

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 No. ФС77–67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

**Учредитель: «Финансовый университет»,
Москва Россия**

**Founder: “Financial University”,
Moscow, Russia**

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)

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит»
публикуются с указанием цифрового идентификатора
объекта (digital object identifier, DOI)

All articles of journal “Accounting. Analysis. Auditing”
are published with a digital object
identifier (DOI)

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. 8 • No. 3 • 2021

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 аудита и корпоративной отчетности, 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, первый заместитель декана факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, 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 аудита и корпоративной отчетности, 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 бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

И.В. Сафонова, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, 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 Auditing and Corporate Reporting, 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, First Deputy Dean, Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, 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 Auditing and Corporate Reporting, 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 Business Intelligence, Financial University, Moscow, Russia

I. V. Safonova, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting, 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, United Kingdom

«Учет. Анализ. Аудит»
2021, Т. 8, № 3

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», Москва, Россия**

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) 553-10-73

(вн. 10-85),

e-mail: MMKorigova@fa.ru

М.М. Коригова

Адрес редакции:

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

Тел.: **8 (499) 553-10-84**

(вн. 10-84)

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru

www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

09.06.2021

Формат 60 × 84 1/8

Объем 9,5 п.л.

Заказ № 561

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

О.В. Рожнова, Т.В. Лесина

Глобальные ценности – основа развития парадигмы

жизнеобеспечения 6

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

С.К. Байдыбекова

**К вопросу совершенствования оплаты труда в бюджетных
организациях Республики Казахстан 17**

И.Е. Мизиковский

**Методика структурного классифицирования и распределения
общецеховых затрат на себестоимость продукции**

промышленного предприятия 31

А.С. Мальцев

**Иранские риск-ориентированные сервисные контракты
как механизм привлечения инвестиций**

в нефтегазовый сектор 40

Т.Х. М. Нгуен

**Организация контрольной среды в условиях устойчивого
развития предприятия. 48**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

О.В. Ефимова, Д.В. Назаров

**Владимир Дмитриевич Новодворский – ученый, педагог,
вдохновитель (к 90-летию со дня рождения) 57**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

Е.Ю. Сидорова, А.А. Костин

Современная практика таможенного регулирования и ВЭД. . . . 65

В.В. Дворецкая, М.В. Мельник

Евразийская налоговая неделя 72

В.В. Дворецкая, Т.М. Мезенцева

III Международная научно-практическая конференция

по бухгалтерскому учету, контролю и анализу 75

THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

O.V. Rozhnova, T.V. Lesina

- Global Values – The Basis for the Life Support Paradigm
Development 6**

THECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

S.K. Baidybekova

- On the Issue of Improving Remuneration System in Budget
Organizations of the Republic of Kazakhstan 17**

I.E. Mizikovskii

- Structural Classification Methodology and Assignment
of General Shop Costs for the Industrial Company's
Production Cost 31**

A.S. Mal'tsev

- Iranian Risk-Oriented Service Contracts as a Mechanism
for Attracting Investments in the Oil and Gas Sector 40**

T. H. M. Nguyen

- Key Aspects of the Control Environment in the Context
of Sustainable Development of Organisation 48**

EVOLUTION OF SCIENTIFIC SCHOOLS "ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT"

O.V. Efimova, D.V. Nazarov

- Vladimir Dmitrievich Novodvorsky – Scientist, Teacher, Inspirer
(to the 90th Birthday Anniversary) 57**

ACADEMIC LIFE

E. Yu. Sidorova, A.A. Kostin

- Modern Practice of Customs Regulation
and Foreign Economic Activity 65**

V.V. Dvoretzkaya, M.V. Mel'nik

- Eurasian Tax Week 72**

V.V. Dvoretzkaya, T.M. Mezentseva

- III International Scientific and Practical Conference
on Accounting, Control and Analysis 75**

**Accounting. Analysis. Auditing
2021, vol. 8, no. 3**

The journal was registered
in the Federal Service
for Supervision of
Communications, Information
Technology and Mass Media.
The certificate of registration:
PI number F577-67070 from
September 15, 2016.

Founder
**The Financial University under
the Government of the Russian
Federation, Moscow, Russia**

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) 553-10-73
(internal 10-85)
E-mail: MMKorigova@fa.ru
M.M. Korigova

Editorial address:

53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125993

Tel.: +7 (499) 553-10-84
(internal 10-84)

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

Signed off to printing:
09.06.2021
Format 60 × 84 1/8
Size 9,5 printer sheets
Order № 561

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-6-16
УДК 330.1(045)
JEL D81, D83, D84, D92

Глобальные ценности — основа развития парадигмы жизнеобеспечения

О.В. Рожнова^а, Т.В. Лесина^б

^а Финансовый университет, Москва, Россия;
Российской Федерации, Калуга, Россия

^б Калужский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте
^а <http://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <http://orcid.org/0000-0002-3248-1115>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию учетной парадигмы, в основе которой лежат глобальные ценности, приоритеты компаний-стейкхолдеров и индивидов. Для осмысления поставленной задачи определены ключевые ценности мирового сообщества, направленные на его устойчивое развитие, и сопоставлены со схожим ресурсом компаний и отдельных лиц. Наблюдаемые в последние годы значительные изменения экономического, технологического, социального и экологического характера оказывают значительное влияние на пересмотр жизненных приоритетов на всех уровнях: человек — компания — мировое сообщество. Произошедшая в 2020 г. (и еще продолжающаяся) резкая трансформация глобальных жизненных ценностей под влиянием пандемии COVID-19 глубоко и серьезно затронула всю систему жизнеобеспечения физических и экономических субъектов. Все это в совокупности определило необходимость разработки нового, ценностно ориентированного фундамента для построения учетной парадигмы. В процессе исследования авторами использованы методы и приемы сравнительного, логического и экспертного анализов. Изучена и подтверждена хронология возникновения современных моделей учета на основе обобщения работ современных ученых в этой области. Поскольку главная цель исследования состояла в обосновании глобальных исходных оснований для конструирования парадигмы учета, базирующейся на общей ценностной характеристике жизнеобеспечения заинтересованных пользователей и экономических субъектов в условиях неопределенности, рисков и новых возможностей, связанных с экологическими и социальными изменениями, то и его результаты вылились в обоснование общности и взаимозависимости жизнедеятельности индивида, компании, общества; в необходимость и возможность разработки нового ценностно ориентированного представления жизнеобеспечения для учетной сферы. Разработанные предложения направлены на повышение качества жизни в целом, их рекомендуется применять для развития теории учета и отчетности, а также в качестве основы совершенствования информационного пространства экономики и общества.

Ключевые слова: учетная парадигма; парадигма жизнеобеспечения; ценности; теория учета и отчетности

Для цитирования: Рожнова О.В., Лесина Т.В. Глобальные ценности — основа развития парадигмы жизнеобеспечения. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):6-16. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-6-16

Global Values — The Basis for the Life Support Paradigm Development

O.V. Rozhnova^а, T.V. Lesina^б

^а Financial University, Moscow, Russia;

^б Kaluga Branch of RANEPa under the President of the Russian Federation, Kaluga, Russia

^а <http://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <http://orcid.org/0000-0002-3248-1115>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the accounting paradigm, which is based on global values, priorities of companies-stakeholders and individuals. To comprehend the task, the key values of the global community aimed at its sustainable development are identified and compared with a similar resource of companies and individuals. In the recent years, the

significant economic, technological, social and environmental changes have a significant impact on the revision of life priorities at all levels: person – company – global community. The dramatic transformation of global life values that took place in 2020 (and is still ongoing) under the influence of the COVID-19 pandemic has profoundly and seriously affected the entire life support system of physical and economic entities. All this together determined the need to develop a new value-oriented foundation for building an accounting paradigm. In the course of the study, the authors used methods and techniques of comparative, logical and expert analysis. The authors studied a chronology of the emergence of modern accounting models which is based of generalization of the works of modern scientists in this field. The main purpose of the study was to substantiate the global initial grounds for constructing an accounting paradigm based on a common value characteristic of life support for interested users and economic entities in conditions of uncertainty as well as risks and new opportunities associated with environmental and social changes. Thus, its results caused the justification of the commonality and interdependence of the life activity of an individual, company and society; the necessity and possibility of developing a new value-based view of life support for the accounting sphere. The proposed methods are aimed to improve the life quality in general. They are recommended for the accounting and reporting theory development, as well as to be a basis for improving the quality of the information space of the economy and society.

Keywords: accounting paradigm; life support paradigm; values; accounting and reporting theory

For citation: Rozhnova O.V., Lesina T.V. Global values – the basis for the life support paradigm development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;8(3):6-16. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-6-16

ВВЕДЕНИЕ

Ситуация, сложившаяся в последнее время в результате пандемии, не оставила выбора и экзотировала как для мирового сообщества в целом, так и для каждого члена общества такие ценности, как здоровье и социальная защищенность. Забота о безопасности сотрудников компании, социальная поддержка, принимаемые предупредительные и текущие меры должны найти отражение в показателях нефинансовой отчетности, или же их необходимо видеть в расширенном формате отчетности компаний с надлежащими разъяснениями. Экологические вопросы, равно как и вопросы качества жизни каждого индивида, уже давно остро стоят перед мировым сообществом. В результате сложились все условия для появления новой парадигмы учета и отчетности, которая бы отражала запросы компаний, стейкхолдеров и мировые интересы, находящиеся в плоскости экологии, эффективности деятельности, социального удовлетворения основных потребностей жизнедеятельности личности, компании, государства, планеты.

Перед учеными встала амбициозная задача – принятие нового назначения бухгалтерского учета и отчетности как инструмента, обеспечивающего качество жизни. Рамки бухгалтерского учета, существующего в рамках привычной парадигмы, ограничены информационным событием или рядом информационных событий. Однако выход в информационное поле позволит решать претенциозные задачи, в том числе связанные с повышением уровня качества жизни. При этом и бухгалтерский учет, и отчетность могут и должны перейти в совсем

иную плоскость – обеспечение жизненного цикла хозяйствующего субъекта с учетом качественных и временных составляющих. Поиски координат новой модели должны осуществляться не около, а над существующей парадигмой.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В последние годы российскими и зарубежными учеными обсуждается проблема кризиса современной бухгалтерской науки, в основании которой лежит диграфическая парадигма. Многие деятели учетной науки и профессионалы ведут поиски «координат» новой модели и предполагают, что предпосылки и основания для этого есть.

Заметим, что ведущийся сейчас поиск новой теории имеет многовекторный характер: одни ученые и специалисты-практики считают, что направление следует искать в цифровизации, другие – в доверии, некоторые опираются на понятие человеческого капитала.

Гипотеза исследования заключается в том, что изыскания современников в области учета и отчетности, не случайно затрагивающие так много аспектов теории жизнеобеспечения и ценностного подхода, в конечном итоге, консолидируются в необходимость перехода учета на парадигму жизнеобеспечения, в основе которой лежат глобальные ценности. При этом сама цель исследования состоит в раскрытии глобальных исходных оснований для конструирования парадигмы учета, исходящей из общей ценностной характеристики жизнеобеспечения заинтересованных пользователей и экономических субъектов в условиях неопределенности,

рисков и новых возможностей, связанных с экологическими и социальными изменениями.

Неоднократно выступая на конференциях, М.В. Мельник отмечала, что процессы учета и отчетности претерпели существенные изменения, и это, прежде всего, связано со стандартизацией и алгоритмизацией учетных, аналитических и контрольных процедур и индикаторов, расширением систем показателей неучетного характера [1].

В научных трудах М.И. Сидоровой [2] затрагиваются основополагающие вопросы учета и отчетности, в том числе и проблемы развития парадигм бухгалтерского учета. Автор подчеркивает, что понятие «парадигма» в последнее время в литературе по бухгалтерскому учету используется оживленно, но очень часто некорректно. М.А. Вахрушина в своей работе [3] рассматривает парадигму бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики. В исследовании Т. Куна [4] приводится следующее определение: «Парадигма — это набор правил, которыми руководствуется научное сообщество для постановки задач. Парадигма представляет собой также схему или правило, которые используются для объяснения или интерпретации результатов». Н.А. Каморджанова обращает внимание на цифровую экономику, прогнозируя в ее свете изменение парадигмы бухгалтерского учета [5].

Развитие бухгалтерского учета и появление новых моделей рассматривал Я.В. Соколов [6]. Свои выводы он базировал на философии Г. Бергмана и концепции Т. Куна, однако при этом высказывал точку зрения, что бухгалтерский учет развивается посредством исправления аномалий и что в теории бухгалтерского учета существует несколько парадигм: социологическая, экономическая, бихевиористическая, психологическая, информационная.

М.Л. Пятов в [7] представляет корпоративную отчетность на пути эпохи доверия, тем самым задает новый вектор развития теории учета и отчетности. Если Р.П. Бульга в своем труде [8] формирует парадигму внешней отчетности организации, основанную на концепции интеллектуального капитала, то О.В. Ефимова в [9] отталкивается от анализа устойчивого развития компании и применяет стейкхолдерский подход. Концептуальные основы развития публичной нефинансовой отчетности для создания нового уровня теории учета и отчетности использует Л.И. Хоружий [10]. В плане решения данной проблемы нельзя не отметить М.И. Куттера, работами которого внесен значительный вклад в развитие теории учета и отчетности.

Новое слово в развитии теории учета и отчетности сказано Д.Б. Крыловым [11], Т.Ю. Дружиловской [12], А.Г. Хариним [13], П.П. Барановым, А.А. Шапошниковым [14], Ю.В. Жильцовой, С.А. Кемаевой, С.В. Козменковой [15].

В наше время глобальные парадигмальные трансформации наблюдаются буквально во всех областях экономики, что подтверждается ростом исследовательской активности в отношении парадигм в среде ученых и в России, и за рубежом. Следует признать, что ценности и потребности необходимо принять в качестве первоосновы и движущей силы. И второе: потребность в финансовой и нефинансовой информации, необходимой для жизнеобеспечения заинтересованных пользователей, компании (как экономического организма), общества, должна быть удовлетворена, а ценности жизнеобеспечения должны быть реализованы. Для подтверждения выдвинутой гипотезы авторами проведенного исследования применен сравнительный анализ ценностей как в глобальном общемировом масштабе, так и на уровне компании.

