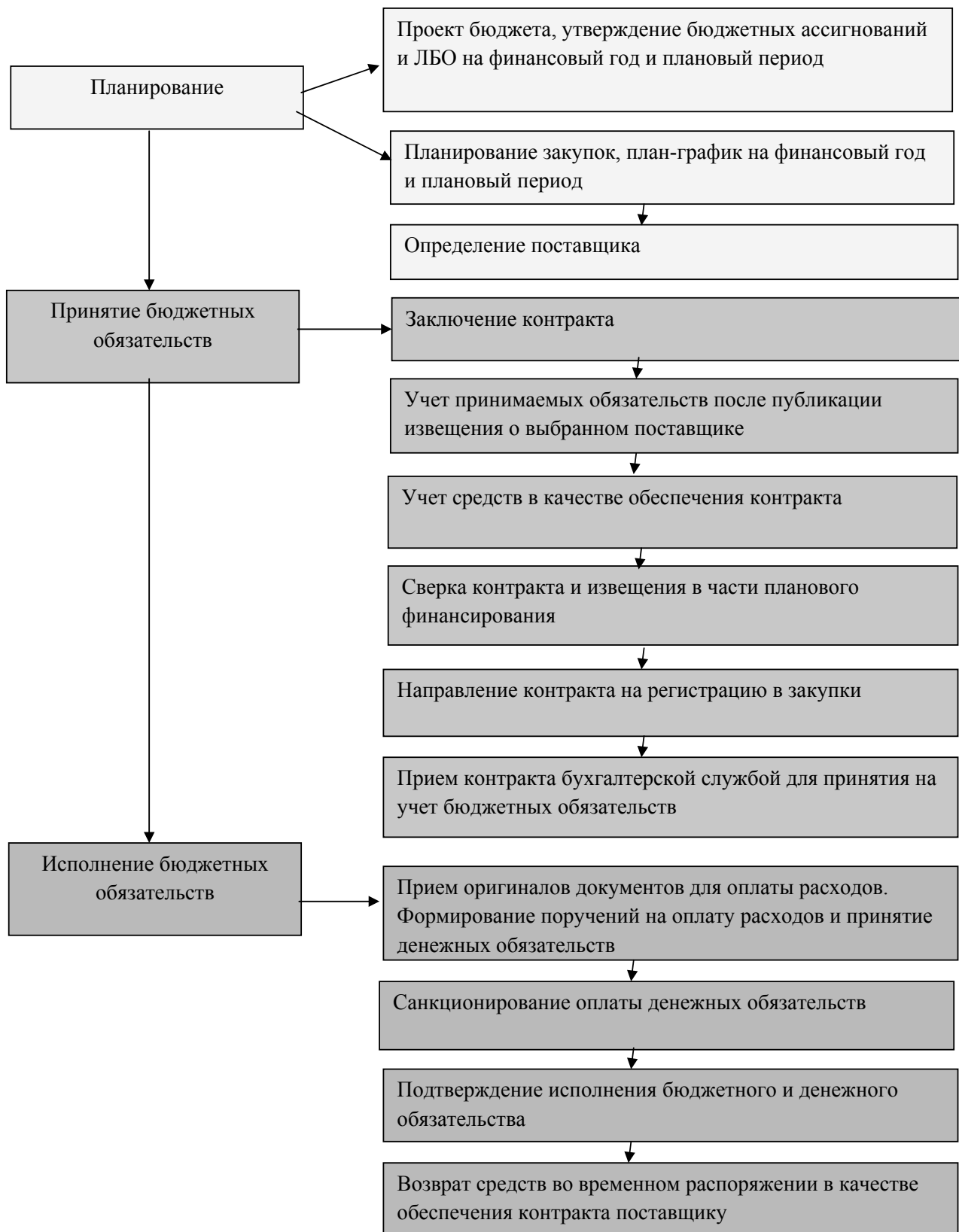


Рис. 1 / Fig. 1. Процесс принятия бюджетных обязательств и их исполнение по контрактам /
The process of acceptance of budgetary obligations and their implementation under contracts

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

Отражение в учете показателей СРБ на текущий финансовый год и плановый период по контрактам и соглашениям предполагает некий алгоритм в виде четкой поэтапности бюджетного процесса (рис. 1):

- формирование администрацией проекта бюджета на финансовый год и плановый период;
- утверждение бюджетной росписи расходов по главному распорядителю бюджетных средств и по подведомственным получателям их на финансовый год и плановый период;
- доведение ЛБО до главного распорядителя и подведомственных получателей бюджетных средств;
- издание распоряжения о предоставлении субсидий бюджетным учреждениям;
- заключение государственных контрактов для выполнения функций администрации;
- заключение соглашений между администрацией и бюджетными учреждениями о предоставлении субсидий;
- исполнение бюджетных ассигнований администрацией и подведомственными ей учреждениями;
- принятие решения о возвращении остатков в бюджет административной единицы или направлении остатков на следующий год на исполнение установленных целей (в случае наличия остатков на конец финансового года).

Отметим, что с сентября 2019 г. стал действовать новый порядок, связанный с заключением соглашений с бюджетными учреждениями о предоставлении субсидий. Согласно ему, предоставление таких субсидий на срок действия доведенных ЛБО главному распорядителю бюджетных средств увеличено до 3 лет. Соглашения стали долгосрочными обязательствами, что предполагает дополнительный учет бюджетных обязательств по субсидиям в плановом периоде (рис. 2).

В связи с этим требуют разрешения не только порядок отражения на счетах бухгалтерского (бюджетного) учета долгосрочных обязательств, но и вопрос методологического характера. Однако к постановлению Правительства Санкт-Петербурга от 26.09.2019 № 662 «О внесении изменений в постановление Правительства Санкт-Петербурга от 29.12.2016 № 1271», которым они внесены в порядок предоставления субсидий, до сих пор не представлены пояснения, касающиеся понимания этой необходимости. Можно предположить, что это сделано с целью обеспечения

правовой возможности заключения соглашений с утвержденным бюджетом на финансовый год и плановый период путем детального обоснования необходимых расходов на плановый период. К тому же, в утвержденных типовых формах расчетов и обоснований субсидий на плановый период не предусмотрена детализация показателей планового периода — она отражается общей суммой расходов.

Также изменена Инструкция в части порядка принятия ЛБО³, которые доводятся поэтапно по мере утверждения расчетов и обоснований бюджетных ассигнований (рис. 3). Ранее одновременно с утвержденными бюджетными ассигнованиями по росписи расходов до главных распорядителей бюджетных средств доводились и ЛБО. Поскольку бюджетные средства предполагают определенный режим их использования при соблюдении принципов эффективности, адресности и целевого характера, то в задачу главного распорядителя входит распределение их по подведомственным получателям именно на основе этих принципов [6].

Заметим, что утвержденная бюджетная роспись расходов не является показателем принятых ЛБО: бюджетные ассигнования становятся утвержденными, но без права на их исполнение. Лимиты могут выступать, как «реальные» средства с правом принимать бюджетные и денежные обязательства с их последующим исполнением, но при этом временной период нередко затягивается.

На практике временное несоответствие между доведенными бюджетными ассигнованиями и ЛБО может приводить к проблеме принятия в учете как текущих, так и долгосрочных обязательств по контрактам и соглашениям [7]. При недостатках в организации бухгалтерского учета пропуск или искажение данных может серьезно повлиять на принятие управленческого решения, что абсолютно недопустимо⁴.

³ Распоряжение Комитета финансов Правительства Санкт-Петербурга от 26.11.2019 № 88-р «О внесении изменений в распоряжение Комитета финансов Санкт-Петербурга от 26.04.2001 № 45-р и от 26.05.2016 № 44-р». URL: <http://docs.cntd.ru/document/563891429> (дата обращения: 17.12.2019).

⁴ 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“». URL: <https://base.garant.ru/71586636> (дата обращения: 17.12.2019).

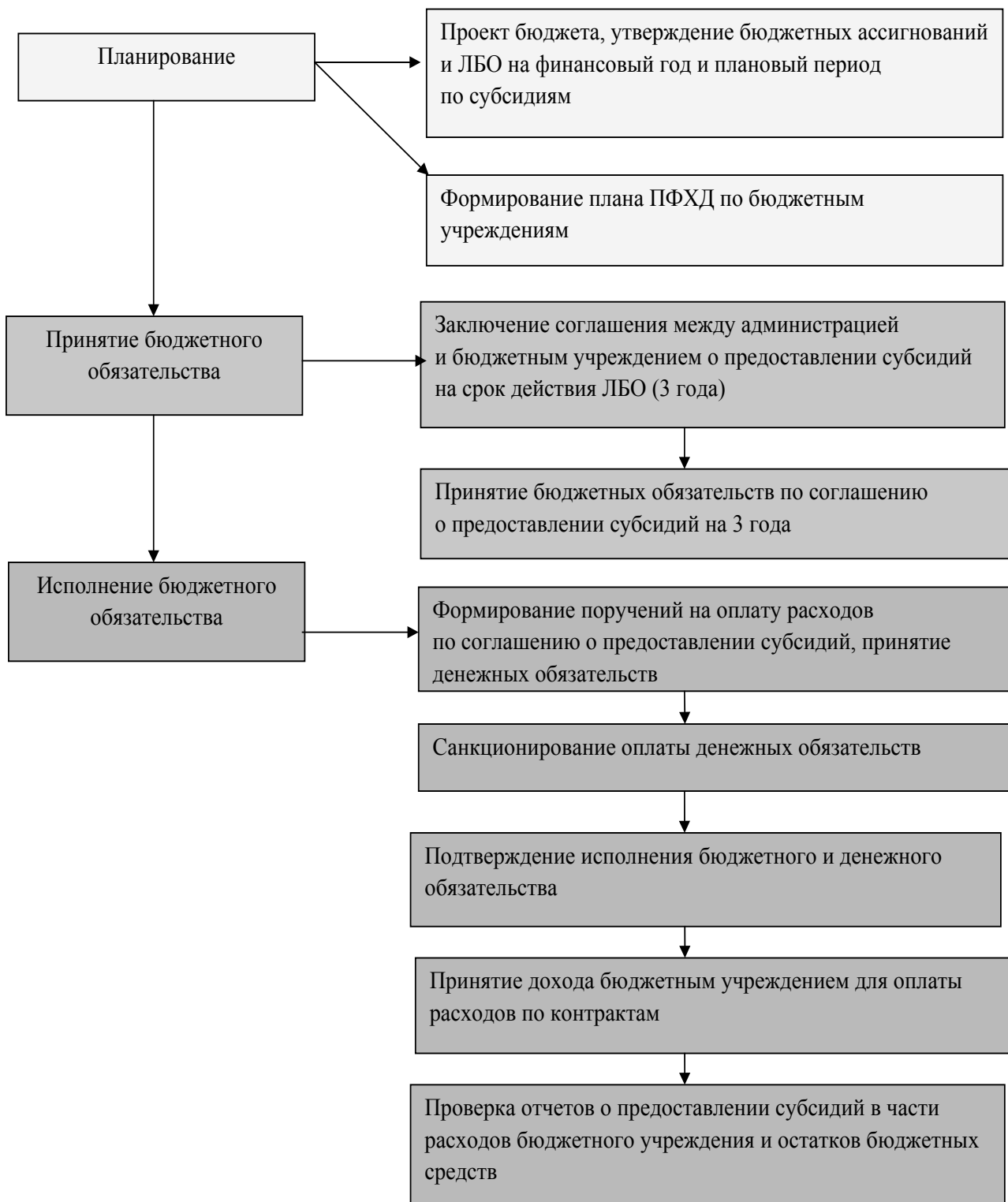


Рис. 2 / Fig. 2. Процесс принятия долгосрочных обязательств и их исполнение по соглашениям с бюджетными учреждениями / The process of accepting long-term obligations and their implementation under agreements with budgetary institutions

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

Планово-финансовая служба принимает на проверку документы, расчеты и обоснования расходов по получателям бюджетных средств, утверждает формы расчетов и направляет на согласование в Комитет финансов Санкт-Петербурга

Комитет финансов Санкт-Петербурга осуществляет проверку документов в течение 2 рабочих дней и отражает результаты проверки путем отметки и подписания ЭП форм расчетов или указания замечаний по расчетам

Утверждение ЛБО Комитетом финансов Санкт-Петербурга. Главному распорядителю бюджетных средств поступает уведомление о ЛБО на текущий год и плановый период

Принятые главным распорядителем бюджетных средств ЛБО подлежат распределению и утверждению по подведомственным получателям бюджетных средств путем доведения уведомления

Рис. 3 / Fig. 3. Схема принятия ЛБО / The scheme of accepting the limits on budgetary obligations (LBO)

Источник / Source: разработано автором на основе* / developed by the author on the basis of*.