Исследование убедительно показывает наличие потребности в актуальных изменениях парадигмы по общим ценностным основаниям. Логика развития учетной сферы в контексте развития цивилизации такова, что бухгалтерский учет и отчетность выходят на иной уровень, подойти к которому логично и возможно только через потребности жизнеобеспечения. Не навредить, сделать качество жизни более высоким, информировать общество об экологической и корпоративной безопасности — цель современной теории учета и отчетности.

Эволюция и демонстрация общемировых ценностей, актуализация ценностей личности и компаний в современных условиях требуют использования парадигмы жизнеобеспечения как основы для поддержания и повышения качества жизни (в отдельных случаях выживания): обеспечения здорового образа жизни и поддержки благополучия для всех в любом возрасте; содействия неуклонному, всеохватному и устойчивому экономическому росту; полной и производительной занятости и достойной работе для всех; принятия срочных мер по борьбе с изменением климата и его последствиями. Развитие парадигм в хронологической последовательности представлено в *табл. 1*, составленной авторами на основании результатов исследований М.И. Куттера¹, Д.Б. Крылова [11], М.И. Сидоровой [2],

¹ Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета. Учебник. М.: Финансы и статистика; 2008. 592 с.

Таблица 1 / Table 1

**Развитие парадигм учета в хронологической последовательности /
Development of accounting paradigms in chronological order**

Наименование парадигмы / Name of the paradigm	Цель учета / Accounting purpose	Авторы / Authors
Социологическая / Sociological	Обеспечение справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса. Введено понятие социальных затрат и доходов / Ensuring fair in relation to all participants in the economic process. There was introduced the concept of social costs and income	А. Белкаой, А.Г. Литтлтон, В.К. Циммерман, И.М. Бедфорд / A. Belkaoy, A.G. Littleton, V.K. Zimmerman, I.M. Bedford
Экономическая / Economic	Контроль и оценка экономических показателей, максимальное получение эффективности производства / Monitoring and evaluating economic indicators, maximizing production efficiency	Г.Г. Миллер, С. Зефф, М. Мунити / G.G. Miller, S. Zeff, M. Muniti
Бихевиористическая / Behavioral	Выработка способов влияния, воздействия на поведение бухгалтера, а затем и на других лиц, занятых в хозяйственной деятельности / Development of ways to influence, affection the behavior of the accountant, and then on other persons employed in economic activities	К.Т. Девине / K.T. Devin
Психологическая / Psychological	Цель, которая определяется человеком, ведущим учет / The aim is determined by the person keeping records	Р. Антонн / R. Antonne
Информационная / Informational	Формирование полезной информации, которая должна иметь стоимость / Formation of the useful valuable information	Д.Г. Сортер / D.G. Sorter
Жизнеобеспечения / Life support	Формирование информации, отражающей условия жизнеобеспечения компании и стейкхолдеров / Building the information which reflects a company and stakeholders living conditions	Разрабатывается авторами (Т.В. Лесина, О.В. Рожнова) / Developed by the authors (T.V. Lesina, O.V. Rozhnova)

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

О.В. Рожновой [16], Н.Б. Ивашкевича [17], Т.В. Лесиной, Д.В. Тютин [18].

Сторонники социологической парадигмы (А. Белкаой, А. Ч. Литтлтон, В. К. Циммерман, Н.М. Бедфорд) отмечали, что бухгалтерия наряду с традиционными затратами и доходами должна учитывать социальные. Именно здесь появились ростки современного социального учета, необходимость которого была обусловлена ростом социальной ответственности бизнеса, и социальный учет в этом случае выступает как расширение границ традиционного бухгалтерского учета [2].

Основу бихевиористского подхода (К. Т. Девине) составляет принцип SR (стимул-реакция), т.е. бухгалтер не только анализирует необходимость поступающей информации, но и восприятие ее различными пользователями, адекватность текущим или ожидаемым событиям [17].

Теорию «трех волн» Э. Тоффлера в своих новых основах применяет Р.К. Эллиот. По его утверждению,

первая волна предполагает сельскохозяйственный подход, индустриальные изменения несет вторая волна, третья волна — информационная (пока еще не завершенная). При этом отмечается, что теряется полезность информации, представленной на основе традиционных методов ведения бухгалтерского учета. Руководителям необходимо все больше информации в области экономической добавленной стоимости (EVA), системы сбалансированных показателей (BSC) [19]. Данную концепцию продолжил Б. Лев, который разработал деловую модель новой экономики предприятия, ориентированную на знаниях. Данная парадигма включает в себя три основополагающих механизма: систему улучшенных стандартов, финансовый капитал, нефинансовый капитал.

Осмелимся предположить, что статья О.В. Рожновой и Т.В. Лесиной положила начало представленной работе, задавала направление для будущих исследований в области развития парадигмы учета

Таблица 2 / Table 2

Рейтинг ценностей компаний / Rating of company values

№ п/п	Ценности / Valuation	Компании, пропагандирующие ценности / Value-promoting companies	
		количество (шт.) / quantity (pcs)	%
1	Работники компании / Company staff	104	68
2	Качество продукции, работ, услуг / Quality of products, works, services	65	42
3	Потребители продукции, работ, услуг / Consumers of products, works, services	60	40
4	Честность и справедливость / Honesty and fairness	48	32
5	Корпоративная и социальная ответственность / Corporate and social responsibility	45	30
6	Эффективность и результативность работы / Work efficiency	36	24
7	Технологии и инновации / Technology and innovation	41	28
8	Развитие компании / Company's growth	29	19
9	Экология / Ecology	24	16
10	Лидерство и совершенство / Leadership and excellence	21	14

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

и отчетности [20]. Ее ключевые идеи имеют продолжение в настоящем исследовании авторов.

В настоящее время многие зарубежные авторы ведут поиски и делают научные предположения в отношении развития парадигм учета и отчетности, в их числе Д. Чопп, Р. Хефнер, С. Дж. Грей и другие [21, 22].

Как отмечают в своей статье М. Е. Портер и М. Р. Крамер, концепция «создания общих ценностей» предполагает совпадение общих ценностей индивида с компанией [23].

Для концептуального обоснования парадигмы может быть интересна мысль Т. Н. Соловей и Д. С. Ивановой, которые подчеркивают, что при преимущественной доле количественных показателей пользователем отчетности является государство, а наличие качественных показателей предполагает, что ключевыми пользователями являются покупатели, инвесторы, сотрудники и т. д. [24].

Общеизвестно, что в основу информационной парадигмы положено информационное событие, а поскольку стоимость информации не должна превышать затрат на ее получение, то всякая потеря информации должна приносить большие убытки, чем стоимость потерянных данных.

Необходимо отметить, что все парадигмы находятся в тесной взаимосвязи. Однако изменения в экономике, ее глобализация, стремление к защищенности все более настойчиво провоцируют развитие именно определенной, с большей конкретикой парадигмы.

При проведении данного исследования ценностные выборки были реализованы на основе изучения и анализа отчетности 150 компаний, осуществляющих различные виды деятельности (торговля, производство, сфера услуг и др.). Выявлено, что преимущественно называются от трех до семи ценностей, но встречаются и отдельные представители, которые отмечают для себя одну ценность, и такие, кто называют до десяти ценностных оснований своего развития.

Понимания ценности в разных организациях достаточно разнообразны, например в компании «Металлоинвест» под ними подразумевают развитие персонала, социальную и экологическую ответственность; компания BMW заявляет в качестве одной из ключевых ценностей экологическую эффективность; в отчетности ПАО «Лукойл» собственными ценностями признаются экология и технология.

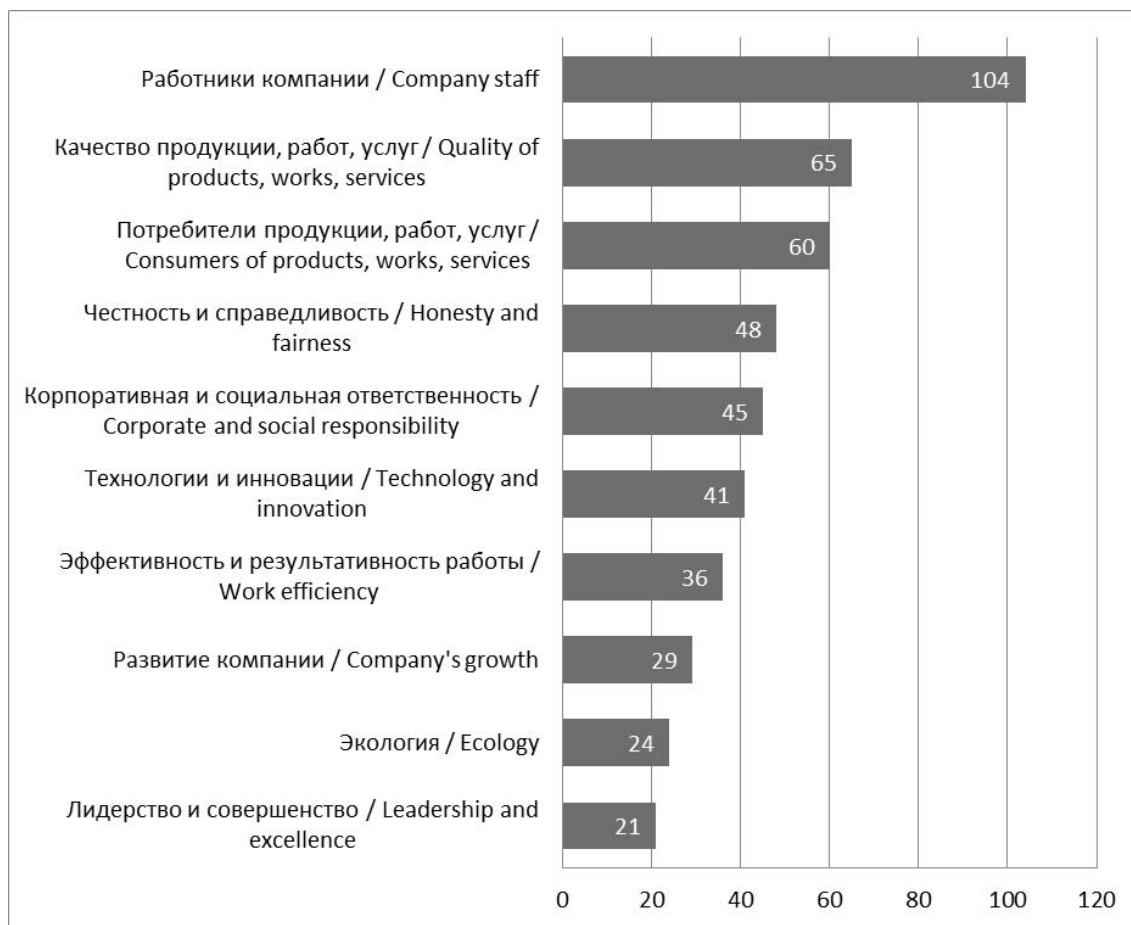


Рис. / Fig. Распределение ценностей по компаниям / Distribution of values by company

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

Исходя из того, что компании практически все же более или менее одинаково трактуют одни и те же ценности, была произведена их группировка по смысловому признаку с выделением наиболее распространенных (популярных).

Осмысление зарождающейся парадигмы строится на том, что теория учета и отчетности должна служить инструментом поддержки жизнеобеспечения на всех уровнях: индивид — компания — мировое сообщество. Для этого на основе результатов проведенного исследования отчетности компаний были проанализированы их ценности и выделены наиболее популярные из них по смысловому содержанию. Построенный по признаку «частота встречи» рейтинг ценностей представлен в табл. 2.

Компании, из числа исследованных, иногда определяют свои ценности только в плоскости одного основания, например «Развитие компании»; часть других обозначают свои предпочтения описательным способом. Например, Citibank определяет свои основания развития так: «Мы стремимся заслу-

живать и сохранять доверие общества благодаря нашей приверженности самым высоким этическим стандартам. Мы просим наших коллег следовать ответственному подходу в принятии решений — проверять все наши решения с помощью трех тестовых вопросов: отвечают ли наши решения интересам клиентов, создают ли они экономическую ценность, являются ли решения ответственными и взвешенными. Соблюдая эти условия, мы оказываем положительное влияние на финансовую и социальную жизнь общества и демонстрируем возможности глобального банка»².

Распределение ценностей по компаниям представлено на рисунке.

Результаты анализа свидетельствуют о том, что большинство компаний на первое место среди своих ценностей ставят работников — 104 компании из 150, а вот качество продукции как ценность была

² Официальный сайт Citibank. URL: <https://www.citibank.ru/russia/main/rus/home.htm> (дата обращения: 16.04.2021).

Таблица 3 / Table 3

Система ценностей личности (по Альфреду Адлеру) / The system of personal values (by Alfred Adler)

Физические ценности / Physical values	Эмоциональные ценности / Emotional values	Интеллектуальные ценности / Intellectual values
Ремесленная деятельность / Handicraft activities	Ответственность / Responsibility	Обучение / Training
Комфорт / Comfort	Эмоциональное постоянство / Emotional constancy	Творчество / Creation
Занятия спортом / Sports activities	Престиж / Prestige	Мудрость / Wisdom
Богатство / Wealth	Состязательность / Competitiveness	Сложность / Complexity
Внешний вид / Appearance	Религия / Religion	Принятие решений / Making decisions
Здоровье / Health	Безопасность / Safety	Умение абстрагироваться / Ability to abstract
Отпуск / Vacation	Доверие / Trust	Независимость / Independence
Условия работы / Working conditions	Интимные отношения / Intimate relationship	Совершенствование / Improvement
Сила / Force	Любовь / Love	Плановость / Planning
Проявление активности / Manifestation of activity	Дружелюбие / Friendliness	Чтение / Reading
Путешествия / Travels	Страсть / Passion	Общение / Communication
Привлекательность / Attractiveness	Открытость / Openness	Разум / Mind
Финансовая безопасность / Financial security	Отдача, помощь / Giving back, helping	Точность / Accuracy

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

названа всего лишь 65 компаниями. Предпоследнюю позицию в рейтинге ценностей занимает экология — ее обозначили только 24 компании из 150.