* Распоряжение Комитета финансов Правительства Санкт-Петербурга от 26.11.2019 № 88-р «О внесении изменений в распоряжение Комитета финансов Санкт-Петербурга от 26.04.2001 № 45-р и от 26.05.2016 № 44-р». URL: <http://docs.cntd.ru/document/563891429> (дата обращения: 17.12.2019).

В процессе контроля по отношению к государственным средствам оцениваются две характеристики их формирования/использования: правомерность и эффективность. В части оценки правомерности органы финансового контроля оперируют понятием «нарушения» [8], и контролирующими органами при финансовом аудите данный факт будет принят как нарушение Бюджетного кодекса Российской Федерации, а это уже влечет наложение административной ответственности (штрафа) на должностных лиц в размере от 20 до 50 тыс. руб.

В настоящее время роль финансового контроля усиливается для устранения случаев необоснованности и нецелевого использования бюджетных средств: в декабре 2019 г. в интернете появились публикации, касающиеся финансового аудита⁵. Проведение реформы в части внутреннего финансового аудита государственных учреждений

⁵ СП РФ считает необходимым реформировать внутренний аудит госорганов. URL: <https://gaap.ru/news/159145> (дата обращения: 17.12.2019).

Таблица 1 / Table 1

**Принятие к учету утвержденных бюджетных ассигнований и ЛБО /
Acceptance of approved budget allocations and LBO**

Показатель / Indicator	Текущий финансовый год / Current fiscal year		1-й год планового периода / 1st year of the planning period		2-й год планового периода / 2nd year of the planning period		3-й год планового периода / 3rd year of the planning period	
	Д-т / D-t	К-т / C-t	Д-т / D-t	К-т / C-t	Д-т / D-t	К-т / C-t	Д-т / D-t	К-т / C-t
Бюджетные ассигнования	503.15	503.13	503.25	503.23	503.35	503.33	503.45	503.43
ЛБО	501.15	501.13	501.25	501.23	501.35	501.33	501.45	501.43

Источник / Source: разработано автором на основе* / developed by the author on the basis of*.

* Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении 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 и Инструкции по его применению». URL: <https://base.garant.ru/12180849> (дата обращения: 17.12.2019).

заявлено как одно из важных мероприятий Счетной палаты РФ, а утвержденный Министерством финансов РФ новый федеральный стандарт по внутреннему финансовому аудиту⁶ резко усиливает требования к правомерности и законности исполнения бюджета. Как отклик на требования совершенствования управления экономикой, в Санкт-Петербурге проект бюджета будет являться планом лишь после подтверждения его качественными расчетами и обоснованиями. Подтверждая правомерность расходов бюджета, Комитет финансов Санкт-Петербурга открывает ЛБО, которые отражаются в бухгалтерском учете на счетах 500.00 (табл. 1).

Как известно, начало принятия бюджетных обязательств на очередной финансовый год может осуществляться еще в декабре текущего года согласно доведенным ЛБО. Для этого в учетной политике казенного учреждения должен быть отражен порядок принятия обязательств в бухгалтерском (бюджетном) учете (табл. 2), призванный дисциплинировать структурные подразделения и подведомственные государственные бюджетные

учреждения по предоставлению необходимых документов с целью снижения рисков по нарушению законодательства.

С вступлением в силу нового федерального стандарта⁷ появился термин «условное обязательство», под которым понимается информация о возникновении обязанности субъекта учета осуществить расходы для исполнения установленных законодательством Российской Федерации требований к нему. Однако при этом необходимо четко разграничивать понятия условного обязательства и резерва. В случае, когда на дату раскрытия информации в бухгалтерской отчетности не ожидается отток ресурсов (выбытие активов) или обязательство не может быть обоснованно оценено, оно признается «условным обязательством». При высокой вероятности оттока ресурсов (выбытия активов), обоснованном определении величины размера обязанности и подтверждении обязательства документально, условное обязательство признается «резервом». Субъекту учета необходимо постоянно анализировать условные обязательства с тем, чтобы оценивать степень

⁶ Приказ Минфина России от 18.12.2019 № 237н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита „Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита“». URL: <https://base.garant.ru/73245780> (дата обращения: 17.12.2019).

⁷ Приказ Минфина России от 30.05.2018 № 124н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах“». URL: <https://base.garant.ru/71978912> (дата обращения: 17.12.2019).

Таблица 2 / Table 2

Принятие бюджетного обязательства / Budget commitment

№ п/п	Наименование обязательства / Obligation	Основание для принятия к учету / The grounds for acceptance for accounting	Момент времени принятия к учету / The time of acceptance
1. Бюджетное обязательство			
1.1	Обязательство по контрактам, заключенным с единственным источником	Зарегистрированный государственный контракт	Дата заключения государственного контракта. Предоставление контракта в течение 5 дней со дня регистрации
1.2	Обязательства по контрактам при заключении конкурсным способом	Принимаемое обязательство после извещения о проведении закупки / бюджетное обязательство после регистрации контракта	Дата размещения извещения по закупке / дата заключения контракта
1.3	Обязательства по предоставлению субсидий бюджетным учреждениям	Подписанное соглашение о предоставлении субсидий. Если субсидии в рамках национальных проектов, то подтверждающие документы федеральных органов государственной власти	Дата заключения соглашения. Предоставление соглашения в течение 5 дней со дня заключения соглашения
2. Денежное обязательство			
2.1	Оплата закупки на поставку материальных запасов	Товарная накладная, акт приемки-передачи, счет-фактура, соответствующие условиям, спецификации контракта и законодательству	Дата подписания первичных документов. В случае несвоевременного предоставления документов считается дата регистрации в закупках и предоставления в бухгалтерию
2.2	Оплата услуг, выполнение работ	Акт выполненных работ, оказанных услуг, сметная документация, счет-фактура	Дата подписания первичных документов. В случае несвоевременного предоставления документов считается дата регистрации в закупках и предоставления в бухгалтерию
2.3	Авансирование по контракту	Государственный контракт и счет на оплату	В соответствии с условиями государственного контракта

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

вероятности оттока ресурсов (выбытия активов). При этом отметим, что бухгалтеры государственных учреждений при формировании учетной политики на 2020 г. в обязательном порядке должны отражать положения данного стандарта, относящиеся к конкретному виду резервов, формируемых в учреждении.

В казенном учреждении (например, администрации района) может возникать резерв по претензиям и искам. При этом в учетной политике должны быть обязательно отражены следующие положения: критерии признания резерва; единица бухгалтерского учета по резерву и порядок

ее отнесения к условному обязательству; признание и оценка резерва; перечень документов для обоснованной оценки обязательства; порядок признания резерва с учетом экспертного заключения юридической службы; правила пересмотра стоимостной оценки резерва и его списания; порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности о резервах и условных обязательствах.

Бухгалтеры должны четко знать, что выплаты казенного учреждения (должника) по судебному акту взыскателю должны осуществляться только на основании исполнительного документа с указанием суммы, подлежа-

щей взысканию. При этом для формирования резерва по иску должны быть представлены такие документы, как: исполнительный лист, направляемый Комитетом финансов Санкт-Петербурга в учреждение в бумажном виде и в электронном документообороте; копия судебного акта (определения суда); заявление взыскателя. И лишь при наличии этих представленных документов бухгалтер может начислить резерв, формируемый в полной сумме заявленного иска.

Казенное учреждение на отчетную дату может являться стороной судебного разбирательства. В этом случае формирование резерва бухгалтером возможно лишь на основании экспертного заключения юридической службы, что судебное решение будет принято не в пользу учреждения.

В ситуации, когда инцидент все же произошел и предполагается, что предстоит судебное разбирательство, по результатам которого казенное учреждение будет обязано осуществить выплату, бухгалтер должен отразить информацию как условное обязательство, при котором величина расходов не определена и сроки их исполнения не наступили.

Стоит отметить, что работа по ведению счетов СРБ связана с рисками временной потери информации, большими трудозатратами работников бухгалтерской службы в части выполнения рутинных операций. В настоящее время ведение бухгалтерского учета претерпевает огромные технические изменения, а потому в исследованиях все чаще затрагиваются проблемы использования современных информационных технологий.

Так, в [9] отмечено, что существует тесная взаимосвязь бухгалтерского учета и социально-экономической среды. На бухгалтерский учет повлияли процессы изменений, в которых участвуют государство, политические идеологии, рынки, финансы, развитие цифровой экономики.

В опубликованной статье об изменении учетной парадигмы Н. А. Каморджанова и А. В. Селезнева отмечают, что главное достижение цифровой трансформации бухгалтерской профессии — помочь человеку уделять больше времени интеллектуальной аналитической работе, позволяя ему принимать обоснованные решения. «Робот» вместо бухгалтера — это не исключение людей из профессии, а инструмент автоматизации [10]. Заслуживает внимания высказывание А. Т. Сагынбаевой, что «научные дискуссии о сущности

„цифровой экономики“, „искусственного интеллекта“ становятся актуальными, наиболее применительно к области бухгалтерского учета как языка бизнеса экономических субъектов» [11].

В нынешнее время при повышении требований к бухгалтерскому (бюджетному) учету невозможно отрицать необходимость применения современных технологий, существующих на рынке и успешно применяющихся крупными компаниями [12]. По общему мнению, внедрение облачных технологий, принадлежащих к классу инновационных систем, позволили бы комплексно осуществить автоматизацию процессов по ведению бухгалтерского (бюджетного учета) и в казенных организациях [13].