Ценности, имеющие личностный характер, имеются у любого индивида, и они включают как общечеловеческие ценности, важные для всех людей, так и уникальные, характерные только для данного индивида, а также групповые, которые объединяют его с определенной категорией людей.

Одна из классификаций жизненных ценностей, встретившаяся в ходе проведения исследования [25] и дополненная оригинальными авторскими данными, приведена в *табл. 3*.

Научные исследования показали, что развитие общества можно определить двумя фазами эволюции человеческой системы, которые отражены в соответствующих научных моделях — теории ее развития:

- первая парадигма — между производством и потреблением существует непосредственная связь;

- вторая парадигма — между производством и потреблением связь опосредована.

Другой научный результат касается определения и состава общемировых ценностей как предвестников формирования новой парадигмы. Можно с полной достоверностью утверждать, что ими являются:

- обеспечение здорового образа жизни и содействие благополучию для всех в любом возрасте;
- содействие неуклонному, всеохватному и устойчивому экономическому росту;
- содействие полной и производительной занятости и достойной работе для всех;
- принятие неотложных и срочных мер по борьбе с изменением климата и его последствиями.

Поиск совпадения ценностей (для личности, компании, мирового сообщества), которые являются фундаментальной основой для формирования теории жизнеобеспечения, привел к результатам, представленным в *табл. 4*.

Совпадение ценностей означает заинтересованность стейкхолдеров в информации о реали-

Таблица 4 / Table 4

**Ценностные основания развития новой парадигмы /
The value foundations of the development of a new paradigm**

Общемировые ценности / Global values	Ценности компании / Company values	Ценности личности / Personal values
Содействие неуклонному, всеохватному и устойчивому экономическому росту / Promoting sustained, inclusive and sustainable economic growth	Качество продукции, работ, услуг; эффективность и результативность работы; технологии и инновации; развитие компании; лидерство и совершенство / The quality of products, works, services; efficiency and effectiveness of work; technology and innovation; development of the company; leadership and excellence	Комфорт развития; богатство; отдых / Development comfort; wealth; relaxation
Содействие полной и производительной занятости и достойной работы для всех / Promoting full and productive employment and decent work for everyone	Работники компании; корпоративная и социальная ответственность / Company employees; corporate and social responsibility	Финансовая безопасность; условия работы / Financial security; working conditions
Обеспечение здорового образа жизни и содействие благополучию для всех в любом возрасте, принятие срочных мер по борьбе с изменением климата и его последствиями / Ensuring healthy lifestyles and promoting well-being for all at all ages, taking urgent action to combat climate change and its impacts	Экология / Ecology	Здоровье; комфорт среды обитания / Health; living environment comfort

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

зации компаниями жизненно важных потребностей. В значительной степени такая информация содержится в виде нефинансовых показателей. Причем существуют прямые и обратные связи между нефинансовой информацией и финансовой. Соответственно, задачей компании становится ясное и понятное (насколько это возможно) раскрытие информации в своей отчетности о том, какие ее собственные ценности достигнуты, как это достижение осуществлялось и как они взаимодействуют с общемировыми и личными ценностями. В рамках новой парадигмы эта задача становится главной и от результатов ее выполнения зависят жизнедеятельность/жизнеобеспечение не только компании, но также отдельных ее членов и общества в целом.

Практически каждый индивид прямо или косвенно нуждается в фактах, содержащихся в показателях нефинансовой отчетности, так как они затрагивают важные стороны и его жизни: неблагоприятная информация создает проблемы в жизнедеятельности индивида, и, наоборот, благоприятная позволяет ему комфортно продолжать осуществлять свою жизнедеятельность.

Забота о безопасности сотрудников компании, социальная поддержка, принятые предупредительные и текущие меры должны найти отражение в показателях нефинансовой отчетности, либо компания должна представить отчетность в расширенном формате с надлежащими разъяснениями.

Одновременно с этим образуются общемировые ценности, которые порождают начало кристаллизации новой учетной парадигмы. Ее появление отражает интересы компании, стейкхолдеров, мирового сообщества, находящиеся на «территории» экологии, социального обеспечения и эффективной деятельности, способствуя свободной реализации их основных ценностей, лежащих в основе жизнеобеспечения. Предлагаемая идея, по мнению авторов проведенного исследования, обоснованно увязывает финансовую отчетность с нефинансовой и ясно показывает не только перспективы для первой, но даже аргументирует состав показателей второй.

ВЫВОДЫ

Активность, проявляемая в последнее время в научном сообществе относительно парадигмы бухгалтерского учета и отчетности, свидетельствует

об устойчивом интересе к решению этого вопроса. Поиски «возле» устоявшейся парадигмы, т. е. в одной и той же плоскости, до сих пор не давали значимых результатов, поэтому необходимо эту плоскость поиска менять, выходить на уровень ценностей, искать наиболее значимые жизнеобеспечивающие решения для всех стейкхолдеров.

Вопросы значимости бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время подвергаются сомнению, и предназначение действующей парадигмы, обеспечивающей формирование полезной информации, которая должна иметь стоимость, только частично удовлетворяет современным вызовам. Генерируемая парадигма предполагает формирование информации, отражающей условия жизнеобеспечения компании и стейкхолдеров. Это свя-

зано с возможностью разработки нового ценностно ориентированного представления жизнеобеспечения для учетной сферы. Авторы полагают, что для поиска критических точек новой парадигмы и ее смыслового и содержательного оформления необходимо объединить усилия всех заинтересованных сторон, провести дополнительные исследования, используя все многообразие вариантов гипотез и задач. Представленная работа, являющаяся попыткой реализовать осознание и принятие нового концептуального смысла, цели, задач и действенного пространства бухгалтерского учета, должна найти не только научное продолжение, но и ее результаты должны быть использованы при подготовке новых нормативных документов в плане совершенствования бухгалтерского учета и отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мельник М. В. Новый виток развития учетно-контрольных и аналитических процессов в цифровой экономике. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(1):96–100.
2. Сидорова М. И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;273(27):18–25.
3. Вахрушина М. А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;25(319):38–46.
4. Кун Т. Структура научных революций. *Исследователь*. 2010;(1–2):46–60.
5. Каморджанова Н. А. Цифровая экономика: изменение парадигмы бухгалтерского учета. Мат. XII междунар. науч. конф. студентов, аспирантов, преподавателей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (11 октября 2017 г., Санкт-Петербург). СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет; 2017:31–36.
6. Соколов Я. В. Три парадигмы двойной бухгалтерии. *Бухгалтерский учет*. 2005;(15):49–53.
7. Пятов М. Л. Корпоративная отчетность на пути от эпохи доверия к времени дилетантизма. *Вестник НГУЭУ*. 2018;(1):30–48.
8. Бульга Р. Новая парадигма внешней отчетности организации, основанная на концепции интеллектуального капитала. *РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. 2012;(1):626–631.
9. Ефимова О. В. Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход. *Экономический анализ: теория и практика*. 2013;348(45):41–50.
10. Хоружий Л. И. Концептуальные основы формирования публичной нефинансовой отчетности. *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*. 2017;(8):7–21.
11. Крылов Д. Б. Использование представлений о парадигме в российской бухгалтерской науке. *Финансовый журнал*. 2019;47(1):101–109. DOI: 10.31107/2075–1990–2019–1–101–109
12. Дружиловская Т. Ю. Теоретические и практические аспекты трансформации финансовой отчетности. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2019;469(13):2–10.
13. Харин А. Г. Принципы интеграции финансовой и нефинансовой отчетности как основа системы ценностно-ориентированного управления компанией. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2013;186(48):9–16.
14. Баранов П. П., Шапошников А. А. Поиск контуров и координат бухгалтерского учета на карте науки: опыт первых теоретиков бухгалтерии. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(10):561–584. DOI: 10.24891/ia.21.5.561
15. Жильцова Ю. В., Кемаева С. А., Козменкова С. В., Маслова Т. С. Формирование современной парадигмы аудита как прикладной науки. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(17):1037–1049. DOI: 10.24891/ia.21.9.1037

16. Рожнова О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(2):26–35. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
17. Ивашкевич В.Б. О парадигме в учетной науке. *Вестник профессионального бухгалтера*. 2015;(1):42–48.
18. Лесина Т.В., Тютин Д.В. Развитие методик оценки эффективности и результативности в управлении качеством медицинской помощи. *Вестник евразийской науки*. 2020;12(2):1–8.
19. Lew B. *New accounting for the new economy*. New York: Stern School of Business; 2000. 27 p.
20. Рожнова О.В., Лесина Т.В. Парадигма жизнеобеспечения — новая идея развития учета и отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(2):24–37. DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–2–24–37
21. Tschopp D., Huefner R.J. Comparing the evolution of CSR reporting to that of financial reporting. *Journal of Business Ethics*. 2015;(127):565–577. DOI: 10.1007/s10551–014–2054–6
22. Gray S.J., Shaw J.C., McSweeney L. Accounting standards and multinational corporations. *Journal of International Business Studies*. 1981;(12):121–136. DOI: 10.1057/palgrave.jibs.8490574
23. Porter M.E., Kramer M.R. Creating shared value. *Harvard Business Review*. 2011;89(1):2–17.
24. Соловей Т.Н., Иванова Д.С. Нефинансовая отчетность предприятий СССР: актуальность в условиях современной экономики. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(10):1162–1181. DOI 10.24891/ia.23.10.1162
25. Соколова Э.А. Психологические проблемы в исследованиях Альфреда Адлера. *Вестник ЮУрГППУ*. 2016;(7):156–162.

REFERENCES

1. Mel'nik M.V. A new stage in the development of accounting, control and analytical processes in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(1):96–100. (In Russ.).
2. Sidorova M.I. On the issue of accounting paradigms. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;273(27):18–25. (In Russ.).
3. Vakhrushina M.A. The paradigm of accounting and reporting in the global economy: Problems of Russia and ways to solve them. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;25(319):38–46. (In Russ.).
4. Kuhn T. The structure of scientific revolutions. *Issledovatel' = Researcher*. 2010;(1–2):46–60. (In Russ.).
5. Kamordzhanova N.A. Digital economy: Changing the accounting paradigm. In: Proc. 7th Intern. Sci. Conf. of students, postgraduates, teachers “Accounting, analysis and audit: History, modernity and prospects of development” (October 11, 2017, St. Petersburg). Saint Petersburg: Saint Petersburg State University of Economics; 2017:31–36. (In Russ.).
6. Sokolov Ya.V. Three paradigms of double accounting. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2005;(15):49–53. (In Russ.).
7. Pyatov M.L. Corporate reporting on the way from the era of trust to the time of dilettantism. *Vestnik NGUEU = Bulletin of the NSUEM*. 2018;(1):30–48. (In Russ.).
8. Bulyga R. New paradigm of external reporting of the organization, based on the concept of intellectual capital. *RISK: resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsya = RISK: Resources, Information, Supply, Competition*. 2012;(1):626–631. (In Russ.).
9. Efimova O.V. Analysis of the company's sustainable development: A stakeholder approach. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2013;348(45):41–50. (In Russ.).
10. Khoruzhii L.I. Conceptual foundations of the public non-financial reporting. *Bukhgalterskii uchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*. 2017;(8):7–21. (In Russ.).
11. Krylov D.B. The use of ideas about the paradigm in the Russian accounting science. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*. 2019;47(1):101–109. (In Russ.). DOI: 10.31107/2075–1990–2019–1–101–109
12. Druzhilovskaya T. Yu. Theoretical and practical aspects of the transformation of financial statements. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budget and Non-Profit Organizations*. 2019;469(13):2–10. (In Russ.).
13. Kharin A.G. Principles of integration of financial and non-financial reporting as the basis of the system of value-oriented management of the company. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Problems and Solutions*. 2013;186(48):9–16. (In Russ.).