М. Л. Пятов⁸ в статье о ключевых докладах Всемирного конгресса бухгалтеров 2018 г. отмечает, что в области учета искусственный интеллект с помощью автоматической специальной команды пользователя способен просматривать и «понимать» нормативно-правовые и иные юридические документы, «оценивать» их последствия для деятельности компании С. Мастер в своем исследовании пишет: «Работа в облаке будет давать вам возможность сокращения количества времени на утомительные, трудоемкие задачи, и позволяет вам сосредоточиться на том, что вы делаете лучше всего: развиваете бизнес» [14]. Показательно высказывание западного специалиста З. Тодорович, утверждающего, что «полностью интегрированная информационная система средств является условием повышения производительности бухгалтерского учета, что позволяет пользователям больше не делиться на „информационно богатые“ и „информационно бедные“» [15].

Соглашаясь с высказанными мнениями ученых, мы пришли к выводу, что для перехода на новую систему ведения бухгалтерского учета в казенных учреждениях следует детально проработать план действий в виде дорожной карты, отразив в ней такие существенные этапы, как: проработка необходимых для внедрения мероприятий; сроки проведения и реализации каждого этапа; внутренние нормативно-правовые акты учреждения; назначение ответственных лиц; внедрение

⁸ Пятов М. Л. Айеша Ханна: «Нужно ли бухгалтерам бояться искусственного интеллекта?». Бухгалтерский ежемесячник фирмы «1С» «Бух.1С». 2019;(4). URL: <https://buh.ru/articles/documents/87237> (дата обращения: 01.12.2019).

новой системы; отражение в бухгалтерском учете неисключительных прав для программного обеспечения облачных технологий.

Скорость изменений в развитии технологий ежегодно повышается, поэтому организациям в любой сфере деятельности необходимо выбрать для себя те технологии, которые позволят оптимизировать работу бухгалтерской службы, повысить эффективность использования ресурсов, снизить риски потери информации и улучшить качество ведения бухгалтерского учета.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволило сформулировать следующие выводы:

- отражение в учете показателей СРБ на текущий финансовый год и плановый период предполагает обязательность поэтапного процесса: от учета утвержденных бюджетных ассигнований и ЛБО до исполнения бюджетных обязательств;

- поскольку с 2019 г. предоставление бюджетным учреждениям субсидий по соглашениям стало осуществляться на трехлетний период, необходим дополнительный учет бюджетных обязательств по субсидиям и детальное обоснование расходов на плановый период;

- учитывая, что ЛБО с 2020 г. доводятся по мере утверждения расчетов и обоснований бюджетных ассигнований, возможно временное несоответствие между доведенными бюджетными ассигнованиями и ЛБО, приводящее к проблеме учета текущих и долгосрочных обязательств по контрактам и соглашениям;

- в учетной политике казенного учреждения с 2020 г. должны в обязательном порядке отражаться все основные положения федерального стандарта бухгалтерского учета «Резервы».

Использование результатов исследования специалистами по бухгалтерскому учету казенных учреждений позволит повысить точность, прозрачность и действенность учета.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Федченко Е.А. Отражение плановых показателей бюджетных учреждений в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2012;296(8):2–11.
2. Шихов А.Ю. Особенности применения 500-х счетов в учете бюджетных и автономных учреждений. *Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения*. 2012;(7):21–29.
3. Богославцева Л.В. К вопросу о контрактации лимитов бюджетных обязательств получателей бюджетных средств. *Символ науки*. 2016;(1):78–82.
4. Белоглазова Л.П. Санкционирование расходов: бухгалтерский учет и отчетность в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет*. 2012;(1):82–87.
5. Солодова С.В. Вопросы организации учета санкционирования расходов в бюджетных организациях. *Аллея Науки*. 2018;27(11):15–20.
6. Харитоновна Т.А. Нерешенные вопросы правового регулирования. *Финконтроль*. 2018;(3):58–62.
7. Луценко А.С. Принятие ЛБО сверх лимитов. *Бюджетный учет*. 2019;(12):10–14.
8. Слизнева А.В. Снизить нагрузку, но повысить эффективность. *Финконтроль*. 2018;(3):16–19.
9. Kovalev V. V., Kovalev V. V. Accounting in modern economics: Influence of neoclassical tradition. *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2018;(104):286–296.
10. Kamordzhanova N. A., Selezneva A. V. Digitalization: Changes of the accounting paradigm. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2019;273(9):3–8.
11. Сагынбаева А.Т. Цифровая экономика: проблемы и трансформация бухгалтерского учета. *Экономика. Управление. Образование*. 2018;4(007):58–61.
12. Бенедиктова Т.И. Многозадачность и качество учета. *Бюджетный учет*. 2019;(12):49–50.
13. Иванцова С.Н. Облачная система управления. *Бюджетный учет*. 2019;(4):32–35.
14. Master S. Cloud accounting-the game changer in digital economy. *Voice of Research*. 2018;7(3):43–44.
15. Todorovic Z. Accounting and audit in the digital era. *Economics and Economy*. 2017;5(9–10):161–169.

REFERENCES

1. Fedchenko E. A. Recording planned indicators of budget institutions in accounts. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-profit Organizations*. 2012;296(8):2–11. (In Russ.).

2. Shihov A. Yu. Special features of using the 500th accounts in the accounting of budget and autonomous institutions. *Sovetnik bukhgaltera gosudarstvennogo i munitsipal'nogo uchrezhdeniya = Advisor to the Accountant of a State and Municipal Institution*. 2012;(7):21–29. (In Russ.).
3. Bogoslavtseva L. V. On the issue of contracting the limits of budgetary obligations of recipients of budgetary funds. *Simvol nauki = Symbol of Science*. 2016;(1):78–82. (In Russ.).
4. Beloglazova L. P. Expenditure authorization: Accounting and reporting in budgetary institutions. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2012;(1):82–87. (In Russ.).
5. Solodova S. V. Issues of accounting for expenditure authorization in budgetary organizations. *Alleya Nauki = Science Alley*. 2018;27(11):15–20. (In Russ.).
6. Haritonova T. A. Unresolved issues of legal regulation. *Finkontrol' = Financial Control*. 2018;(3):58–62. (In Russ.).
7. Lutsenko A. S. Acceptance of LBO over limits. *Byudzhetnyi uchet = Budget Accounting*. 2019;(12):10–14. (In Russ.).
8. Slizneva A. V. To reduce workload but to increase efficiency. *Finkontrol' = Financial Control*. 2018;(3):16–19. (In Russ.).
9. Kovalev V. V., Kovalev V. V. Accounting in modern economics: Influence of neoclassical tradition. *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2018;(104):286–296.
10. Kamordzhanova N. A., Selezneva A. V. Digitalization: Changes of the accounting paradigm. *Bukhgalterskii uchet i analiz = Accounting and Analysis*. 2019;273(9):3–8.
11. Sagynbaeva A. T. Digital economy: Problems and transformation of accounting. *Ekonomika. Upravlenie. Obrazovanie = Economics. Management. Education*. 2018;4(007):58–61. (In Russ.).
12. Benediktova T. I. Multitasking and quality of accounting. *Byudzhetnyi uchet = Budget Accounting*. 2019;(12):49–50. (In Russ.).
13. Ivantsova S. N. Cloud Management System. *Byudzhetnyi uchet = Budget Accounting*. 2019;(4):32–35. (In Russ.).
14. Master S. Cloud accounting—the game changer in digital economy. *Voice of Research*. 2018;7(3):43–44.
15. Todorovic Z. Accounting and audit in the digital era. *Economics and Economy*. 2017;5(9–10):161–169.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Виктория Сергеевна Анженко — аспирант кафедры аудита и внутреннего контроля, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия
anzhenko95@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Viktoriya S. Anzhenko — postgraduate student of the Department of Audit and Internal Control, Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russia
anzhenko95@mail.ru

Статья поступила в редакцию 28.01.2020; после рецензирования 07.02.2020; принята к публикации 27.02.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 28.01.2020; revised on 07.02.2020 and accepted for publication on 27.02.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-67-76

УДК 657(045)

JEL M42, H83, Q56

Гудвилл и оценка эффективности деятельности организации

И.Д. Демина^а, Д.А. Безруков^б^{а,б} Финансовый университет, Москва, Россия^а <https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6418-0464>

АННОТАЦИЯ

В статье описана связь между созданием стоимости, оценкой производительности и учетом гудвилла в соответствии со стандартами МСФО и US-GAAP, а также проанализировано, как учетная информация, собранная для его проверки, может использоваться с целью усиления внутреннего контроля. Доказано, что информация по оценке гудвилла фирмы может стать основой для разработки системы измерения производительности, которая, в свою очередь, предоставляет данные как о создании стоимости, так и о последующей ее реализации. С практической точки зрения показано, что корректировки данных, используемых для тестирования на предмет обесценения, приводят к получению информации, соответствующей требованиям оптимальной системы измерения производительности. Основной вклад статьи в теорию учета — разработка нового нетрадиционного показателя эффективности фактически созданной стоимости.

Ключевые слова: гудвилл; обесценение; контроль; оценка эффективности

Для цитирования: Демина И.Д., Безруков Д.А. Гудвилл и оценка эффективности деятельности организации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):67-76. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-67-76

ORIGINAL PAPER

Goodwill and Evaluation of Organization's Effectiveness

I.D. Demina^а, D.A. Bezrukov^б^{а,б} Financial University, Moscow, Russia^а <https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6418-0464>

ABSTRACT

The article describes the relationship between value creation, performance measurement and accounting for goodwill in accordance with the IFRS and US-GAAP. It shows how to use accounting information collected to verify goodwill for impairment in accordance with IAS36 ("Impairment of Assets"), and FAS142 ("Goodwill and Other Intangible Assets") to improve internal control. The authors prove that the information for estimating goodwill of a company can make the foundation for the development of a system of performance measurement, which in turn provides the data about value creation and its future use. The paper provides practical evidence that adjustments of the information used for impairment testing generate the data which meet the requirements of optimal system of performance management. The paper contributes to the theory of accounting by developing an innovative indicator to measure the performance of the actual value created.

Keywords: goodwill; impairment; control; performance measurement

For citation: Goodwill and evaluation of organization's effectiveness. *Uchet. Analiz. Audit = Account. Analysis. Audit*. 2020;7(2):67-76. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-67-76

© Демина И.Д., Безруков Д.А., 2020

ВВЕДЕНИЕ

В современных рыночных условиях развития экономики нашей страны возникает много вопросов относительно понятия деловой репутации (гудвилла) компании и ее стоимостной оценки. Необходима разработка подходов к оценке гудвилла с целью купли-продажи компании и максимально эффективного управления.

В отечественной нормативной и законодательной базе бухгалтерского учета существует понятие деловой репутации, определяющее порядок ее учета в случае продажи предприятия как имущественного комплекса, но понятие «гудвилл» отсутствует. Зарубежными исследователями переводится как «добрая воля» и формируется в случае покупки предприятия с переплатой на основе доброжелательности сторон без принуждения.

В российской практике понятия «деловая репутация» и «гудвилл» являются словами-синонимами, что не совсем правомерно. Исследователями развития понятия гудвилла и его экономической сущности в нашей стране являются С. В. Багузин, И. В. Бельских, И. М. Сметанин [1, 2] и др.