14. Baranov P.P., Shaposhnikov A.A. Search for contours and coordinates of accounting on the map of science: The experience of the first accounting theorists. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;21(10):561–584. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.21.5.561
15. Zhil'tsova Yu.V., Kemaeva S.A., Kozmenkova S.V., Maslova T.S. Formation of the modern audit paradigm as an applied science. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;21(17):1037–1049. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.21.9.1037
16. Rozhnova O.V. Modern trends in the development of financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
17. Ivashkevich V.B. On the paradigm in accounting science. *Vestnik professional'nogo bukhgaltera = Bulletin of the Professional Accountant*. 2015;(1):42–48. (In Russ.).
18. Lesina T.V., Tyutin D.V. Development of methods for evaluating efficiency and effectiveness in quality management of medical care. *Vestnik evraziiskoi nauki = The Eurasian Scientific Journal*. 2020;12(2):1–8. (In Russ.).
19. Lew B. *New accounting for the new economy*. New York: Stern School of Business; 2000. 27 p.
20. Rozhnova O.V., Lesina T.V. Life support paradigm — a new idea for the development of accounting and reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(2):24–37. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–2–24–37
21. Tschopp D., Huefner R.J. Comparing the evolution of CSR reporting to that of financial reporting. *Journal of Business Ethics*. 2015;(127):565–577. DOI: 10.1007/s10551–014–2054–6
22. Gray S.J., Shaw J.C., McSweeney L. Accounting standards and multinational corporations. *Journal of International Business Studies*. 1981;(12):121–136. DOI: 10.1057/palgrave.jibs.8490574
23. Porter M.E., Kramer M.R. Creating shared value. *Harvard Business Review*. 2011;89(1):2–17.
24. Solovei T.N., Ivanova D.S. Nonfinancial reporting of enterprises of the USSR: Relevance in the conditions of modern economy. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;23(10):1162–1181. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.10.1162
25. Sokolova E.A. Psychological problems in the studies of Alfred Adler. *Vestnik YuUrGGPU = Bulletin of SUSHPU*. 2016;(7):156–162. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия
rognova@mail.ru

Татьяна Викторовна Лесина — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансового менеджмента, Калужский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Калуга, Россия
lesina@klg.ranepa.ru

ABOUT THE AUTHORS

O'lg'a V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Accounting, Financial University, Moscow, Russia
rognova@mail.ru

Tat'yana V. Lesina — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Financial Management, Kaluga Branch of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Kaluga, Russia
lesina@klg.ranepa.ru

Статья поступила в редакцию 09.02.2021; после рецензирования 25.03.2021; принята к публикации 05.05.2021. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 09.02.2021; revised on 25.03.2021 and accepted for publication on 05.05.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-17-30
УДК 657.1(045)
JEL J31, J33

К вопросу совершенствования оплаты труда в бюджетных организациях Республики Казахстан

С.К. Байдыбекова

Жетысуский университет имени Ильяса Жансугурова, Талдыкорган, Республика Казахстан
<https://orcid.org/0000-0002-7974-1236>

АННОТАЦИЯ

Бюджетные организации создаются органами государственной власти и относятся к некоммерческим, деятельность которых связана с оказанием различных видов услуг за счет средств государственного бюджета на основе планов финансирования вышестоящими организациями. Основной задачей бюджетных организаций является реализация имеющих некоммерческий характер социально-культурных, управленческих, научно-технических проектов, которые финансируются государственным бюджетом. В статье отражены особенности ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях и проведен анализ исполнения индивидуального плана финансирования, вертикальный анализ заработной платы основных сотрудников предприятия, анализ качественного и количественного состава работников, а также движения работников на примере бюджетной организации. Основной целью исследования явилось выявление особенностей учета и анализа заработной платы в бюджетных организациях. Для поставленной достижения цели были поставлены задачи: определить степень обеспеченности бюджетной организации высококвалифицированными специалистами; рациональность и эффективность использования кадрового потенциала организации; выявить актуальные проблемы в области учета труда и анализа заработной платы; определить основные пути совершенствования учетных процессов и повышения эффективности использования трудовых ресурсов в бюджетных организациях. При проведении исследования использованы различные методы анализа: сравнительный и статистический; метод структурного анализа. В условиях глобализации экономики эффективное и рациональное использование кадров оказывает непосредственное влияние на благосостояние народа, производительность труда работников предприятий всех форм собственности, в том числе и в бюджетных организациях. В статье предложена методика определения оценки эффективности деятельности трудовых ресурсов в рамках каждого структурного подразделения, а также по каждому сотруднику персонально путем применения таких методов как анкетирование, тестирование, оценочное интервью и др. Проблемы учета и анализа на предприятиях в условиях международных стандартов финансовой отчетности в настоящее время являются актуальными, в связи с чем необходимо проводить дальнейшую работу по совершенствованию организации учета и анализа заработной платы в бюджетных организациях.

Ключевые слова: заработная плата; финансирование; производительность труда; подпрограмма; спецификация; экономическая эффективность; трудовые ресурсы; бюджетный учет

Для цитирования: Байдыбекова С.К. К вопросу совершенствования оплаты труда в бюджетных организациях Республики Казахстан. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):17-30. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-17-30

ORIGINAL PAPER

On the Issue of Improving Remuneration System in Budget Organizations of the Republic of Kazakhstan

S.K. Baidybekova

Zhetysu University named after I. Zhansugurov, Talldykorgan, Republic of Kazakhstan
<https://orcid.org/0000-0002-7974-1236>

ABSTRACT

Budget organizations are created by public authorities, they are non-profit organizations whose activities are related to the provision of various types of services. They are financed by the state budget on the basis of financing plans of higher-level organizations. The main goal of budget organizations is the implementation of socio-cultural, managerial,

© Байдыбекова С.К., 2021

scientific and technical projects, non-commercial in nature, which and funded by the state budget. The article describes the peculiarities of accounting in budget organizations and analyzes the implementation of an individual financing plan, provides a vertical analysis of the remuneration of key staff of an enterprise, along with the analysis of the number and quality of the staff and its movement in a budget organization. The purpose of the research is to determine the features of accounting and analysis of wages and salaries in budget organizations. To achieve this goal, the tasks were set to determine, on the basis of the analysis, the degree of supply of high-qualified specialists in budget organization; if an organization's human resources are used effectively and efficiently; to identify the urgent problems in labor accounting and analysis of wages; to develop the main ways to improve accounting processes and increase the efficiency of the use of labor resources in budget organizations. Various research methods were used such as comparative, statistical methods and a structural analysis. In the context of globalization of the economy, the effective and rational use of personnel has a direct impact on the well-being of the people, labor productivity of employees of enterprises of all forms of ownership, including budget organizations. The article proposes the methodology to assess the effectiveness of labor resources within each structural unit, as well as for each employee personally by applying such methods as questioning, testing, appraisal interviews and others. The problems of accounting and analysis at enterprises in the context of international financial reporting standards are currently relevant, consequently it is necessary to work further to improve the organization of accounting and analysis of staff remuneration in budget organizations.

Keywords: salary; financing; labor productivity; subprogram; specification; economic efficiency; labor resources; budget accounting

For citation: Baidybekova S.K. On the issue of improving remuneration system in budget organizations of the Republic of Kazakhstan. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):17-30. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-17-30

ВВЕДЕНИЕ

Вопросы учета и анализа заработной платы всегда были и будут актуальны для самых различных организаций. Проблемы бухгалтерского учета в бюджетных организациях, а также основные пути совершенствования бюджетного учета и отчетности рассмотрены в работах ведущих ученых-экономистов: Т.В. Антиповой, В.В. Бурцева, Е.И. Александровой, Л.П. Воробьевой, Т.Б. Жарылгасовой, В.Н. Скрипка и др., однако на сегодняшний день эти существующие проблемы в бюджетных организациях пока так и не нашли окончательного решения.

Деятельность бюджетных организаций имеет специфическое отражение при ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности, причем особенность проявляется в том, что ее финансирование осуществляется республиканскими, областными и районными бюджетами. Основной функцией управления бюджетом является качественное и эффективное планирование бюджета на уровне государства в целом, а также на уровне областей, районов, регионов и предприятий. Для эффективной деятельности бюджетной организации необходимо четко налаженное правильное планирование поступления и расходов бюджета [1].

При рациональном и эффективном ведении учета и отчетности немаловажную роль играет потенциал предприятия, в состав которой входят основные средства, нематериальные активы, трудовые ресурсы.

Одним из основных составляющих потенциала предприятия являются работники — трудовые ресурсы, преимущественно единственным заработком которых служит государственная оплата труда. По мере того, насколько она будет гарантирована и дифференцирована, зависит производительность труда и работоспособность кадровых ресурсов, а значит, и качество конечных результатов бюджетных программ. В связи с этим при составлении бюджетных программ неотъемлемым пунктом является расчет оплаты труда как одной из основных и важнейших статей затрат [2].

ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ ОПЛАТЫ ТРУДА

В статье проведен анализ исполнения расходов по заработной плате на примере предприятия — Департамента.

Основным экономическим показателем, характеризующим финансовое состояние предприятия, является экономическая эффективность деятельности бюджетной организации. В силу особенностей ее деятельности для определения эффективности работы организации необходимо проведение анализа освоения и использования бюджетных средств, выделяемых бюджетом, включающего такие мероприятия, как:

- установление роли и удельного веса оплаты труда в структуре общих и расходов по содержанию Департамента;

- изучение использования фонда оплаты труда;
- определение основных факторов, влияющих на формирование фонда оплаты труда;
- определение размеров и динамики заработной платы работников, в том числе средней, в контексте бюджетного процесса.

Заработная плата является одним из основных обязательств организации перед сотрудниками за выполненный объем работы, оказанные услуги и занимает значительный удельный вес в структуре расходов Департамента, в связи с чем одна из задач анализа состоит в определении доли заработной платы в общей структуре затрат организации [3].

Как известно, при составлении бюджетов с целью обеспечения сопоставимости показателей всех уровней бюджетной системы используется бюджетная классификация. В Республике Казахстан принята Единая бюджетная классификация, включающая в себя¹:

- классификацию поступлений бюджета;
- функциональную классификацию расходов бюджета;
- экономическую классификацию расходов бюджета.

Все расходы бюджетной организации распределяются согласно бюджетной классификации. Суммы и размеры заработной платы сотрудников закладываются в годовой бюджет организации, и она выплачивается сотрудникам в пределах тех сумм, которые были утверждены индивидуальными планами финансирования на текущий финансовый год.

В индивидуальных планах финансирования (ИПФ) анализируемого Департамента содержатся сведения об его обязательствах и платежах по программам согласно Правилам исполнения бюджета и его кассового обслуживания, которые основаны на спецификациях, аккумулирующих денежные средства. Реализация функций и задач Департамента осуществляется в рамках четырех программ:

- услуги по реализации государственной политики на местном уровне — 001;
- разработка комплексных схем градостроительного развития и генеральных планов населенных пунктов — 002;
- создание информационных систем — 003;
- капитальные расходы государственного органа — 004.

Для проведения анализа за основу взяты следующие данные: сумма расходов на текущий год составляет 1 470 312 тыс. тенге; при этом, наибольший удельный вес их, равный 66%, приходится на программу 002 по реализации основной деятельности; расходы по программе 002, в рамках которой отражены специфики расходов на содержание Департамента, составляют 31%.

Индивидуальный план финансирования по платежам основной программы 001 представляет собой две подпрограммы — 011 и 015.

Подпрограмма 011 включает расходы учреждения за счет средств республиканского бюджета, а подпрограмма 135 — за счет средств местного бюджета.

В индивидуальном плане финансирования по платежам в программах выделяются следующие статьи:

- 131 — оплата труда технического персонала;
- 135 — взносы работодателей на оплату труда технического персонала;
- 111 — оплата труда;
- 113 — компенсационные выплаты;
- 121 — социальный налог;
- 122 — социальные отчисления;
- 124 — перечисления в фонд обязательного медицинского страхования (ОСМС);
- 149 — приобретение прочих запасов;
- 151 — оплата коммунальных услуг;
- 152 — оплата услуг и работ и другие [4].

Расходы по оплате труда включаются в состав программы 001 в пределах сумм, утвержденных индивидуальным планом финансирования по платежам на 2019 г., их структура отображена в *табл. 1*.

В индивидуальном плане финансирования бюджетной организации отражаются программы, подпрограммы, а также специфика (т.е. статьи) расходов. По данным *табл. 1* видно, что расходы по заработной плате по статьям 111 и 131 в структуре программы по реализации государственной политики на местном уровне занимают значительный удельный вес.

Если посмотреть данные расходов конкретно по отдельным статьям, можно сделать вывод, что по статье 111 согласно индивидуальному финансовому плану расходы на заработную плату основных штатных сотрудников в 2019 г. из республиканского бюджета составили 528,0 тыс. тенге, а из местного бюджета — 22 107,0 тыс. тенге.

По статье 135 отражаются расходы организации по заработной плате, начисленной техническому

¹ Жуклинец И. И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. Учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт; 2019. 504 с.

Таблица 1 / Table 1

Индивидуальный план финансирования по платежам программы 001 на 2019 г. (за I квартал) /
An individual plan to finance payments of the 001 program for 2019 (for the first quarter)

№ п/п	Про- грамма / Program	Подпро- грамма / Subprogram	Статья / Item	Наименование статьи расходов / Expense item	Финансо- вый план на год, тыс. тенге / Financial plan for the year, thousand tenge	План по месяцам, тыс. тен- ге / Monthly plan, thousand tenge		
						Январь / January	Фев- раль / February	Март / March
1				Расходы Департамента / Department expenses	1 470 312,0	2599,0	3716,0	54 975,0
2	001			Услуги по реализации государственной политики на местном уровне / Public policy implementation services at the local level	46 435,0	2599,0	3716,0	4574,0
3		011		За счет средств республиканского бюджета (РБ) / At the expense of the republican budget (RB)	528,0	44,0	50,0	67,0
4			131	Оплата труда технического персонала / Remuneration of technical personnel	480,0	40,0	45,0	60,0
5			135	Взносы работодателей на оплату труда технического персонала / Employers' contributions to the remuneration of technical personnel	48,0	4,0	5,0	7,0
6		015		За счет средств местного бюджета / At the expense of the local budget	45 907,0	2555,0	3666,0	4507,0
7			111	Оплата труда / Remuneration of labor	22 107,0	1800,0	1800,0	1800,0
8			113	Компенсационные выплаты / Compensation payments	3685,0		290,0	
9			121	Социальный налог / Social tax	1194,0	100,0	100,0	100,0
10			122	Социальные отчисления / Social contributions	696,0	58,0	58,0	58,0
11			124	Перечисления в фонд обязательного медицинского страхования (ОСМС) / Transfers to the Mandatory Medical Insurance Fund (МНИ)	332,0	28,0	28,0	28,0
12			131	Оплата труда технического персонала / Remuneration of technical personnel	1424,0	118,0	125,0	122,0
13			135	Взносы работодателей на оплату труда технического персонала / Employers' contributions to remunerate technical personnel	143,0	12,0	13,0	13,0
14			149	Приобретение прочих запасов / Acquisition of other inventory	3780,0		305,0	800,0
15			151	Оплата коммунальных услуг / Utilities Payment	3767,0	151,0	439,0	386,0
16			152	Оплата услуг связи / Communication expenses	1730,0	100,0	120,0	250,0
17			159	Оплата прочих услуг и работ / Payment for other services and work	2987,0	38,0	88,0	500,0
18			161	Командировки и служебные разъезды внутри страны / Business and official trips within the country	4062,0	150,0	300,0	450

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

Таблица 2 / Table 2

**Вертикальный анализ программы 001 Департамента на 2019 г. /
Vertical analysis of the Department's 001 program for 2019**

№ п/п	Подпрограмма / Subprogram	Статья / Item	Наименование расходов / Wxpende items	Финансовый план на год / Financial plan for the year	
				тыс. тенге / thousand tenge	%
	001		Услуги по реализации государственной политики на местном уровне / Public policy implementation services at the local level	46 435,0	100
1	011		За счет средств республиканского бюджета (РБ) / At the expense of the republican budget (RB)	528,0	1
2		131	Оплата труда технического персонала / Remuneration of technical personnel	480,0	1
3		135	Взносы работодателей на оплату труда технического персонала / Employers' contributions to remunerate technical personnel	48,0	0
4	015		За счет средств местного бюджета / At the expense of the local budget	45 907,0	99
5		111	Оплата труда / Labor expenses	22 107,0	48
6		113	Компенсационные выплаты / Compensation payments	3 685,0	8
7		121	Социальный налог / Social tax	1 194,0	3
8		122	Социальные отчисления / Social contributions	696,0	1
9		124	Обязательное социальное медицинское страхование (ОСМС) / Mandatory social health insurance (MHI)	332,0	1
10		131	Оплата труда технического персонала / Remuneration of technical personnel	1 424,0	3
11		135	Взносы работодателей на оплату труда технического персонала / Employer contributions to remunerate technical personnel	143,0	0
12		149	Приобретение прочих запасов / Acquisition of other inventory	3 780,0	8
13		151	Оплата коммунальных услуг / Utilities expenses	3 767,0	8
14		152	Оплата услуг связи / Communication expenses	1 730,0	4
15		159	Оплата прочих услуг и работ / Payment for other services and work	2 987,0	6
16		161	Командировки и служебные разъезды внутри страны / Business and official trips within the country	4 062,0	9

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

персоналу: по финансовому плану расходы на 2019 г. составили 480,0 тыс. тенге, из местного бюджета — 1424,0 тыс. тенге.