В работе И. С. Важениной деловая репутация определяется как динамическая характеристика поведения компании, формирующаяся в обществе в течение достаточно продолжительного периода времени. Основой ее служит совокупность информации о том, как и какими методами строится поведение предпринимательской структуры в определенных ситуациях. В широком смысле деловая репутация — мнение заинтересованных сторон (инвесторов, сотрудников, СМИ, кредиторов, аналитиков и т. д.) относительно достоинств и недостатков компании. С практической точки зрения деловая репутация означает «доброе имя» организации, которое учитывает прошлые поступки организации, качество управления, имидж и авторитет учредителей [3].

Наличие различных трактовок деловой репутации даже в научных источниках приводит к путанице в понятийном аппарате, хотя сам термин широко используется в деловых кругах.

Различается положительная и отрицательная деловая репутация: положительная — репутация компании на рынке, отрицательная может являться источником убытков и потерь.

Выделяется четыре фактора, способствующих формированию положительной деловой репутации компании:

- квалификация менеджеров компании;
- качество выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказанных услуг);
- уровень исполнения договорных обязательств;
- маркетинговая стратегия компании.

Деловая репутация не может являться синонимом словосочетаний «имидж» компании, бренд, известность компании, так как они только отчасти характеризуют деловую репутацию.

Анализ литературных источников позволяет сформировать определение деловой репутации как характеристики компании, основанной на объективных данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, субъективной оценке и мнении контрагентов компании (персонал, поставщики, покупатели, кредиторы, инвесторы и т. д.) относительно эффективности ее деятельности.

В результате ретроспективного анализа эволюции экономической сущности гудвилла А. Е. Ивановым [4–6] выделены три этапа:

- преднормативный (1571–1929 гг.). Период зарождения понятия «гудвилл» и начала научной дискуссии о его экономической природе — отличается наличием слабой регламентации порядка признания и оценки в бухгалтерском учете;
- нормативный (1929–1960 гг.) — появление научного подхода по признанию и оценке гудвилла, начало утверждения методологии научных школ как национальных бухгалтерских стандартов;
- гармонический (с 1970 г. по настоящее время) — ослабление научной дискуссии касательно экономической сущности гудвилла, но признание необходимости унификации подходов и оценки гудвилла в национальных и международных бухгалтерских стандартах.

Как отмечает автор, особенностью преднормативного этапа стало зарождение идеи оценки стоимости репутации компании наряду с другими активами и поэтому термин «гудвилл» определялся как его составляющие (товарный знак, местонахождение, клиенты и т. д.). Если на нормативном этапе толкование гудвилла сводилось к методу его оценки, то гармонический этап характерен уже активным внедрением нормативного регулирования учета гудвилла,

попытками его четкого отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обобщая сущность гудвилла, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван-Бреда¹ выделяют три основные концепции гудвилла:

- оценка отношения к фирме и к ее нематериальным преимуществам;
- дисконтированная стоимость превышения ожидаемого будущего потока над нормальной рентабельностью инвестированного капитала без учета гудвилла;
- общее превышение стоимости капитала организации над стоимостью материальных и нематериальных чистых активов.

Именно на гармоническом этапе создаются международные стандарты финансовой отчетности по учету гудвилла (МСФО) (IAS) 22 и МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», в Великобритании — стандарт финансовой отчетности FRS10 «Гудвилл и нематериальные активы», в Германии — DRS4 «Учет сделок по приобретению в консолидированной финансовой отчетности».

Хронология изменения подходов к определению сущности гудвилла приведена в [5, 6] и определяет его как нематериальный актив; суперприбыль; черный ящик; синергетический эффект.

Согласно Э.М. Короткову деловая репутация подразумевает целостное представление об организации как о субъекте определенного вида деятельности, берущее начало от оценки заинтересованными лицами результатов и последствий ее деятельности [7].

Развитие концептуальных подходов к определению и измерению гудвилла в хронологическом порядке исследовал С.А. Кузубов [8–10], выделив 5 временных периодов:

- первый — эпоха зарождения (1891–1930 гг.). Вклад данного периода в развитие методологии измерения гудвилла состоит в признании отделимости гудвилла от личности владельца бизнеса и выделении его в отдельный объект бухгалтерского учета. При параллельном существовании множества подходов к оценке стоимости гудвилла сформулирована концепция метода свехприбылей;
- второй — эпоха реакции (1930–1944 гг.). Акцент в бухгалтерской отчетности сместился с признания гудвилла в учете на избавление

от него. Финансовый кризис показал, что нет тесной связи между балансовой и рыночной стоимостью компании. Этот период не внес существенного вклада в методологию учета гудвилла, и на первый план вышел метод оценки активов по исторической стоимости. Но, как показывает наше время, оценка по исторической стоимости не потеряла своей актуальности. Она является надежным инструментом при принятии экономически обоснованных управленческих решений; менее подвержена манипуляции; подтверждена первичными бухгалтерскими документами; позволяет гармонизировать финансовый и управленческий учет;

- третий — начало стандартизации (1944–1970 гг.). С принятием американским Комитетом по учетной процедуре в декабре 1944 г. первого стандарта бухгалтерского учета, официально признавшего гудвилл самостоятельным объектом учета, начался этап, характеризующийся началом стандартизации процедур учета и оценки. Развитие методологии гудвилла стало определяться нормативным регулированием, что позволило унифицировать принципы его отражения в отчетности и обеспечить сравнимость отчетных данных [10];

- четвертый — эпоха стандартизации (1970–2001 гг.). Он характерен устранением многообразия подходов к измерению гудвилла, конвергенцией со стандартами US-GAAP или МСФО; возрождением концепции измерения по текущей стоимости, но лишь на теоретическом уровне;

- пятый — эпоха справедливой стоимости (2001 г. — по настоящее время). Начало перехода от традиционного к учету, основанному на оценке по справедливой стоимости.

Одним из факторов, определяющих важность гудвилла, считается изменение экономических условий, повлиявших на актуальность учетной оценки определенных операций. Так, за последние 25 лет в структуре стоимости предприятий все большую долю занимают нематериальные или активы, представляющие собой интеллектуальную собственность, которые невозможно оценить традиционным методом; усилилась взаимосвязанность экономик стран мира; появление интернета обеспечило возможность ведения бизнеса в международном масштабе.

Глобализация современной экономики повлекла за собой повышенную потребность в стандар-

¹ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Учебник. М.: Финансы и статистика; 2000. 567 с.

тизации подходов в бухгалтерском учете: IASB (Совет по международным стандартам финансовой отчетности) и FASB (Совет по стандартам финансовой отчетности в США) проводят работу по сближению МСФО и GAAP, основанных на принципе оценки активов по справедливой стоимости. При этом было установлено, что гудвилл, который формируется в результате объединения компаний, должен ежегодно проверяться на предмет обесценения на основе двухступенчатого теста. Первая ступень — оценка справедливой стоимости соответствующей отчетной единицы путем сравнения ее с балансовой стоимостью. И если справедливая стоимость выше, чем балансовая, величина гудвилла не меняется. Если справедливая стоимость ниже балансовой, гудвилл может быть обесценен, и в этом случае этап второй обязателен. Вторым этапом является оценка по справедливой стоимости всех активов отчетной единицы по состоянию на дату тестирования. Полученный гудвилл сравнивается с текущей балансовой стоимостью гудвилла и если справедливая стоимость гудвилла меньше стоимости его в балансе, то разница составляет сумму обесценения и должна быть списана.

С. А. Кубузов считает тестирование «гудвилла» на обесценение бесперспективным, так как часто рассчитывается на основе прогнозов, которые не являются надежным источником информации.

Следовательно, модель оценки по справедливой стоимости, предложенная в FAS142 «Гудвилл и другие нематериальные активы» и IFRS3 «Объединение бизнеса», не позволяет объективно осуществлять переоценку «гудвилла». Вместе с тем руководители компаний связывают снижение деловой репутации компании с ухудшением ее финансового состояния и показателей.

Большая степень субъективизма обесценения гудвилла также затрудняет его проверку аудиторами и регулирующими органами. Поэтому считается, что учет с периодическим тестированием на обесценение и систематической амортизацией гудвилла является более надежным инструментом оценки стоимости акций компаний.

Также С. А. Кубузов выделил в развитии теории учета гудвилла следующие основные подходы: последовательность, кумулятивность, цикличность.

Последовательность связана с процессом накопления эмпирических данных и их интерпретации с теоретическим осмыслением. Суть кумулятивности в том, что последующие исследователи всегда

обращались к наследию своих предшественников; цикличность связана с чередованием в оценке гудвилла парадигм исторической и текущей стоимости, совпадающих с общеэкономическими циклами. В период подъема обычно доминирует парадигма справедливой стоимости, в период спада происходит откат к парадигме исторической стоимости [10].

К сожалению, в концепции гудвилла, несмотря на использование МСФО и разъяснения к стандартам, не нашлось места описанию ее практического применения; существует разрыв между теоретическими исследованиями и практикой. Как следствие, возникают проблемы в ходе стоимостной оценки, проведения аудита и интерпретации гудвилла [9].

МЕТОДЫ

В соответствии с МСФО учет гудвилла требует ежегодного определения ценности использования отчетных единиц или единиц, генерирующих денежные средства бизнеса, что является достаточно трудоемкой и часто необъективной процедурой.

В связи с тем, что существует достаточно тесная связь между гудвиллом и эффективностью управления компанией, можно предположить, что гудвилл может определяться как остаточный доход компании. В основе этого подхода лежит концепция управления стоимостью компании (или Value-Based Management, VBM).

Концепция управления стоимостью компании (или Value-Based Management, VBM) — это система, включающая в себя методологию оценки результатов деятельности объекта, где основной целью является максимизация рыночной стоимости организации и выстраивание общей стратегии управления ею. VBM ориентирует менеджеров на увеличение рыночной стоимости организации, причем основным инструментом этого определения являются ее дисконтированный будущий свободный денежный поток. Следовательно, для этого менеджмент должен принимать управленческие решения, которые способствуют устойчивому развитию бизнес-модели организации и росту ее рыночной стоимости.

Общепринято, что одной из основных функций управленческого учета является предоставление информации руководителям для принятия ими эффективных экономических решений, отвечающих интересам акционеров. Но, при этом

нужна как прогнозная информация по оценке эффективности деятельности организации, так и ретроспективные показатели. В любом случае, показатели эффективности должны мотивировать менеджера действовать в интересах акционеров. При оценке действий менеджера на основе остаточного дохода, т.е. разности между чистым доходом и стоимостью капитала, возможно применение экономического остаточного дохода как суммы остаточного дохода за несколько периодов деятельности.

Чтобы дать менеджерам стимулы действовать в наилучших интересах акционеров, требуется четкая взаимосвязь между экономическим остаточным доходом и стоимостью организации.

Анализ информационного содержания обесценения гудвилла в соответствии с FAS142 «Гудвилл и другие нематериальный активы» показал, что адаптация информации, полученной в результате тестирования на обесценение, может оказать нежелательное влияние на решения руководства. Негативное влияние на доход обесценения гудвилла может привести к закрытию экономически жизнеспособных проектов. Вместе с тем в определенных случаях ухудшение деловой репутации может являться результатом чисто технических причин. Следовательно, учетная информация о гудвилле должна рассматриваться в контексте оценки эффективности деятельности. При этом использование показателя экономического остаточного дохода имеет решающее значение.