В бюджетных организациях расходы на приобретение прочих запасов, компенсационных выплат, оплата коммунальных услуг и услуг связи, командировочные расходы и прочие расходы включается в расходы местного бюджета. Заметим, что размер компенсационных выплат на 2019 г. из местного бюджета равен 3 685,0 тыс. тенге.

В табл. 2 приведены результаты вертикального анализа структуры по каждой статье Департамента на 2019 г.: услуги по реализации государственной политики на местном уровне составили 46 435,0 тыс. тенге; расходы по оплате труда сотрудников за счет местного бюджета — 22 107,0 тыс. тенге.

В табл. 3 представлен вертикальный анализ по статьям программ Департамента на I квартал 2019 г. с разбивкой по месяцам.

Таблица 3 / Table 3

Вертикальный анализ специфик программы 001 Департамента, I квартал 2019 г. /
Vertical analysis of the special features of the Department's 001 program, first quarter of 2019

Специфика / Specificity	Наименование расходов / Name of expenses	План на I квартал, тыс. тенге / удельный вес / Plan for the first quarter, thousand tenge / specific weight					
		Январь / January		Февраль / February		Март / March	
		Абсолютные / Absolute	%	Абсолютные / Absolute	%	Абсолютные / Absolute	%
011	За счет средств республиканского бюджета (РБ) / At the expense of the republican budget (RB)	44,0	8	50,0	9	67,0	13
131	Оплата труда технического персонала / Remuneration of technical personnel	40,0	8	45,0	9	60,0	13
135	Взносы работодателей на оплату труда технического персонала / Employers' contributions to remunerate technical personnel	4,0	8	5,0	10	7,0	15
015	За счет средств местного бюджета (МБ) / At the expense of the local budget (LB)	2555,0	6	3666,0	8	4507,0	10
111	Оплата труда / Remuneration of labor	1800,0	8	1800,0	8	1800,0	8
113	Компенсационные выплаты / Compensation payments	–	–	290,0	8	–	–
121	Социальный налог / Social tax	100,0	8	100,0	8	100,0	8
122	Социальные отчисления / Social contributions	58,0	8	58,0	8	58,0	8
124	Обязательное социальное медицинское страхование (ОСМС) / Mandatory social health insurance (MHI)	28,0	8	28,0	8	28,0	8
131	Оплата труда технического персонала / Remuneration of technical personnel	118,0	8	125,0	9	122,0	9
135	Взносы работодателей на оплату труда технического персонала / Employer contributions to remunerate technical personnel	12,0	8	13,0	9	13,0	9
149	Приобретение прочих запасов / Acquisition of other inventory	–	–	305,0	8	800,0	21
151	Оплата коммунальных услуг / Utilities expenses	151,0	4	439,0	12	386,0	10
152	Оплата услуг связи / Communication expenses	100,0	6	120,0	7	250,0	14
159	Оплата прочих услуг и работ / Payment for other services and work	38,0	1	88,0	3	500,0	17
161	Командировки и служебные разъезды внутри страны / Business and official trips within the country	150,0	4	300,0	7	450,0	11

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

Таблица 4 / Table 4

**Вертикальный анализ заработной платы основных сотрудников Департамента за март 2019 г. /
Vertical analysis of the salary of the key staff of the Department in March 2019**

№ п/п	Должность / Position	Оклад, тенге / Salary, tenge	%
1	Руководитель / Head	224 044	12
2	Заместитель руководителя / Deputy Head	210 771	12
Административно-правовой отдел / Administrative and Legal Department			
3	Руководитель отдела – главный бухгалтер / Head of the Department – Chief Accountant	146 531	8
4	Главный специалист – юрист / Chief Specialist – Lawyer	95 741	5
5	Главный специалист / Chief Specialist	104 943	6
Отдел генеральных планов и застройки территорий / Department of General Plans and Development of Territories			
6	Руководитель отдела / Head of the Department	223 347	12
7	Главный специалист / Chief Specialist	99 998	5
8	Ведущий специалист / Leading Specialist	79 106	4
Отдел мониторинга и информационного обеспечения градостроительной деятельности / Department of Monitoring and Information Support of Urban Development Activities			
9	Руководитель отдела / Head of the Department	141 576	8
10	Главный специалист / Chief Specialist	91 670	5
11	Ведущий специалист / Leading Specialist	86 538	5
Отдел архитектурно-планировочного задания, согласования и экспертизы проектов / Department of architectural and planning tasks, coordination and expertise of projects			
12	Руководитель отдела / Head of the Department	126 534	7
13	Главный специалист / Chief Specialist	95 741	5
14	Главный специалист – главный художник / Chief Specialist – Chief Artist	99 998	5
Итого / Total		1 826 518	100

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

По данным *табл. 2 и 3* можно сделать вывод, что расходы заработной платы по таким статьям, как 111 и 131 (республиканский бюджет и местный бюджет), составляют значительный удельный вес — 52%, т.е. в услугах по реализации государственной политики на республиканском и местном уровне преобладают именно расходы по оплате труда. Фонд оплаты труда Департамента на текущий финансовый год по спецификам с 111 по 135, включая 135, составил 34 717 тыс. тенге.

Данные проведенного анализа позволяют сделать вывод, что в фонде оплаты труда Департамента наибольшую долю имеет специфика (статья)

с шифром 111 — оплата труда, складывающаяся из сумм ежемесячного оклада всех сотрудников согласно штатному расписанию, причем за март текущего года было освоено 8% фонда оплаты труда по заработной плате штатных сотрудников, что в абсолютных данных составило 1 826 518 тенге. Данные о заработной плате каждого сотрудника Департамента за март представлены в *табл. 4*.

Из *табл. 4* видно, что средняя заработная плата сотрудника Департамента равняется 124 865 тенге, или 7% от фонда заработной платы сотрудников; размер заработной платы по различным должностям колеблется в пределах от 4 до 12%.

Одной из особенностей заработной платы сотрудников бюджетной организации является то, что она строго фиксирована и регламентирована. Вместе с тем в бюджетных организациях применяют различные виды надбавок и доплат, в том числе за выслугу лет на государственной службе, сверхурочную работу, работу в праздничные и выходные дни, переработку и др. [5]. Как видно, за последние три года в Департаменте увеличилась средняя заработная плата каждого сотрудника, включающая как основной оклад, так и надбавки за стаж.

По результатам проведенного анализа на примере Департамента можно сделать следующие выводы:

- в структуре расходов Департамента заработная плата занимает существенный удельный вес;
- заработная плата сотрудников является фиксированной в соответствии с основными принципами и системами оплаты труда;
- за последние три года наблюдается тенденция к повышению уровня заработной платы;
- при учете и начислении заработной платы особо учитывается срок работы сотрудника на государственной службе;
- заработная плата является основным источником дохода сотрудников, влияющим на их материальное благосостояние [6].

ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ТРУДОВЫХ РЕСУРСОВ

Производственный потенциал любого предприятия состоит из основных средств, материальных запасов и трудовых ресурсов, причем именно последние оказывают огромное влияние на финансовый результат деятельности предприятия. Эффективное и рациональное использование трудовых ресурсов выступает одним из главных показателей, стоящих перед организациями при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности [7].

В анализируемом бюджетном предприятии трудовые ресурсы занимают важное место среди всех запасов ее стратегического потенциала, так как они обладают наибольшей ценностью с позиций рациональной организации и координации всего процесса.

Для определения эффективности использования трудовых ресурсов на предприятиях Республики систематически осуществляется анализ их использования, проводимый по нескольким направлениям:

- динамика трудовых ресурсов;

- изменение количественного и качественного состава сотрудников;
- изменение уровня производительности труда.

Проведение анализа по данным направлениям позволяет углубленно изучить характер использования трудовых ресурсов с разных позиций, в том числе выявить основные проблемы и пути их решения с целью повышения эффективности их использования [8].

Одним из основных показателей эффективности трудовых ресурсов является показатель трудовой ресурсообеспеченности, определяемый на основе сопоставления количественного и качественного состава сотрудников, включая распределение их по категориям и должностям.

В *табл. 5* приведены результаты анализа количественного и качественного состава работников на примере условного предприятия — Департамента.

Анализ *табл. 5* позволяет сделать вывод что руководители и сотрудники, занимающие определенные должности, соответствуют им по таким критериям, как образование, стаж работы, категория, соответствие квалификационным требованиям, и это явно отражается на уровне их заработной платы.

В течение определенного периода времени численность сотрудников любого учреждения может постоянно изменяться за счет приема на работу новых, а также увольнения по разным причинам. Результаты анализа движения рабочей силы обследованной бюджетной организации представлены в *табл. 6*.

Из данных *табл. 6* видно, что в Департаменте за I квартал 2019 г. кадровый состав обновлен на 6,3%, т.е. принят 1 сотрудник; один сотрудник уволился по собственному желанию — в связи с этим текучесть кадров составила 6,3%. Таким образом, можно утверждать, что для коллектива характерна низкая текучесть кадров и предположить о наличии здорового психологического климата².

Другим важнейшим показателем экономической эффективности использования трудовых ресурсов является уровень производительности труда на предприятиях, осуществляющих промышленное производство продукции, которая определяется путем деления объема произведенной продукции на единицу рабочего времени. В связи с тем, что

² Алексеева Г. И. Бухгалтерский финансовый учет. Расчеты по оплате труда. 2-е изд. Учебное пособие для вузов. М.: Юрайт; 2021. 214 с.

Таблица 5 / Table 5

**Анализ количественного и качественного состава работников /
Analysis of the number and quality of the staff**

Индикатор / Indicator	Образование / Education	Стаж работы, лет / Work experience, years	Категория / Category	Соответствие квалификационным требованиям, % / Compliance with the qualification requirements, %
Руководитель управления / Head of the Department	Высшее / Higher	7	D-O-1	100,0
Заместитель руководителя управления / Deputy Head of the Department	Высшее / Higher	13	D-O-2	100,0
Административно-правовой отдел / Administrative and Legal Department				
Руководитель отдела / Head of the Department	Высшее / Higher	17	D-O-3	100,0
Главный специалист – юрист / Chief Specialist – Lawyer	Высшее / Higher	3	D-O-4	100,0
Главный специалист / Chief Specialist	Высшее / Higher	10	D-O-4	100,0
Отдел генеральных планов и застройки территории / Department of General Plans and Territory Development				
Руководитель отдела / Head of the Department	Высшее / Higher	14	D-O-3	100,0
Главный специалист / Chief Specialist-Lawyer	Среднетехническое / Secondary technical education	6	D-O-4	94,0
Ведущий специалист / Leading Specialist	Высшее / Higher	1	D-O-5	100,0
Отдел мониторинга и информационного обеспечения градостроительной деятельности / Department of Monitoring and Information Support of Urban Development Activities				
Руководитель отдела / Head of the Department	Высшее / Higher	11	D-O-3	100,0
Главный специалист / Chief Specialist-Lawyer	Высшее / Higher	2	D-O-4	100,0
Ведущий специалист / Leading Specialist	Высшее / Higher	3	D-O-5	100,0
Отдел архитектурно-планировочного задания, согласования и экспертизы проектов / Department of architectural and planning tasks, coordination and expertise of projects				
Руководитель отдела / Head of the Department	Высшее / Higher	4	D-O-3	100,0
Главный специалист / Chief Specialist-Lawyer	Высшее / Higher	4	D-O-4	100,0
Главный специалист – главный художник / Chief Specialist – Chief Artist	Высшее / Higher	5	D-O-4	100,0

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

Таблица 6 / Table 6

Анализ движения рабочей силы (I квартал 2019 г.) /
Analysis of staff movement (the first quarter of 2019)

№ п/п	Наименование коэффициента / Ratio	Формула / Formula	Расчет / Calculation	Значение, % / Value, %
1	Оборот по приему / Reception turnover	Число принятых за период / Среднесписочная численность за период × 100% / Number of the hired for the period / Average number of employees for the period × 100%	1 / 16 × 100%	6,3
2	Оборот по выбытию / Disposal turnover	Число уволенных за период / Среднесписочная численность за период × 100% / Number of dismissed employees for the period / Average number of employees for the period × 100%	0 / 16 × 100%	0
3	Текущность кадров / Staff turnover	Число уволившихся по собственному желанию и за нарушение трудовой дисциплины / Среднесписочная численность за период × 100% / The number of voluntary redundancies and dismissal for breach of labour contracts / Average number of employees for the period × 100%	1 / 16 × 100%	6,3
4	Постоянство персонала / Staff consistency	Число работников, проработавших весь год / Среднесписочная численность за период × 100% / Number of employees who worked for the entire year / Average number of employees for the period × 100%	16 / 16 × 100%	100

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

анализируемое учреждение является бюджетным и оно не производит промышленную продукцию, основным показателем производительности труда является объем выполненной работы или оказанных работ на единицу рабочего времени.