Для акционеров важными показателями эффективности деятельности организации являются повышение стоимости акций, дивиденды, опционы и т.д., т.е. совокупный доход акционеров (TRS):

$$TRS_t = D_t + \Delta S_t, \quad (1)$$

где S_t — цена акции в момент времени t ; D_t — сумма выплаченных дивидендов. Дивиденды могут быть рассчитаны как сумма денежного потока от операционных видов деятельности за вычетом инвестиций, т.е. как свободный денежный поток. Таким образом, изменение балансовой стоимости можно представить как прибыль за вычетом распределенных дивидендов:

$$B_t - B_{(t-1)} = I_t - D_t, \quad (2)$$

где B_t — балансовая стоимость на момент времени t ; I_t — бухгалтерская прибыль в момент вре-

мени t ; D_t — чистое распределение дивидендов акционерам в момент времени t .

Следовательно, остаточный доход, занимающий центральную позицию в этом исследовании, является превышением бухгалтерской прибыли над необходимой доходностью по используемому капиталу:

$$RI_t = I_t - r \times B_{(t-1)}, \quad (3)$$

где RI_t — остаточный доход в период t ; I_t — чистый доход (бухгалтерская прибыль); r — норма доходности инвестирования; $B_{(t-1)}$ — балансовая стоимость в момент $(t - 1)$.

Поскольку стоимость капитала одинакова для собственников, для инвестора не имеет значения, распределен ли избыток или же он инвестирован в организацию. Если же показатели эффективности на основе стоимости интересны акционерам, то они должны раскрывать процесс ее увеличения и распределение дивидендов.

Совокупный доход акционеров обычно используется не для внутреннего использования, а для измерения прибыльности от акционерного владения, куда включаются доход от стоимости акций и дивиденды. В таком случае, заменив в формуле цену акций на внутреннюю стоимость организации, получим такой ее вид:

$$V_t = B_t + GW_t, \quad (4)$$

где V_t — стоимость компании в момент t ; B_t — балансовая стоимость на момент времени t ; GW_t — оценка гудвилла в момент t .

Совокупный доход акционеров представляется в виде экономической прибыли:

$$EI_t = FCF_t + \Delta V_t, \quad (5)$$

где EI_t — совокупный доход акционеров в момент t ; FCF_t — свободный денежный поток в момент t ; ΔV_t — приращение стоимости компании.

Новые инвестиционные проекты увеличивают экономическую прибыль в размере их чистой приведенной стоимости. В дополнение к этому экономическая прибыль генерируется по прохождению времени, когда начисляется процент на приведенную стоимость. Таким образом, следует контролировать заработанные проценты, чтобы получить на выходе приемлемую доходность чи-

Таблица 1 / Table 1

Расчет остаточного дохода / Residual Income Calculation

Показатель / Indicator	Период / Period				
	0	1	2	3	4
Свободный денежный поток, тыс. руб.	-100	40	40	40	40
Расходы, тыс. руб.	-	25	25	25	25
Доход, тыс. руб.	-	15	15	15	15
Используемый капитал, тыс. руб.*	100	75	50	25	0
Стоимость капитала, тыс. руб.**	-	10	7,5	5	2,5
Остаточный доход, тыс. руб.***	-	5	7,5	10	12,5
Чистая приведенная стоимость, тыс. руб. ****	26,79	4,55	6,2	7,51	8,54

Примечание:

* – используемый капитал уменьшается на сумму расходов при каждом новом периоде;

** – рассчитывается путем умножения нормы доходности в размере 10% на используемый капитал в момент времени $t(n-1)$;

*** – рассчитывается как разность между доходом и стоимостью капитала;

**** – рассчитывается для каждого периода t по формуле $\frac{\text{Остаточный доход}}{(1+\text{Норма доходности})^t}$. Затем, чтобы получить NPV в момент $t=0$, суммируются периоды с $t=1$ по $t=4$.

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

стой приведенной стоимости в начале периода. Полученный показатель получил название остаточного экономического дохода:

$$REI_t = FCF_t + \Delta V_t - r \times V_{(t-1)}, \quad (6)$$

где REI_t – остаточный экономический доход; FCF_t – свободный денежный поток в момент t ; ΔV_t – приращение стоимости компании; r – норма доходности инвестирования; V_t – стоимость компании в момент $(t-1)$.

Положительное значение показателя говорит, что добавленная стоимость создана, отрицательное указывает на уменьшение стоимости. Нулевое значение обозначает, что изначальное прогнозирование полностью совпадает с фактическим, а значит, необходимый доход получен.

Таким образом, информация, полученная от обычного бухгалтерского учета гудвилла может быть использована для измерения создания стоимости для конкретного периода.

Рассмотрим пример для демонстрации связи REI (остаточного экономического дохода) с учетом гудвилла, предполагая полное распределение свободного денежного потока своим собственникам.

В качестве примера рассмотрим организацию с изначальным инвестированием в размере 100 тыс. руб. в период времени $t=0$, которая генерирует свободный денежный поток в размере 40 тыс. руб. в каждом периоде t до периода $t=4$. Стоимость капитала и, следовательно, доходность инвестирования равна 10%. Таким образом, чистая приведенная стоимость равна 26,79 тыс. руб. в периоде времени $t=0$ (табл. 1). При условии, что не будет никаких отклонений, добавленная стоимость будет составлять 39,22 тыс. руб. на период 4 (табл. 2).

Допустим, данную организацию собираются приобрести в период 0 по ее внутренней стоимости, т.е. 126,79 тыс. руб., тогда гудвилл составляет 26,79 тыс. руб.

В первой части примера было принято, что прогнозные значения совпадают с фактическими и никакой добавленной стоимости для покупателя не создано. Если приведенная стоимость остаточного дохода равна чистой приведенной стоимости или гудвиллу организации, то в течение всего жизненного периода организации общее увеличение стоимости может быть представлено остаточным экономическим доходом (см. табл. 2).

Ввиду того, что остаточный экономический доход указывает на накопленное увеличение сто-

Таблица 2 / Table 2

Динамика увеличения стоимости / Dynamics of the increase in value

Показатель / Indicator	Период / Period				
	0	1	2	3	4
Гудвилл, тыс. руб.*	26,79	24,47	19,42	11,36	0,00
Накопленный остаточный доход, тыс. руб.**	0	5	13	24,3	39,23
Остаточный экономический доход, тыс. руб.***	26,79	29,47	32,42	35,66	39,22

Примечание:

* – изменение гудвилла в период $t = 1$ по $t = 4$ рассчитывается по следующей формуле:

Остаточный экономический доход _{t} – Накопленный остаточный доход _{t} ;

** – накопленный остаточный доход в момент времени t рассчитывается по следующей формуле:

Накопленный остаточный доход _{t} + Накопленный остаточный доход _{$t-1$} × Стоимость капитала;

*** – остаточный экономический доход в момент времени t рассчитывается по следующей формуле:

Остаточный экономический доход _{t} + Остаточный экономический доход _{$t-1$} × Стоимость капитала.

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

Таблица 3 / Table 3

Увеличение внутренней стоимости на основе остаточного дохода /
Increase in internal value based on residual income

Показатель / Indicator	Период / Period				
	0	1	2	3	4
Остаточный доход, тыс. руб.	0	5	7,5	10	12,5
Изменение гудвилла, тыс. руб.*	–	–2,32	–5,05	–8,06	–11,36
Доходность по накопленному остаточному доходу, тыс. руб.	–	–	0,5	1,3	2,43
Изменение остаточного экономического дохода, тыс. руб.**	26,79	2,68	2,95	3,24	3,57

Примечание:

* – изменение гудвилла рассчитывается по формуле:

Остаточный доход _{t} – Изменение остаточного экономического дохода _{t} ;

** – изменение остаточного экономического дохода рассчитывается по формуле:

Остаточный экономический доход _{t} – Остаточный экономический доход _{$t-1$} .

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

имости, информацию об увеличении благосостояния акционеров в конкретном периоде необходимо искать в его величине (положительной или отрицательной) для рассматриваемого периода. Для расчета нужны следующие показатели: сумма остаточного дохода, изменение гудвилла и доходность накопленного остатка (табл. 3).

Ввиду того, что наблюдается убыток от обесценения гудвилла, срок полезного использования определяется как часть бизнес-плана. Например, в периоде 1 наблюдается убыток в размере –2,32 тыс. руб. Обесценение является результатом реализации ожидаемого избыточного дохода.

Это еще не означает, что появились какие-либо неожиданные обстоятельства, скорее это напоминает ежегодно начисляемую амортизацию, но рассчитанный таким образом убыток от обесценения может послужить оппортунистическому поведению менеджеров.

При условии, что никаких отклонений от прогнозных и фактических значений нет, ожидаемое увеличение благосостояния акционеров будет представлено в форме изменений остаточного экономического дохода (табл. 4).

Поскольку вначале было принято условие, что никаких отклонений между плановыми и фак-

Таблица 4 / Table 4

**Контрольный расчет остаточного экономического дохода /
Benchmark calculation of residual economic income**

Показатель / Indicator	Период / Period				
	0	1	2	3	4
Остаточный экономический доход, тыс. руб.	0	5	7,5	10	12,5
Изменение гудвилла, тыс. руб.	26,79	-2,32	-5,05	-8,06	-11,36
Доходность по накопленному остаточному доходу и гудвилл предыдущего периода, тыс. руб.	0	-2,68	-2,45	-1,94	-1,14
Остаточный экономический доход, тыс. руб.	26,79	0	0	0	0

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

тическими значениями нет, остаточный экономический доход принимает нулевое значение после периода $t = 0$, соответственно и в табл. 4 показано, что никакой добавленной стоимости для покупателя не создано.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время ценностно-ориентированное управление в основном направлено на увеличение благосостояния акционеров. Поэтому показатели эффективности наиболее полно отражают достижение поставленной цели. На основании их осуществляется вознаграждение менеджеров, а также обосновываются оптимальные инвестиционные решения. При этом ведущее место в системе определения показателей эффективности деятельности организации отводится порядку расчета остаточного дохода. Как известно, система измерения эффективности деятельности организации напрямую связана с учетом ее деловой репутации. В силу этого нами в целях выявления взаимосвязи между показателями эффективности и созданием стоимости использована концепция остаточного экономического дохода.

Адаптация информации, полученной в результате тестирования на обесценение, может оказать

нежелательное влияние на решения менеджмента, если в качестве показателя эффективности применяется остаточный доход. Из-за своего негативного влияния на доход обесценение гудвилла может привести к дискриминации экономически жизнеспособных проектов. В этом контексте мы показываем, что соответствующие корректировки данных, используемых для тестирования на предмет обесценения, приводят к получению информации, которая идеально соответствует требованиям для оптимальной системы измерения производительности. Поскольку подход, основанный только на обесценении, довольно трудоемок в применении, можно сделать вывод, что эта информация не должна оставаться неиспользованной для целей оценки эффективности, даже если могут потребоваться дополнительные корректировки данных финансового учета для целей внутреннего контроля. Дополнительные исследования необходимы для анализа последствий для разработки схем стимулирования. Поскольку остаточный экономический доход включает в себя планируемые показатели, то схемы стимулирования, в которых премиальные выплаты основаны на остаточном экономическом доходе, должны обеспечивать реализацию первоначально запланированных показателей в будущем.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Багузин С. В. Неявный капитал: наличие, структура и оценка. *Стратегический менеджмент*. 2014;(4):242–256.
2. Бельских И. Е., Сметанин И. М. Учет и оценка гудвилла: мировой опыт и российская специфика. *Международный бухгалтерский учет*. 2010;135(3):24–29.
3. Важенина И. С. Деловая репутация как конкурентный ресурс компании. *Журнал экономической теории*. 2006;(4):134–150.

4. Иванов А.Е., Соколова Н.А., Генералова Н.В., Саломатина Е.Ю. Гудвил: синергетическая сущность, оценка, учет, анализ. М.: ИНФРА-М; 2017. 227 с. ISBN 978-5-369-01451-6.
5. Иванов А.Е. Эволюция подходов к пониманию экономической сущности, оценке и признанию гудвилла в финансовой отчетности: преднормативный этап (1571–1929 гг.). *Экономический анализ: теория и практика*. 2014;399(48):44–37.
6. Иванов А.Е. Эволюция подходов к пониманию экономической сущности, оценке и признанию гудвилла в финансовой отчетности: гармонический этап. *Экономический анализ: теория и практика*. 2014;437(38):49–64.
7. Коротков Э.М. Деловая репутация промышленного предприятия в системе рыночной экономики. *Вестник Южно-российского государственного технического университета*. 2012;(2):31–38.
8. Кубузов С.А. Гудвилл как объект учета: истоки происхождения. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;344(2):12–20.
9. Кубузов С.А. Развитие концептуальных подходов к измерению гудвилл с исторической перспективы. Часть 1. *Корпоративные финансы*. 2014;31(3):94–104.
10. Кубузов С.А. Развитие концептуальных подходов к измерению гудвилла с исторической перспективы. Часть 2. *Корпоративные финансы*. 2014;32(4):128–148.
11. Рожнова О.В. Деловая репутация компании и возможность ее обесценения. Мат. VI Междунар. научно-практической конференции кафедры «Менеджмент» «Современные проблемы управления конкурентоспособностью и инновационным развитием России» (Москва, 20 декабря 2017 г.). М.: Научные технологии; 2018:163–166. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=35238943> (дата обращения: 20.12.2019).
12. Bushman R., Engel E., Smith A. An analysis of the relation between the stewardship and valuation roles of earnings. *Journal of Accounting Research*. 2006;(44):53–83. DOI: 10.1111/j.1475-679X.2006.00192.x
13. Mohnen A., Bareket M. Performance measurement for investment decisions under capital constraints. *Review of Accounting Studies*. 2007;(12):1–22. DOI: 10.1007/s11142-006-9020-1
14. Pfeiffer T., Schneider G. Residual income-based compensation plans for controlling investment decisions. *Management Science*. 2007;(53):495–507. DOI: 10.1287/mnsc.1060.0631
15. Schueler A., Krotter S. The link between residual income and value created for levered firms: A note. *Management Accounting Research*. 2009;19(3):270–277. DOI: 10.1016/j.mar.2008.02.003

REFERENCES

1. Baguzin S.V. Implicit capital: Availability, structure and valuation. *Strategicheskii menedzhment = Strategic Management*. 2014;(4):242–256. (In Russ.).
2. Bel'skikh I.E., Smetanin I.M. Accounting and valuation of goodwill: International experience and Russian specifics. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2010;135(3):24–29. (In Russ.).
3. Vazhenina I.S. Business reputation as a competitive resource of the company. *Zhurnal ekonomicheskoi teorii = Journal of Economic Theory*. 2006;(4):134–150. (In Russ.).
4. Ivanov A.E., Sokolova N.A., Generalova N.V., Salomatina E. Yu. Goodwill: Synergistic nature, assessment, accounting, analysis. Moscow: INFRA-M; 2017. 227 p. (In Russ.). ISBN 978-5-369-01451-6.
5. Ivanov A.E. The evolution of approaches to understanding the economic essence, assessment and recognition of goodwill in financial statements: Pre-normative stage (1571–1929). *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2014;399(48):44–37. (In Russ.).
6. Ivanov A.E. The evolution of approaches to understanding the economic essence, evaluation and recognition of goodwill in financial statements: A harmonic stage. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2014;437(38):49–64. (In Russ.).
7. Korotkov E.M. The business reputation of an industrial enterprise in a market economy system. *Vestnik Yuzhno-rossiiskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta = Bulletin of the South Russian State Technical University*. 2012;(2):31–38. (In Russ.).
8. Kubuzov S.A. Goodwill as an object of accounting: Origins of origin. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;344(2):12–20. (In Russ.).

9. Kubuzov S. A. Development of conceptual approaches to measuring goodwill from a historical perspective. Part 1. *Korporativnye finansy = Corporate Finance*. 2014;31(3):94–104. (In Russ.).
10. Kubuzov S. A. The development of conceptual approaches to measuring goodwill from a historical perspective. Part 2. *Korporativnye finansy = Corporate Finance*. 2014;32(4):128–148. (In Russ.).
11. Rozhnova O. V. The business reputation of the company and the possibility of its impairment. In: Proc. 8th Int. sci.-prac. conf. of Department of Management “Modern Problems of Managing Competitiveness and Innovative Development of Russia” (Moscow, December 20, 2017). Moscow: Scientific technologies; 2018:163–166. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=35238943> (accessed on 20.12.2019). (In Russ.).
12. Bushman R., Engel E., Smith A. An analysis of the relation between the stewardship and valuation roles of earnings. *Journal of Accounting Research*. 2006;(44):53–83. DOI: 10.1111/j.1475–679X.2006.00192.x
13. Mohnen A., Bareket M. Performance measurement for investment decisions under capital constraints. *Review of Accounting Studies*. 2007;(12):1–22. DOI: 10.1007/s11142–006–9020–1
14. Pfeiffer T., Schneider G. Residual income-based compensation plans for controlling investment decisions. *Management Science*. 2007;(53):495–507. DOI: 10.1287/mnsc.1060.0631
15. Schueler A., Krotter S. The link between residual income and value created for levered firms: A note. *Management Accounting Research*. 2009;19(3):270–277. DOI: 10.1016/j.mar.2008.02.003

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ирина Дмитриевна Демина — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
demina_id@mail.ru

Дмитрий Анатольевич Безруков — аспирант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
DABezrukov2017@edu.fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Irina D. Demina — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia
demina_id@mail.ru

Bezrukov Dmitry Anatolievich — postgraduate of the Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia
DABezrukov2017@edu.fa.ru

Статья поступила в редакцию 29.01.2020; после рецензирования 11.02.2020; принята к публикации 28.02.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 29.01.2020; revised on 11.02.2020 and accepted for publication on 28.02.2020. The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-77-84
УДК 657.1.012.1(045)
JEL F23, F36, M10, M40, M41

Актуальные вопросы применения профессионального суждения при составлении консолидированной отчетности

В.С. Левина

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-8408-40>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена проблема применения профессионального бухгалтерского суждения при составлении консолидированной финансовой отчетности (КФО), которая, согласно законодательству РФ, подготавливается в соответствии с МСФО. Методологическая база исследования включает научные разработки отечественных и зарубежных ученых относительно проблематики применения профессионального суждения в рамках составления КФО. Методика исследования предусматривает изучение специфики определения наличия контроля как основания для объединения учетных данных, рассмотрение трансформации этого понятия в историческом контексте посредством анализа актуальных и применявшихся ранее МСФО, изучение концепции информационной ценности КФО. Анализ сложности определения наличия фактического контроля инвестора над объектом инвестиций позволил сделать вывод о перспективах применения концепции профессионального суждения в российских реалиях. Результаты исследования предназначены для эффективного применения этого сравнительно нового инструмента учета в процессе формирования КФО специалистами бухгалтерских служб.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность; профессиональное суждение; периметр группы; контроль; МСФО

Для цитирования: Левина В.С. Актуальные вопросы применения профессионального суждения при составлении консолидированной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):77-84. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-77-84

ORIGINAL PAPER

Topical Issues of Professional Judgment Application in the Preparation of Consolidated Financial Statements

V.S. Levina

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-8408-40>

ABSTRACT

The article considers the problem of the application of professional accounting judgment in the compilation of consolidated financial statements (CFS), which, according to the legislation of the Russian Federation, should be prepared in accordance with the international financial reporting standards (IFRS). The methodological basis of the study includes scientific developments of domestic and foreign scientists regarding the problems of the application of professional judgment in the framework of the compilation of consolidated financial statements (CFS). The research methodology involves studying the specifics of determining the existence of control as the basis for consolidation, examining the transformation of the concept of "control" in a historical context by analyzing the relevant and previously applied IFRSs, and examining the concept of the information value of consolidated financial reporting. An analysis of the complexity of determining the actual control of the investor over the object of investment has allowed us to draw a conclusion about the prospects of applying the concept of professional judgment in the Russian realities. The theoretical and practical significance of the study lies in the fact that the results of the study are intended for the effective application of the professional judgment of an accountant as a relatively new accounting and reporting tool in the process of generating consolidated reporting (CFS) by accounting professionals.

Keywords: consolidated financial statements (reporting); professional judgment; group perimeter; control; IFRS

For citation: Levina V.S. Topical issues of professional judgment application in the preparation of consolidated financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):77-84. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-77-84

© Левина В.С., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Длительный период становления внутренних связей и внешних отношений между экономическими субъектами стал одной из причин не сокрытия информации о работе организаций, а, наоборот, установления между ними тесных взаимоотношений путем увеличения открытости данных о промежуточных и конечных результатах финансово-хозяйственной деятельности. С течением времени система организации деятельности экономических субъектов перешла с семейного и локального уровня на национальный и глобальный, изменились потребности в объеме и степени надежности используемых данных. К сожалению, выстраивание надежных долгосрочных отношений в бизнес-сообществе осложняется наличием значительного разнообразия мнений, суждений и противоречий. Так, на сегодняшний день представители бизнеса предпочитают иметь дело с компаниями, информация о деятельности которых является понятной, уместной, надежной и сопоставимой.

Информация из различных источников имеет разную ценность в зависимости от предпосылок, лежащих в основе сбора, предварительного анализа, правил или принципов ее подготовки. Финансовая информация, по сравнению с другими ее видами, обладает особой ценностью и преимуществом благодаря унифицированности, равнодоступности, тщательности отбора и осмыслению принципов ее составления. Применение унифицированных стандартов в учете имеет потенциальные выгоды, связанные как с повышением качества финансовой отчетности для отечественных предприятий, так и с пользой для многонациональных корпораций и других участников мирового рынка капитала [1, 2]. Стоит отметить, что внедрение стандартов учета, в частности МСФО, является дорогостоящим для компаний и включает затраты на программное обеспечение, консультационные услуги, обучение персонала и пользователей финансовой отчетности, корректировку отчетных документов для многих фирм. Данные мероприятия приводят к увеличению более чем на 20% ежегодных затрат на учет, причем для небольших организаций они могут быть более значительными [3].

Потребность в подготовке КФО появилась и увеличилась по мере развития и географического расширения бизнес-отношений между корпоративными единицами. КФО формируется с целью предоставить пользователям информацию о нескольких организациях как о едином хозяйствующем субъекте

и регулируется в Российской Федерации Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и следующими стандартами:

- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;
- МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»;
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»;
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия».