Как известно, повышение уровня производительности труда влияет на уровень заработной платы сотрудников, а сам уровень производительности труда работников на предприятии зависит от различных факторов, например совершенствование технологии и организации производства, улучшение технического оснащения и др.

В качестве показателей при анализе производительности труда и использования кадрового потенциала бюджетной организации в Республике Казахстан обычно используются обзорные данные (среднегодовая, среднемесячная, среднедневная выработка услуг и работ одним работником) и индивидуальные (затраченное время), но наиболее генерирующим показателем является среднегодовая выработка государственных услуг (заданий) [9]. Значения исходных данных и рассчитанных индексов по Департаменту представлены в табл. 7.

Как следует из табл. 7, практически по всем показателям произошли изменения: объем оказанных государственных услуг на местном уровне в 2019 г. составил 46 435,0 тыс. тенге, тогда как в предыдущем — 41 747,0 тыс. тенге.

Изменение объема оказываемых государственных услуг с положительным отклонением в 4961,0 тыс. тенге означает увеличение темпа роста на 10,7%. Общий количественный состав сотрудников не изменился. Заметен рост производительности труда в связи с увеличением оказываемых услуг с темпом роста в 9,5% у основных сотрудников и 10,7% у внештатных сотрудников. Кроме того, увеличился фонд заработной платы основных работников на 2,4%, в результате которого увеличилась и среднегодовая заработная плата основных работников — с 115715 до 124865 тенге на 9,1 тыс. тенге, что составляет 7,3% от суммы предыдущего года; вместе с тем размер платы труда внештатных работников не изменился [10].

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

Специфика деятельности бюджетной организации как государственного учреждения заключа-

Таблица 7 / Table 7

**Анализ производительности труда и использования трудовых ресурсов /
Analysis of labor productivity and labor resource use**

Показатель / Indicator	Единица измерения / Ed.ed.	Год / Year		Отклонение / Deviation	Темп роста, % / Growth rate, %
		2018	2019		
Объем оказанных государственных услуг на местном уровне / Volume of public services provided at the local level	тыс. тенге / thousand tenge	41 747,0	46 435,0	+ 4961,0	10,7
Штатная численность основных работников / Full-time number of main employees	чел. / person	15	14	-1	7,1
Внештатные работники / Freelance workers	чел. / person	1	2	+1	100,0
Общая численность персонала / Total number of employees	чел. / person	16	16	-	-
Фонд заработной платы основных работников / Basic Employee Salary Fund	тыс. тенге / thousand tenge	21 757,0	22 107,0	+ 350	2,4
Фонд заработной платы внештатных работников / Payroll Fund for freelance workers	тыс. тенге / thousand tenge	1424,0	1424,0	-	-
Производительность труда одного работающего основного сотрудника / Productivity of one working main employee	тыс. тенге / thousand tenge	1,9	2,1	+0,2	9,5
Производительность труда одного внештатного сотрудника / Productivity of one freelance employee	тыс. тенге / thousand tenge	29,1	32,6	+ 3,5	10,7
Среднегодовая заработная плата основного персонала / Average annual salary of the main sta	тыс. тенге / thousand tenge	115,7	124,9	+ 9,1	7,3
Среднегодовая заработная плата внештатного персонала / Average annual salary of freelance staff	тыс. тенге / thousand tenge	66,9	66,9	-	-

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

ется в том, что оказание ею услуг ресурсно ограничивается финансовым планом, составляемым ежегодно с разбивкой по кварталам, утвержденным и спускаемым вышестоящей организацией. В силу этого и для оценки деятельности каждого сотрудника и дифференциации показателей в Департаменте разработана единая система оценки эффективности выполнения ими должностных обязанностей [11].

Разработанная специалистами организации Методика оценки применяется как в рамках различных структурных подразделений, так и применительно к конкретному работнику. При этом используются такие методы, как анкетирование, тестирование, оценочное интервью.

Оценочным интервью проверяется степень компетенции сотрудников по различным позициям, а также уровень их знаний по основным вопросам профессиональной деятельности [12].

Проведенный анализ деятельности организации позволяет утверждать, что в отчетном периоде по всем показателям наблюдается их рост — по объему оказываемых государственных услуг, численности, фонду заработной платы, производительности труда.

В бюджетной организации соблюдаются правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности по труду и заработной плате, большое внимание уделяется анализу состава и эффективности использования трудовых ресурсов; финансовые ресурсы, выделяемые Департаменту, осваиваются согласно утвержденному графику и смете расходов по всем статьям (спецификациям) расходов. Организация рационально осваивает выделяемые вышестоящей организацией суммы финансирования и в отношении кадрового учета [13].

ВЫВОДЫ

Учитывая, что неотъемлемой составной частью материального благосостояния всех работников и сотрудников бюджетных организации является заработная плата, в его основу должны быть положены принципы справедливости и дифференциации [14].

В последние годы правительством Республики Казахстан целенаправленно ведется работа по регулированию и повышению уровня заработной платы в бюджетных организациях, переводу на новую систему оплаты труда. Необходимость такого перевода возникла в связи с тем, что действующая до этого времени система оплаты имела ряд следующих серьезных недостатков:

- разбалансированность тарификации по должностям отдельных категорий работников и низкая межразрядная дифференциация, приводящая к уравниванию размеров тарифных ставок, что негативно влияет на производительность труда работников и снижает их заинтересованность в повышении квалификации;

- применение многих видов стимулирующих и компенсирующих выплат и надбавок, также приводящих к уравниванию уровня заработной платы;

- установление размера заработной платы в жесткой зависимости от указаний вышестоящей организации и отсутствие полномочий руководства Департамента для самостоятельного определения размера оплаты, доплат и надбавок [15].

В связи с этим нами предлагаются следующие меры, направленные на дальнейшее совершенствование системы оплаты труда в бюджетной сфере:

- сократить имеющуюся существенную дифференциацию между руководителями и работниками учреждений по уровню заработной платы;

- осуществлять применение стимулирующих выплат лишь в тех случаях, когда в результате финансово-хозяйственной деятельности достигается повышение эффективности работы учреждений и работников;

- сократить разрыв между средним уровнем заработной платы работников бюджетных учреждений и средней заработной платы по республике, региону;

- применять более совершенствованные критерии и показатели оценки эффективности деятельности учреждений и работников.

Вопросы регулирования уровня заработной платы были и остаются первостепенной задачей всех предприятий и организаций, так как они оказывают влияние на благосостояние населения в целом, а также каждого работника. Регулирование должно проводиться комплексно при поддержке государства путем применения различных механизмов стимулирования работников за достигаемые результаты труда [16].

Результаты исследования могут быть использованы органами государственной власти и научно-исследовательскими учреждениями при разработке программ и стратегий социально-экономического развития страны на макро- и мезоуровнях, а также доктрины социальной безопасности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Омаров Т.И. Особенности бухгалтерского учета в бюджетных организациях. *Статистика, учет и аудит*. 2016;60(1):36–38.
2. Савина Т.Н. Влияние оплаты труда на динамику доходов населения. *Экономический анализ: теория и практика*. 2016;453(6):86–99.
3. Воробьева О.В. Особенности проведения анализа расчетов с персоналом по оплате труда в бюджетном учреждении. *Вопросы экономики и управления*. 2019;17(1):19–28.
4. Климова Н.В. Анализ эффективности расходов на оплату труда. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015;134(5):864–882.
5. Панзабекова А.Ж., Турабаев Г.К. Стимулирование труда в реальном секторе экономики: принципы и подходы. *Доклады Национальной академии наук Республики Казахстан*. 2016;309(5):324–331.
6. Искаков У.М. Человеческий капитал — важнейший фактор экономической и духовной модернизации общества. *Статистика, учет и аудит*. 2018;69(2):197–198.
7. Mah G., Oladele M. F., Mongale I. P. The role of government spending on economic growth in a developing country. *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*. 2017;7(2):140–146. DOI: 10.22495/rgcv7i2c1p2
8. Dudzevičiūtė G., Šimelytė A., Liučvaitienė A. Government expenditure and economic growth in the European Union countries. *International Journal of Social Economics*. 2018;45(2):372–386. DOI: 10.1108/IJSE-12-2016-0365
9. Панзабекова А.Ж., Нурлихина Г.Б. Факторы повышения производительности труда в национальной экономике. *Статистика, учет и аудит*. 2016;67(4):121–122.
10. Тодосийчук А. Оплата труда персонала в бюджетных научных организациях. *Экономика образования*. 2016;(4):130–136.
11. Майдыров С.Г. Информация и знания — основные экономические ресурсы и их особенности в постиндустриальном обществе. *Статистика, учет и аудит*. 2015;56(1):131–132.
12. Панзабекова А.Ж., Турарбаев Г.К., Жунисбекова Т.А. Влияние заработной платы на производительность труда в Республике Казахстан. *Доклады Национальной академии наук Республики Казахстан*. 2017;312(2):185–186.
13. Бижигитова Л.Т. Развитие методов оценки труда в современных условиях. *Статистика, учет и аудит*. 2017;64(1):154–155.
14. Sharma A. Public expenditure and economic growth in India. *Parichay: Maharaja Surajmal Institute Journal of Applied Research*. 2019;2(1):9–11.
15. Lupu D., Petrisor M. B., Bercu A., Tofan M. The impact of public expenditures on economic growth: A case study of Central and Eastern European countries. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2018;54(3):552–570. DOI: 10.1080/1540496X.2017.1419127
16. Mustafin A. N., Ignateva O. A. Formation of the human capital assessment quality model at the present stage of development of innovative economy. *Academy of Strategic Management Journal*. 2016;15(1):27–37.

REFERENCES

1. Omarov T. I. Features of accounting in budget organizations. *Statistika, uchet i audit = Statistics, Accounting and Audit*. 2016;60(1):36–38. (In Russ.).
2. Savina T. N. Influence of labor remuneration on the dynamics of income of the population. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2016;453(6):86–99. (In Russ.).
3. Vorobyova O. V. Features of the analysis of remuneration of personnel in a budget institution. *Voprosy ekonomiki i upravleniya = Economic and Management Issues*. 2019;17(1):19–28. (In Russ.).
4. Klimova N. V. Analysis of the efficiency of labor costs. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2015;134(5):864–882. (In Russ.).
5. Panzabekova A. Zh., Turabaev G. K. Stimulating labor in the real sector of the economy: Principles and approaches. *Doklady Natsional'noi akademii nauk Respubliki Kazakhstan = Reports of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan*. 2016;309(5):324–331. (In Russ.).

6. Iskakov U. M. Human capital — the most important factor of economic and spiritual modernization of society. *Statistika, uchet i audit = Statistics, Accounting and Auditing*. 2018;69(2):197–198. (In Russ.).
7. Mah G., Oladele M. F., Mongale I. P. The role of government spending on economic growth in a developing country. *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*. 2017;7(2):140–146. DOI: 10.22495/rgcv7i2c1p2
8. Dudzevičiūtė G., Šimelytė A., Liučvaitienė A. Government expenditure and economic growth in the European Union countries. *International Journal of Social Economics*. 2018;45(2):372–386. DOI: 10.1108/IJSE-12-2016-0365
9. Panzabekova A. Zh., Nurlikhina G. B. Factors of labor productivity increase in the national economy. *Statistika, uchet i audit = Statistics, Accounting and Auditing*. 2016;67(4):121–122. (In Russ.).
10. Tosiichuk A. Remuneration of personnel in budgetary scientific organizations. *Ekonomika obrazovaniya = Economics of Education*. 2016;(4):130–136. (In Russ.).
11. Maidurov S. G. Information and knowledge — the main economic resources and their features in post-industrial society. *Statistika, uchet i audit = Statistics, Accounting and Auditing*. 2015;56(1):131–132. (In Russ.).
12. Panzabekova A. Zh., Turabaev G. K., Zhunisbekova T. A. Influence of wages on labor productivity in the Republic of Kazakhstan. *Doklady Natsional'noi akademii nauk Respubliki Kazakhstan = Reports of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan*. 2017;312(2):185–186. (In Russ.).
13. Bizhigitova L. T. Development of methods of labor assessment in modern conditions. *Statistika, uchet i audit = Statistics, Accounting and Auditing*. 2017;64(1):154–155. (In Russ.).
14. Sharma A. Public expenditure and economic growth in India. *Parichay: Maharaja Surajmal Institute Journal of Applied Research*. 2019;2(1):9–11.
15. Lupu D., Petrisor M. B., Bercu A., Tofan M. The impact of public expenditures on economic growth: A case study of Central and Eastern European countries. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2018;54(3):552–570. DOI: 10.1080/1540496X.2017.1419127
16. Mustafin A. N., Ignateva O. A. Formation of the human capital assessment quality model at the present stage of development of innovative economy. *Academy of Strategic Management Journal*. 2016;15(1):27–37.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Салтанат Кенжебаевна Байдыбекова — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой учета и финансов, Жетысуский университет имени Ильяс Жансугурова, Талдыкорган, Республика Казахстан
b-saltanat@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Saltanat K. Baidybekova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Finance, Zhetysu University named after I. Zhansugurova, Taldykorgan, Republic of Kazakhstan
b-saltanat@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 26.11.2020; после рецензирования 05.03.2021; принята к публикации 11.05.2021.
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 26.11.2020; revised on 05.03.2021 and accepted for publication on 11.05.2021.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-31-39
УДК 657.471.1(045)
JEL M11, M4

Методика структурного классифицирования и распределения общецеховых затрат на себестоимость продукции промышленного предприятия

И.Е. Мизиковский

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам совершенствования группировки и перегруппировки косвенных затрат промышленных предприятий, а также их отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг). Структурное классифицирование, предполагающее экономически обоснованную идентификацию и последующую систематизацию косвенных затрат в информационном пространстве бухгалтерского учета и управления производством хозяйствующего субъекта реального сектора экономики трансформации, представляет собой одну из наиболее актуальных проблем учетно-калькуляционной деятельности. Цель исследования – разработка методики, позволяющей снизить трудовые издержки и повысить качество процесса и результата формирования себестоимости продукции промышленного предприятия, совершенствование информационной базы принятия управленческих решений и экономических стратегий развития организации. Фундаментом теоретико-методологической базы исследования явилось применение структурного классифицирования затрат на основе дихотомических отношений, наблюдений, верификации, семантического и многофакторного видов экономического анализа, графической формализации, декомпозиции. Подробно рассмотрены существующие подходы к идентификации производственных затрат в качестве косвенных и модели их включения в себестоимость. Внедрение предлагаемой методики направлено на обеспечение большей результативности учетно-калькуляционного процесса и осведомленности лиц, принимающих управленческие решения. Результаты исследования могут быть использованы практическими и научными работниками, сотрудниками государственных органов при подготовке нормативных документов.