Финансовую отчетность можно назвать средством коммуникации между владельцами бизнеса и ее пользователями. Стандарт IFRS11 применяется в рамках учета совместной деятельности компаний разного масштаба — от строительства торгового пространства до разработки невозобновляемых ресурсов, а также является прикладным и зачастую используется вместе с другими специальными стандартами. Поскольку роль совместной деятельности имеет значительную важность в организации бизнеса, то постоянно возрастает актуальность умения корректного применения на практике его положений для компаний, настраивающихся на такой процесс.

Стандарт IFRS12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» является предметным стандартом МСФО и содержит в себе требования представления сведений о совместных действиях с другими предприятиями для удовлетворения потребности пользователей отчетности в наиболее точных и уместных для аналитического осмысления данных. Аналитические суждения относительно степени влияния на финансовое положение фирмы и ее денежных ресурсов, используемых партнерскими компаниями, могут быть сообщены в рамках раскрытия информации внутренним пользователям и внешнему окружению о том, каким образом предприятие интегрировано в бизнес другой компании, каков характер и цель этого участия, а также какие с этими процессами сопряжены риски и возможности. Информация, раскрываемая в соответствии с IFRS12, может быть эффективно использована для формирования прогнозов изменений и рисков в рамках участия в дочерней компании без обладания пакета акций с функцией контроля. Однако само понятие участия в других организациях значительно шире вышеуказанного; специфика раскрытия данных может варьироваться в зависимости от целей совместной работы. К примеру, в ситуации исключительно инве-

стиционного участия одной организации в капитале другой организации пользователям интересен набор показателей с позиций эффективности принимаемого управленческого решения [4]. При интегрированном организационном участии компании, например в дочернем предприятии, и ориентируясь на потребности внутренних и внешних пользователей, в финансовой отчетности может быть представлена иная, интересующий именно их характер взаимоотношений и набор данных.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

В основе настоящего исследования, базирующегося на логическом методе, лежит анализ действующей нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету, в которой понятие «контроль» дается как совокупность критериев для консолидации и актуальной практики в целях определения механизма и целесообразности применения профессионального суждения при составлении КФО.

Консолидированная отчетность может быть названа таковой при выполнении определенных условий — во-первых, отчетность должна быть составлена не просто для группы экономически взаимосвязанных хозяйствующих субъектов, а для организаций, которые в соответствии с МСФО подходят под определение «группа», т.е. включают материнскую компанию и ее дочерние организации. Во-вторых, согласно IFRS10 должно выполняться условие о наличии контроля — ситуация, когда инвестор имеет право участвовать в промежуточной оценке финансового результата инвестиции и оказывать влияние на его размер через управление сущностной деятельностью дочерней компании¹. Стоит отметить, что для достижения цели перехода к принципу приоритета содержания над формой при составлении КФО и нивелирования проблемы однозначного понимания стандартов относительно понятия «контроль» был произведен планомерный пересмотр стандартов путем внесения изменения в формулировки, что можно было наблюдать при переходе от IAS3 к IAS27, и затем разделения IAS27 (2008) на IAS27 «Отдельная финансовая отчетность» и IFRS10 «Консолидированная финансовая отчетность». Однако стоит отметить, что желаемого перехода от концепции «юридического

содержания» к концепции содержания «фактического» контроля в рамках международных стандартов финансовой отчетности не произошло. Применяемый до 2011 г. стандарт IAS27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» предоставлял ограниченное руководство по фактическому контролю, что привело к разнообразию интерпретаций его на практике. При оценке контроля было неясно, должна ли отчитывающаяся организация следовать строгому акценту на преобладающую долю голосующих акций и другие договорные права (правовой подход) или более широкому взгляду с учетом способности отчитывающейся организации направлять деятельность через права, которые она имеет (экономический подход) для оценки контроля. В выпущенном в 2011 г. и актуальном сегодня IFRS10 уточнено понятие «контроль» и добавлено подробное руководство по определению его наличия над дочерней организацией [5]. Положения применяемого ранее стандарта IAS27, а также разъяснения ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения» и позиции, изложенные в GAAP США, нашли свое отражение в IFRS10. МСФО (IFRS) 10 гласит, что инвестор может контролировать объект инвестиций, не имея при этом более половины прав голоса, например, посредством договорного соглашения между инвестором и другими владельцами голосов; прав, вытекающих из иных договорных соглашений, или других прав голоса.

Специалисты, составляющие КФО, на сегодняшний день используют единое понимание понятия «контроль» и его соответствующую модель для различных предприятий. По мнению ученых-экономистов О.В. Рожновой [6], А.Р. Губайдуллиной [7], А.М. Петрова², Т.Ю. Дружиловской [8] и др., уточнение положений стандартов и интерпретаций способствовало облегчению их понимания и применения, а также увеличило степень соответствия концепции контроля принципу приоритета экономического аспекта данного явления над юридическим. Авторы других публикаций утверждают, что в результате внесения изменений произошло увеличение сложности стандартов для восприятия [9–11]. В IFRS10 отмечается, что при определении периметра группы составителем отчетности должна быть рассмотрена вся релевантная информация и при изменении хотя бы одного из перечисленных

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739 (дата обращения: 04.01.2020).

² Петров А.М. Консолидированная финансовая отчетность и корпоративный контроль. Учебник для магистрантов. М.: Центр-каталог; 2019. 168 с.

факторов контроля необходимо снова провести оценку наличия контроля.

Стоит также отметить, что, поскольку абсолютно точно описать реальное состояние предприятия и оценить результаты его деятельности невозможно доступными учетными методами, проводятся и другие меры по ориентации стандартов на представление реальной экономической ситуации хозяйствующего объекта, в дополнение к указанным ранее. Примером может служить переименование формы отчетности «баланс» в отчет о финансовом положении и более значительное изменение, например переход от результата, определяемого в отчете о прибылях и убытках, к величине совокупного дохода, т.е. введению нового показателя результата — сумма всех реализованных и нереализованных прибылей и убытков при любых моделях учета [6]. Учитывая, что показатель совокупного дохода включает также объем нереализованных прибылей за период, можно сделать вывод о том, что он не только лучшее и полнее отражает итоги деятельности компании, но и поможет сделать более точный прогноз в отношении будущих денежных потоков компании.

Ценность «коммуникации» финансовой отчетности, и КФО в частности, состоит в предоставлении пользователям понятной, уместной, надежной и сопоставимой информации о результатах деятельности компании для принятия решений о дальнейшем коммерческом, инвестиционном или другом сотрудничестве. Понятие «группа» компаний подразумевает наличие некоторого периметра, границы применения определенных правил и принципов деятельности. В МСФО КФО определяется как финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены в виде таких же объектов, но единого субъекта экономической деятельности [12]. Наличие контроля у материнской компании над объектами инвестиций предполагает необходимым определение периметра консолидации — перечня дочерних организаций, чьи активы, обязательства и результаты деятельности и должны быть отражены в КФО. Такая ситуация требует от ее составителя иного, более качественного, профессионального суждения чем прежде.

Актуальным, вызывающим неоднозначность трактовки у бухгалтеров является определение присутствия фактического контроля инвестора над объектом инвестиций — дочерней компанией. Выбор составителя отчетности о включении или невключении

конкретного предприятия этого типа в КФО повлияет на оценку финансового состояния и результаты деятельности группы и, соответственно, приведет к неверному восприятию пользователем истинного ее положения как единого экономического субъекта. При принятии ошибочного решения о периметре группы может быть потерян смысл предоставления КФО как источника достоверной информации.

В соответствии с МСФО периметр группы ограничен присутствием фактического контроля, определение которого возможно при помощи применения профессионального суждения к определенной ситуации отдельной группы взаимосвязанных субъектов, имеющих как объект, так и субъект инвестиций внутри группы. Информационная ценность КФО во многом зависит от профессионального вывода относительно наличия такого контроля, поскольку именно на основе его данных выносятся суждения различными пользователями, что в дальнейшем влияет на финансовую стабильность группы [13]. Когда бухгалтер, действуя в рамках закона, добивается желаемого для собственника результата, реализуя свое профессиональное суждение, уместно говорить о применении норм креативного учета, который может как способствовать развитию бухгалтерской техники (если нужно найти способ отражения в учете новой операции), так и фальсифицировать отчетность предприятия [14, 15]. В случае применения составителем отчетности своих заключений (выводов) с целью искажения данных отчетности для удовлетворения определенных ожиданий пользователей, последние получают недостоверную информацию и их решения приводят к неблагоприятным финансовым последствиям, как отдельных бизнес-единиц, так и экономики региона, страны, в зависимости от размера отчитывающейся группы.

В международных стандартах, а также в Федеральном законе от 26.12.1995 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», в соответствии с которым КФО должна составляться на основе принципов МСФО, содержится требование консолидации только при наличии факто контроля над объектом инвестиций. В стандарте IFRS10 указано, что право голоса не обязательно свидетельствует о наличии фактического контроля, поскольку преобладающее количество голосующих акций может влиять на решение административных вопросов относительно объекта инвестиций, в то время как управление значимой деятельностью организовано на основе соглашений или договоренностей. Чтобы оценить наличие фактического контроля в соответствии с требованиями этого стандарта, со-

ставители должны использовать двухэтапный подход. Бухгалтер должен учитывать соотношение количества голосов, как своих, так и других потенциальных держателей голосов, а также наличие иных договорных соглашений. Однако если эти факторы сами по себе не являются окончательными для определения фактического контроля, составители отчетности должны будут учитывать следующие дополнительные факты и обстоятельства: схемы голосования на предыдущих собраниях акционеров, свидетельство власти, любые особые отношения с объектом инвестиций и уровень их подверженности изменчивости в доходах объекта инвестиций. Применяемый до 2011 г. стандарт МСФО (IAS) 27 содержал указание о необходимости включения в оценку контроля потенциальных прав голоса только в том случае, если они в настоящее время осуществимы. МСФО 10 фокусируется только на потенциальных правах голоса, которые носят существенный характер; критерий «осуществимый в текущий момент» из МСФО (IAS) 27 (2008) был удален. Следовательно, в некоторых случаях реализуемые в настоящее время потенциальные права голоса могут не считаться существенными или, наоборот, при оценке таких прав необходимо учитывать рыночные условия (наличие опциона, выраженного в деньгах) и намерение предприятия, в то время как в соответствии с МСФО (IAS) 27 (2008) эти факторы, как правило, не учитывались.

Наличие фактического контроля может иметь место при обладании пакетом акций в размере менее контролирующего, в данной ситуации дочерняя компания будет входить в периметр группы на основе применения принципа консолидации при наличии фактического контроля. Установление понятия «контроль» в конкретном случае и периметра группы определяется профессиональным суждением бухгалтера и может варьироваться по отношению к схожим ситуациям, но различным субъектам, по причине влияния внешних факторов, а также из-за плюрализма мнений касательно интерпретации положений стандартов. Также стоит отметить, что при применении МСФО для составления отчетности для малых и средних предприятий бухгалтера должны применять принципы признания и оценки, приведенные в его полном описании, а для этого необходимо повышать осведомленность бухгалтеров о требованиях к его применению и использованию программных продуктов, обеспечивающих корректность принимаемых решений [16].

Определение периметра группы согласно требованиям МСФО на основе понятия «фактического»

контроля может различаться по причине влияния на профессиональное суждение бухгалтера страновых или национальных особенностей ведения учета, что приводит к многовариантности трактовки суждений для весьма схожих случаев и на их основе принятия решения о консолидации. При этом согласно результатам исследований один или несколько источников профессионального влияния помогают преодолеть различия культурных ценностей двух этнических групп при вынесении суждений [17]. Важность вопроса подтверждается его обсуждением в качестве ограничительного фактора при измерении эффекта от внедрения стандартов IFRS10 и IFRS12, которое было проведено Советом по МСФО⁵. В таблице приведена авторская позиция в отношении сравнения особенностей концепций «фактического» и «юридического» контроля.

Поскольку нередко контроль над объектом инвестиций обеспечивается не контрольным пакетом акций, а иными характеристиками, то составителю отчетности нужно выявить прежде всего само наличие контроля по отношению к каждому объекту инвестиций согласно IFRS10 с точки зрения идентификации значимой деятельности, целей и структуры объекта инвестиций. Данная информация позволит сформировать аналитические суждения относительно распределения рисков между объектом инвестиций и сторонами-участниками в нем. Также важно определить получателя дохода (возврата) от инвестиций — этот критерий является признаком наличия контроля вне зависимости от суммы дохода, поскольку при увеличении степени подверженности инвестора рискам от участия в дочернем предприятии возрастает потребность получить все полномочия на управление его деятельностью. Связь между размером полномочий и доходом важна для определения контроля над этим объектом, потому что, обладая властью, инвестор не получает выгоды от своих вложений либо получает возврат истраченных сумм, но не может использовать свои властные полномочия для управления деятельностью дочернего предприятия.

На втором этапе подготовки КФО бухгалтеру нужно в таблицах Excel или с помощью соответствующе-

⁵ IFRS10 Consolidated Financial Statements and IFRS12 Disclosure of Interests in Other Entities and IFRS12. Effect analysis. 2011. International Accounting Standards Board. IFRS Foundation. URL: https://www.researchgate.net/publication/276268537_IFRS_10_Consolidated_Financial_Statements_and_IFRS_12_Disclosure_of_Interests_in_Other_Entities_and_IFRS_12_Disclosure_of_In_Effect_analysisated (дата обращения: 17.12.2019).

Сравнение концептуальных характеристик понятий фактического и юридического контроля / Comparison of conceptual characteristics of the notions of actual and legal control

Характеристика / Characteristics	Фактический контроль / Actual control	Юридический контроль / Legal control
Сущность концепции	Приоритет экономического содержания над юридической формой	Юридически обоснованное право владения объектом инвестиций на основании владения преобладающим количеством голосующих акций инвестором
Критерии включения объекта инвестиций в периметр группы	<p>Единовременное выполнение условий инвестором:</p> <p>1) обладает властными полномочиями в отношении объекта инвестиций;</p> <p>2) подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода;</p> <p>3) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора</p>	<p>Владение 50% + 1 акция в дочерней компании. Основанием являются положения, указанные в ст. 67.3 ГК РФ и ст. 6 п. 2 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».</p> <p>Признаком установлено наличие преобладающего участия в уставном капитале или заключенного с обществом договора, на основе которого инвестор имеет право влиять или определять решения дочерней организации</p>

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

го программного обеспечения разработать модель процесса, составить список поправок и подготовить примечания к ней. Заметим, что степень достоверности и качества КФО зависит от корректного понимания составителем требований стандартов по ее составлению и использованию профессионального суждения, а скорость предоставления финального варианта отчетности определяется продуманностью и программно-техническим обеспечением реализации самой процедуры консолидации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Многообразие операций и условий функционирования экономических единиц невозможно отразить с помощью единого перечня правил, потому для учета индивидуальных ситуаций каждого предприятия необходимо применение профессионального суждения, которое, безусловно, является субъективным. Для повышения степени достоверности финансовой отчетности считаем рациональным и уместным в соответствии с современными тре-

бованиями ведения бухгалтерского учета и составления ее расширить сферу применения профессионального суждения и установить соответствующие правила его вынесения. Необходимо разработать специальный отдельный стандарт, содержащий отсутствующее на сегодняшний день в нормативно-правовых актах определение понятия «профессионального суждения» [18, 19], описание порядка его вынесения и специфику его раскрытия в консолидированной и отдельной финансовой отчетности, что позволит уменьшить субъективность отражаемой в отчетности информации, повысит ее объективность и достоверность. Комплексная реализация предлагаемых мероприятий позволит подготовить информацию об экономическом положении и результатах деятельности хозяйствующего субъекта с наибольшим приближением к действительности.

Считаем, что результаты исследования найдут отражение в нормативно-правовой базе и будут способствовать совершенствованию системы бухгалтерского учета в целом.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Brown P. International financial reporting standards: What are the benefits? *Accounting and Business Research*. 2011;41(3):269–285. DOI: 10.1080/00014788.2011.569054
2. Ahmed K., Chalmers K., Khelif H. A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*. 2013;48(2):173–217. DOI: 10.1016/j.intacc.2013.04.002
3. Pawsey N.L. IFRS adoption: A costly change that keeps on costing. *Accounting Forum*. 2017;41(2):116–131. DOI: 10.1016/j.accfor.2017.02.002

4. Лемещенко Г.Л. О составлении консолидированной бухгалтерской отчетности. *Все для бухгалтера*. 2011;253(1):22–26.
5. Трофимова Л.В. Методика оценки контроля при формировании консолидированной финансовой отчетности с учетом требований международного стандарта IFRS10. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(4):198–214.
6. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2013;165(3):18–23.
7. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Дис. ... канд. экон. наук. Казань: Казанский (Приволжский) федеральный ун-т; 2014. 245 с. URL: <https://diss.unn.ru/files/2014/428/diss-Gubaydullina-428.pdf> (дата обращения: 11.12.2019).
8. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;266(20):2–10.
9. Morais A.I. Are changes in international accounting standards making them more complex? *Accounting Forum*. 2019;44(1):35–63. DOI: 10.1080/01559982.2019.1573781
10. Camfferman K., Zeff S.A. The challenge of setting standards for a worldwide constituency: Research implications from the IASB's early history. *European Accounting Review*. 2018;27(2):289–312. DOI: 10.1080/09638180.2017.1296780
11. Baudot L., Demek K.C., Huang Z. The accounting profession's engagement with accounting standards: Conceptualizing accounting complexity through Big 4 comment letters. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2018;37(2):175–196. DOI: 10.2308/ajpt-51898
12. Плотников В.С., Плотникова О.В. Философия бухгалтерского учета как экономической науки. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(3):7–21.
13. Day R., Psaros J. A Study of accountants' judgments with respect to the provision of consolidated financial statements. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 1996;32(1):62–80. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1996.tb00451.x
14. Михайлова Е.В., Горлова Е.Б. Этические аспекты современных бухгалтерских проблем. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;408(18):18–32.
15. Демина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера в современной практике отечественного бухгалтерского учета. *Инновационное развитие экономики*. 2014;18(11):97–102.
16. Perera D., Chand P., Mala R. Confirmation bias in accounting judgments: The case for international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Accounting and Finance*. 2019. DOI: 10.1111/acfi.12523
17. Chand P., White M. The influence of culture on judgments of accountants in Fiji. *Australian Accounting Review*. 2008;16(3):82–88.
18. Демина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера и его влияние на формирование учетной политики организации. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;444(12):2–9.
19. Христолюбова В.В. К вопросу о нормативном обосновании профессионального суждения бухгалтера. *Вестник Российского университета кооперации*. 2016;24(2):73–77.

REFERENCES

1. Brown P. International financial reporting standards: What are the benefits? *Accounting and Business Research*. 2011;41(3):269–285. DOI: 10.1080/00014788.2011.569054
2. Ahmed K., Chalmers K., Khlif H. A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*. 2013;48(2):173–217. DOI: 10.1016/j.intacc.2013.04.002
3. Pawsey N.L. IFRS adoption: A costly change that keeps on costing. *Accounting Forum*. 2017;41(2):116–131. DOI: 10.1016/j.accfor.2017.02.002
4. Lemeshchenko G.L. On the preparation of consolidated financial statements. *Vse dlya bukhgaltera = Everything for the Accountant*. 2011;253(1):22–26. (In Russ.).
5. Trofimova L.V. Methodology for assessing control in the preparation of consolidated financial statements taking into account the requirements of the international standard IFRS10. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;20(4):198–214. (In Russ.).

6. Rozhnova O.V. Actual problems of financial reporting. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii = Publishing and Printing Accounting*. 2013;165(3):18–23. (In Russ.).
7. Gubaidullina A.R. Professional judgment of an accountant as a tool for forming accounting (financial) statements. Cand. econ. sci. diss. Kazan: Kazan (Volga region) Federal Univ.; 2014. 245 p. URL: <https://diss.unn.ru/files/2014/428/diss-Gubaydullina-428.pdf> (accessed on 11.12.2019).
8. Druzhilovskaya T. Yu., Korshunova T.N. Professional judgment of an accountant as the basis for the formation of accounting policies. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;266(20):2–10. (In Russ.).
9. Morais A.I. Are changes in international accounting standards making them more complex? *Accounting Forum*. 2019;44(1):35–63. DOI: 10.1080/01559982.2019.1573781
10. Camfferman K., Zeff S.A. The challenge of setting standards for a worldwide constituency: Research implications from the IASB's early history. *European Accounting Review*. 2018;27(2):289–312. DOI: 10.1080/09638180.2017.1296780
11. Baudot L., Demek K.C., Huang Z. The accounting profession's engagement with accounting standards: Conceptualizing accounting complexity through Big 4 comment letters. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2018;37(2):175–196. DOI: 10.2308/ajpt-51898
12. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Philosophy of accounting as an economic science. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;4(3):7–21. (In Russ.).
13. Day R., Psaros J. A Study of accountants' judgments with respect to the provision of consolidated financial statements. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 1996;32(1):62–80. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1996.tb00451.x
14. Mihailova E.V., Gorlova E.B. Ethical aspects of modern accounting problems. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2016;408(18):18–32. (In Russ.).
15. Demina I.D. The professional judgment of an accountant in the modern practice of domestic accounting. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of the Economy*. 2014;18(1):97–102. (In Russ.).
16. Perera D., Chand P., Mala R. Confirmation bias in accounting judgments: The case for international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Accounting and Finance*. 2019. DOI: 10.1111/acfi.12523
17. Chand P., White M. The influence of culture on judgments of accountants in Fiji. *Australian Accounting Review*. 2008;16(3):82–88.
18. Demina I.D. The professional judgment of the accountant and its impact on the formation of the accounting policies of the organization. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-profit Organizations*. 2018;444(12):2–9. (In Russ.).
19. Khristolyubova V.V. To the question of the regulatory justification of the professional judgment of an accountant. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii = Bulletin of the Russian University of Cooperation*. 2016;24(2):73–77. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Виталия Сергеевна Левина — магистрант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
levina.vita111@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Vitaliya S. Levina — Master student of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia
levina.vita111@gmail.com

Статья поступила в редакцию 20.02.2020; после рецензирования 02.03.2020; принята к публикации 09.03.2020.
Автор прочтала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 20.02.2020; revised on 02.03.2020 and accepted for publication on 09.03.2020.

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