Ключевые слова: косвенные затраты; прямые затраты; учетно-калькуляционный процесс; себестоимость продукции; классифицирование затрат; распределение косвенных затрат

Для цитирования: Мизиковский И.Е. Методика структурного классифицирования и распределения общецеховых затрат на себестоимость продукции промышленного предприятия. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):31-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-31-39

ORIGINAL PAPER

Structural Classification Methodology and Assignment of General Shop Costs for the Industrial Company's Production Cost

I.E. Mizikovskii

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>

ABSTRACT

The paper describes the issues of improving the grouping and rearrangement of indirect costs of industrial companies, as well as their attribution to the production costs (works, services). Structural classification is one of the most urgent problems of accounting and calculation activities. This system involves the economically justified identification and

© Мизиковский И.Е., 2021

subsequent systematization of indirect costs in the accounting information space and production management of an economic entity in the real sector of the transformation economy. The study goal is to develop a methodology that allows to reduce labor costs and improve the quality of the process. Also, it helps to raise the result of forming the production cost of an industrial company, improves the information base for making managerial decisions and economic strategies for the development of the company. The foundation of the theoretical and methodological basis of the research was the use of structural classification of costs based on dichotomous relations, observations, verification, semantic and multifactorial types of economic analysis, graphical formalization, decomposition. The author considered in detail the existing approaches to the identification of indirect production costs and the model of their inclusion in the cost price. The implementation of the proposed methodology is aimed at ensuring greater efficiency of the accounting and calculation process and awareness of management decision-makers. The study results can be used by practical and scientific workers, state bodies staff in improving regulatory documents.

Keywords: indirect costs; direct costs; accounting and calculation process; production costs; classification of costs; indirect costs distribution

For citation: Mizikovskii I.E. Structural classification methodology and assignment of general shop costs for the industrial company's production cost. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(3):31-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-31-39

ВВЕДЕНИЕ

Эффективный менеджмент промышленного предприятия как инструмент многоуровневой институциональной среды деловой активности представляет собой сложную систему, основанную на гибком взаимодействии внутренних управленческих механизмов, ориентированных на получение запланированных экономических выгод. В этих условиях одним из ключевых факторов успеха хозяйственной деятельности является системное использование максимально выверенной, достоверной информации о расходуемых ресурсах на производство, релевантной процессам принятия оперативных решений и разработки долгосрочных стратегий. Данный постулат вполне обоснованно мотивирует усиление требований к калькуляционному процессу, актуализирует существенное обновление приемов и способов создания и ведения информационной базы бухгалтерского учета затрат на производство, технологий формирования внутренней отчетности, возможностей повышения уровня осведомленности лиц, принимающих управленческие решения (далее — ЛПУР).

Проведенные исследования на ряде промышленных предприятий городов Нижнего Новгорода и Дзержинска позволили прийти к выводу о наличии определенных проблем, связанных с идентификацией, систематизацией и отнесением косвенных затрат на себестоимость производимой продукции. Актуальность данной проблематики определяется, в том числе, и тем, что, как правило, сведения об этом виде ресурсов находятся в фокусе внимания ЛПУР при разработке антикризис-

сных стратегий, направленных на их снижение. Не требует доказательств, что в данной ситуации достоверность сведений об этих ресурсах имеет первостепенное значение.

Результаты исследования наглядно свидетельствуют о неоднозначности подходов к структурированию массива косвенных затрат в бухгалтерских практиках изучаемых предприятий. Логика идентификации расходов данного класса настолько расплывчата, что в их состав нередко инкорпорируются сведения о ресурсах, по определению не имеющих отношения к производственным затратам. Характерным примером, иллюстрирующим данный вывод, является отнесение к косвенным затратам предприятия по производству автомобильных компонентов затрат на содержание кафе и спортивного зала, созданных в коммерческих целях этим хозяйствующим субъектом и функционирующих в пределах территории его экономической деятельности.

Кроме того, отметим, что критерии и параметры структуризации массива сведений о косвенных затратах практически не отражены в бухгалтерских стандартах предприятия; а используемые калькуляционные методы базируются на довольно приблизительных, оценочных суждениях исполнителей, что приводит к искажению себестоимости продукции и, как следствие, финансового результата. По оценке автора, средняя величина относительной погрешности калькуляций в условиях институциональной неопределенности их информационно-инструментального обеспечения составляет порядка 10–15%, и этот показатель, к сожалению, возрастает.

Анализ теоретико-методологических подходов, изложенных в научных и практических источниках, показал отсутствие сложившейся парадигмы идентификации косвенных расходов в системе управления хозяйствующим субъектом обрабатывающей отрасли, справедливости (с позиции теории) их отнесения на себестоимость производимой продукции. Известный нижегородский экономист С.А. Пивкин по этому поводу отмечает, что «косвенные расходы не коррелируют с объемом произведенной предприятием продукции и их нельзя абсолютно точно отнести на каждый из видов изделий» [1, с. 36]. Трудно не согласиться с автором [2, с. 93], подчеркивающим, что отнести «их к какому-то центру финансовой ответственности или к определенному виду продукции достаточно сложно». Причину этому авторы [3, с. 28] видят в том, что косвенные затраты не имеют «по своей сути, ... прямого отношения к производственному процессу, ... является его следствием ...».

Вывод косвенных затрат «за скобки» основного производственного процесса является общей научной позицией целого ряда авторитетных исследователей. В [4, с. 66] авторы подчеркивают, что «косвенные затраты ... обеспечивают производственный процесс, но не участвуют в нем непосредственно». Аналогичного мнения придерживаются авторы [5–7].

В [5, с. 49] место возникновения косвенных затрат ограничивается сферой «транспортного обеспечения, технического обслуживания и ремонта техники, наладки машин и оборудования, снабжения, складирования, обеспечения различными видами энергии, изготовления инструментов и запчастей, технологического проектирования, производственного планирования, маркетинга, ведения учета и др.». Несколько иных взглядов придерживаются авторы¹ ряда учебников и научных статей [8–15], по мнению которых местом возникновения косвенных расходов является как вспомогательное, так и основное производство.

Безусловно, такой подход наиболее предпочтителен, ибо охватывает все пространство возникно-

вания исследуемых затрат, а целый ряд косвенных расходов (заработная плата административно-управленческого персонала, коммунальные услуги, амортизация и аренда производственного оборудования и т.п.) возникают за пределами зон обслуживания и реализации вспомогательных процессов, т.е. непосредственно в подразделениях основного производства.

Изучение приемов и способов ведения бухгалтерского учета на изучаемых предприятиях позволило сделать вывод, что наиболее востребованными показателями в качестве базы распределения косвенных затрат на себестоимость продукции являются:

- заработная плата основного производственного персонала;
- материальные затраты;
- выручка.

Соотношение применения рассмотренных показателей в бухгалтерских практиках исследуемых предприятий представлено на *рис. 1*.

Как уже отмечалось, в документах исследуемых хозяйствующих субъектов, регламентирующих бухгалтерские практики, к сожалению, нет четких критериев обоснования выбора того или иного показателя. Результаты опроса бухгалтеров этих организаций говорят о том, что их применение ведется, как правило, на эмпирической основе, во главу угла ставятся сложившиеся традиции, интуиция специалистов, намного реже экономические соображения. Наиболее часто используемым показателем является «заработная плата основного персонала», что находит определенное методологическое отражение в [16]. В этом источнике отмечается, что в качестве базы распределения косвенных затрат этот показатель целесообразно использовать в условиях ручного и маломеханизированного производства; показатели материальных затрат — для предприятий с высоким уровнем материалоемкости; выручки — при значительной нагрузке косвенных затрат на бюджет организации.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

В основу методологии исследования приняты подходы к структурному классифицированию затрат на основе дихотомических отношений прямых и косвенных затрат и учетно-калькуляционного инструментария формирования полной производственной себестоимости, изложенные в [7, 16–21]. По мнению автора, ключевым

¹ Карпова Т.П. Управленческий учет. Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп., М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2004. 351 с.; Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика; 1998. 144 с.; Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. Учебник для бакалавров. 8-е изд., перераб. и доп. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»; 2015. 384 с.



Рис. 1 / Fig. 1. Соотношение применения в бухгалтерских практиках исследуемых предприятий показателей, пропорционально которым распределяются косвенные затраты / The ratio of indicators in the accounting of the tested companies in a proportion to indirect allocated costs

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

критерием отнесения их к классу косвенных является возможность их списания на себестоимость в момент возникновения.

Методологическая база исследования также включает метод верификации, необходимый для проверки полноты и достоверности отражения производственных затрат в учетных регистрах, в том числе наличия идентификатора, характеризующего их принадлежность к классам прямых или косвенных затрат. В том случае, если запись о затратах не идентифицирована, применяется метод структурно-семантического анализа ее содержания, интерпретация результатов которого позволяет отнести анализируемый ресурс к соответствующему классу затрат и на основании этого актуализировать нормативно-справочное обеспечение (НСО) бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия.

Наряду с процедурой актуализации, инициированной отсутствием идентификатора, необходимо проведение регламентной актуализации массивов НСО, что позволяет своевременно, при необходимости, перегруппировать затраты, в том числе, в целях повышения удельного веса прямых расходов. Метод графической формализации позволяет представить структурное классифицирование производственных расходов на основе сложившейся дихотомии прямых и косвенных затрат с помощью построения контекстной диаграммы.

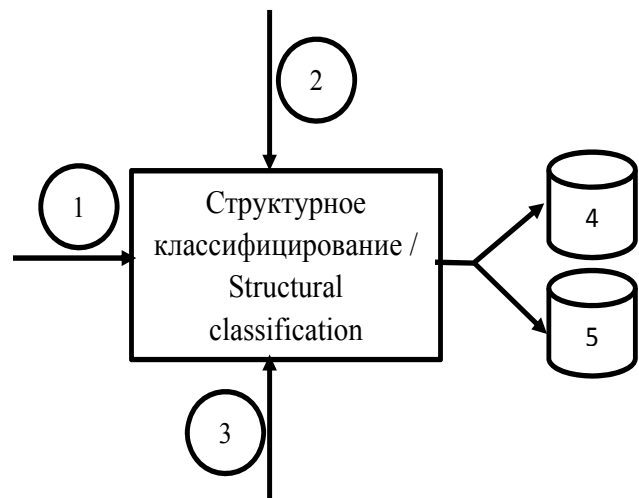


Рис. 2 / Fig. 2. Контекстная диаграмма структурного классифицирования производственных расходов на основе дихотомии прямых и косвенных затрат / Context chart of structural classification of production costs based on the dichotomy of direct and indirect costs

Примечание / Note: 1 – сведения о затратах на производство; 2 – критерий структурного классифицирования; 3 – инструментальный структурного классифицирования; 4, 5 – массивы прямых и косвенных затрат / 1 – production costs data; 2 – structural classification criteria; 3 – structural classification tools; 4, 5 – arrays of the direct and indirect costs.

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

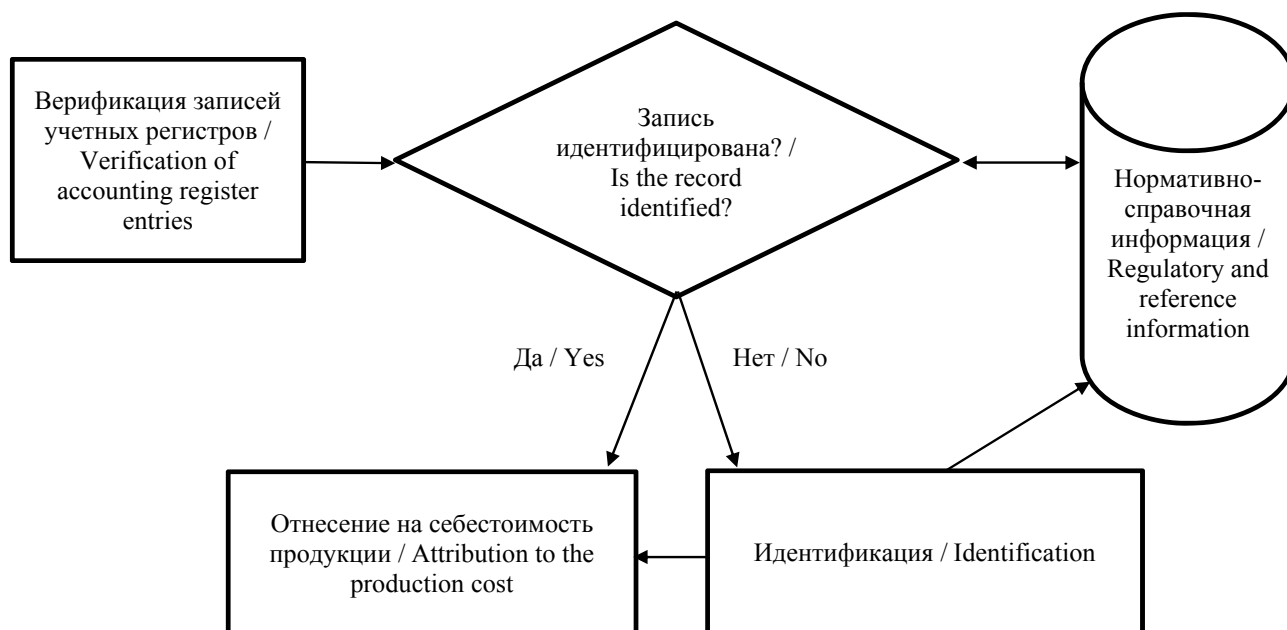


Рис. 3 / Fig. 3. Декомпозиция диаграммы структурного классифицирования производственных расходов на основе дихотомии прямых и косвенных затрат / Decomposition Context chart of the structural classification of production costs based on the dichotomy of direct and indirect costs

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

раммы (рис. 2) и ее декомпозиции (рис. 3) в разрезе рассмотренных ранее операций.

По мнению автора, процесс распределения косвенных затрат должен основываться на использовании результатов многофакторного анализа влияния показателей обычной деятельности хозяйствующего субъекта на аккумуляцию данного вида расходов, что позволяет выявить показатель (набор показателей), определяющий их динамику и количественные параметры. Применение данного метода становится возможным на основании упорядоченной совокупности сведений, формируемых в результате наблюдений за состоянием ресурсной базы в течение относительно длительного периода времени деловой активности.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Структурное классифицирование производственных затрат по критерию, в основе которого лежит бинарная оппозиция возможности или невозможности их отнесения на себестоимость в момент их возникновения на исследуемом предприятии ООО «XXXX», позволило идентифицировать в качестве прямых издержек 12% ранее отражаемых в массивах НСО в качестве косвенных. Перечень перегруппированных косвенных затрат в прямые представлен в табл. 1.

Исследования показали, что в данной организации относительно высокий уровень материалоемкости продукции в сочетании с преобладанием частично механизированных процессов. Таким образом, в качестве базы распределения косвенных затрат целесообразно выбрать показатель, интегрирующий стоимость основных материальных затрат и расходов на оплату труда основных производственных рабочих, использование которого при распределении общецеховых затрат на себестоимость выполненных производственных заказов позволило получить результаты, представленные в табл. 2.

Отметим, что на исследуемом предприятии из всего объема косвенных затрат распределению подлежат только общецеховые затраты, удельный вес которых колеблется в зависимости от изменений факторов влияния на деловую активность от 6 до 7,5% бюджетов центров затрат. Получение этого результата стало возможным за счет перегруппировки косвенных издержек, при которой затраты на содержание и эксплуатацию оборудования практически полностью были отнесены к прямым расходам. Данная методика отражена в учетной политике предприятия и в соответствующих локальных актах, регламентирующих учетно-калькуляционную работу и бухгалтерский учет в целом.

Таблица 1 / Table 1

**Перечень перегруппированных косвенных затрат в прямые затраты (фрагмент) /
List of regrouped indirect costs into direct ones (fragment)**

№ п/п	Наименование затрат / Name of the costs	Особенности осуществления учета / Features of the accounting implementation
1	Затраты на потребление электроэнергии, газа, топлива, воды и пара, сжатого воздуха и других видов энергии для приведения в движение машин, станков, подъемников, прессов и других производственных механизмов / Consumption costs of electricity, gas, fuel, water and steam, compressed air and other types of energy to drive machines, machine tools, lifts, presses and other production mechanisms	Посредством удаленного съема данных с электронных средств измерения объемов потребления ресурсов и накапливаются в разрезе центров затрат, наименования продукции (заказов, процессов), единиц оборудования (кодов основных средств) / By mean of remote data retrieval from electronic means of measuring the volumes of resource consumption and accumulated in the context of cost centers, names of products (orders, processes), equipment units (codes of fixed assets)
2	Расходы по отливке сменных деталей; по заточке режущих ножей; по обшивке и обтяжке автомобильных сидений / Casting costs of replacement parts; for sharpening cutting knives; for upholstery and upholstery of car seats	В разрезе номенклатурных номеров обрабатываемых покупных изделий, деталей и полуфабрикатов собственного производства / In the context of the nomenclature numbers of processed purchased products, parts and semi-finished products of the own production
3	Затраты на перемещение грузов внутри предприятия / Internal logistic costs of the company	Путем удаленного съема данных с электронных средств измерения работы транспортного оборудования в разрезе производимой продукции (заказов, процессов) и центров ответственности / By remote data collection from electronic means of measuring the operation of transport equipment in the context of manufactured products (orders, processes) and responsibility centers
5	Непроизводительные материальные расходы (перерасход основных материалов, полуфабрикатов, покупных изделий, топлива и электроэнергии; потери материальных ресурсов) / Non-productive material costs (overrun of basic materials, semi-finished products, purchased products, fuel and electricity; loss of material resources)	На основании документов, формируемых при проведении оперативного контроля потребления ресурсов в разрезе номенклатурных номеров материалов, полуфабрикатов, покупных изделий, топлива и электроэнергии / Based on the documents generated during the operational control of resource consumption in the context of the nomenclature numbers of materials, semi-finished products, purchased products, fuel and electricity
6	Расходы на исправление брака / Expenses for correcting defects	В разрезе наименований забракованных изделий (заказов) / In the context of the names of defected products (orders)
7	Затраты на упаковку и транспортировку готовой продукции к месту складирования / Costs of packaging and transportation of the end products to the storage spot	В разрезе наименований готовых изделий (заказов) / In the context of the names of the end products

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

ВЫВОДЫ

Разработанная методика может быть использована в бухгалтерских практиках исследуемых предприятий, что позволит сократить трудовые издержки на учетно-калькуляционную работу, повысить достоверность генерируемых показателей обычной деятельности, вывести на принципиально новый уровень оперативность и качество принимаемых решений и разрабатываемых экономических стратегий. Представленная

в статье методика позволяет существенно оптимизировать информационное поле управления производственными затратами за счет их максимально точной идентификации и, соответственно, структурного классифицирования, а также экономически обоснованного отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг).

Изложенные подходы инкорпорированы в состав документарной базы регламентирования учетно-калькуляционного сегмента информа-

Таблица 2 / Table 2

Ведомость распределения общецеховых затрат ООО «XXXX» на себестоимость выполненных производственных заказов в феврале 2020 г., руб. / Assignment list of general workshop costs of LLC "XXXX" for the cost of completed production orders in February 2020, rub.

№ п/п	№ заказа / Order No.	Сумма основных материальных затрат и расходов на оплату труда основных производственных рабочих / The sum of the main material costs and labor ones of the main production workers	Сумма общецеховых затрат (итог столбца 4: итог столбца 3) × значения строк по столбцу 3 / General workshop costs (column 4 total: column 3 total) × row values by column 3
1	2	3	4
1	34578-89	167 327,00	61 910,99
2	34577-89	456 712,00	168 983,44
3	456654-91	237 890,00	88 019,30
Итого / Total		861 929,00	318 913,73

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

ционного пространства бухгалтерского учета и в целом управления обычной деятельностью промышленного предприятия. Институционализация предложенных инструментов позволит существенно расширить информационно-инструментальные возможности многовариантных экономических расчетов ключевых индикаторов

эффективности процессов создания ценности. Дальнейшие исследования должны быть направлены на разработку подходов к внедрению и использованию искусственного интеллекта в процессе структурного классифицирования производственных затрат и актуализации НСО бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пивкин С. А. Косвенные затраты и расход денежных средств производственного предприятия. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;177(27):13–20.
2. Мухина Е. Р. Исследование вопроса о распределении косвенных затрат на электротехнических предприятиях. *Вестник современной науки*. 2016;13(1-1):92–94.
3. Грибанов А. А., Кудинова М. В. Учет косвенных затрат в условиях применения системы «директ-костинг» в растениеводстве. *Экономический анализ: теория и практика*. 2012;261(6):26–31.
4. Чупахина Н. И., Иванюхина Г. Б. Многоступенчатая модель распределения косвенных затрат: практические аспекты. *Научные ведомости белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика*. 2013;165(22):66–70.
5. Гришина Е. А. Методика распределения косвенных затрат на промышленном предприятии. *Современные тенденции развития науки и технологий*. 2015;(1-5):49–51.
6. Башкатова Т. А., Асадова Д. В. Совершенствование методики распределения косвенных расходов сельскохозяйственных организаций. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;227(29):9–18.
7. Соколов А. Ю. *Управленческий учет накладных расходов*. М.: Финансы и статистика; 2004. 448 с.
8. Красикова Е. Т. Проблемы отнесения косвенных расходов на себестоимость продукции в молочной промышленности. *Вестник коломенского института (филиала) московского политехнического университета. Серия: социально-гуманитарные науки*. 2018;(13):144–153.
9. Полякова Л. П. Общехозяйственные расходы сельскохозяйственных организаций, их состав и распределение. *Прикладные экономические исследования*. 2017;(S 2):52–59.
10. Маслова И. А., Прозорова С. С. Управленческий учет накладных расходов: возможности применения метода JIT (Just In Time) и метода ABC. *Управленческий учет*. 2006;(4):15–26.
11. Хмара Е. Г. Анализ особенностей распределения накладных расходов на примере производственного предприятия ООО «ТЕПЛОВДОМ». *Вестник Таганрогского института управления и экономики*. 2013;17(1):39–42.

12. Осипов В. И., Горина А. А. Характеристика и направления развития систем управленческого учета. *Вестник университета*. 2019;(5):40–47. DOI: 10.26425/1816–4277–2019–5–40–47
13. Воронова Е. Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета. *Аудиторские ведомости*. 2009;(11):80–87.
14. Зыкова Т. Б. Учет расходов на осуществление инновационной деятельности. Красноярск: СибГУ им. М. Ф. Решетнева; 2019. 88 с.
15. Касьянова Г. Ю. Себестоимость продукции работ услуг: бухгалтерская и налоговая. М.: АБАК; 2018. 424 с.
16. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика; 2002. 350 с.
17. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. М.: Экономистъ; 2006. 199 с.
18. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс. Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ; 1998. 224 с.
19. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. М.: Финансы и статистика; 1997. 799 с.
20. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика; 2002. 952 с.
21. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. Пер. с англ. СПб.: Питер; 2007. 1008 с.

REFERENCES

1. Pivkin S. A. Indirect costs and expenditure of funds of a production enterprise. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;177(27):13–20. (In Russ.).
2. Mukhina E. R. Investigation of the issue of the distribution of indirect costs at electrical enterprises. *Vestnik sovremennoi nauki = Bulletin of Modern Science*. 2016;13(1–1):92–94. (In Russ.).
3. Griбанov A. A., Kudinova M. V. Accounting for indirect costs in the conditions of using the “direct-costing” system in crop production. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2012;261(6):26–31. (In Russ.).
4. Chupakhina N. I., Ivanyukhina G. B. Multi-stage model of indirect cost distribution: Practical aspects. *Nauchnye vedomosti belgorodskogo gosudarstvennogo universiteta. seriya: Ekonomika. Informatika = Scientific Bulletin of the Belgorod State University. Series: Economics. Computer Science*. 2013;165(22):66–70. (In Russ.).
5. Grishina E. A. Methodology for the distribution of indirect costs in an industrial enterprise. *Sovremennye tendentsii razvitiya nauki i tekhnologii = Modern Trends in the Development of Science and Technology*. 2015;(1–5):49–51. (In Russ.).
6. Bashkatova T. A., Asadova D. V. Improving the methodology for distributing indirect expenses of agricultural organizations. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2012;227(29):9–18. (In Russ.).
7. Sokolov A. Yu. Managerial accounting of overhead expenses. Moscow: Finance and Statistics; 2004. 448 p. (In Russ.).
8. Krasikova E. T. Problems of attribution of indirect costs to the cost of production in the dairy industry. *Vestnik kolomenskogo instituta (filiala) moskovskogo politekhnicheskogo universiteta. Seriya: sotsial'no-gumanitarnye nauki = Bulletin of the Kolomna Institute (branch) of the Moscow Polytechnic University. Series: Social and Humanitarian Sciences*. 2018;(13):144–153. (In Russ.).
9. Polyakova L. P. General economic expenses of agricultural organizations, their composition and distribution. *Prikladnye ekonomicheskie issledovaniya = Applied Economic Research*. 2017;(S 2):52–59. (In Russ.).
10. Maslova I. A., Prozorova S. S. Managerial accounting of overhead costs: The possibilities of using the JIT (Just In Time) method and the ABC method. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*. 2006;(4):15–26. (In Russ.).
11. Khmara E. G. Analysis of the features of the distribution of overhead costs on the example of the production enterprise LLC “TEPLOVDOM”. *Vestnik Taganrogskegо instituta upravleniya i ekonomiki = Bulletin of the Taganrog Institute of Management and Economics*. 2013;17(1):39–42. (In Russ.).

12. Osipov V. I., Gorina A. A. Characteristics and directions of development of management accounting systems. *Vestnik universiteta = Bulletin of the University*. 2019;(5):40–47. (In Russ.). DOI: 10.26425/1816-4277-2019-5-40-47
13. Voronova E. Yu. The relationship of management and financial accounting. *Auditorskie vedomosti = Audit Reports*. 2009;(11):80–87. (In Russ.).
14. Zyкова T. B. Accounting of expenses for the implementation of innovative activities. Krasnoyarsk: Reshetnev Siberian State University of Science and Technology; 2019. 88 p. (In Russ.).
15. Kas'yanova G. Yu. Cost of production works services: Accounting and tax. M.: АБАК; 2018. 424 p. (In Russ.).
16. Vrublevskii N. D. Managerial accounting of production costs: Theory and practice. Moscow: Finance and Statistics; 2002. 350 p. (In Russ.).
17. Mizikovskii I. E. The genesis of managerial accounting at domestic enterprises. Moscow: Ekonomist; 2006. 199 p. (In Russ.).
18. Drury K. Cost accounting by the standard-cost method. Trans. from Eng. Moscow: Audit: UNITY; 1998. 224 p. (In Russ.).
19. Khan D. Planning and control: The concept of controlling. Trans. from German. Moscow: Finance and Statistics; 1997. 799 p. (In Russ.).
20. Upchurch A. Managerial accounting: Principles and practice. Trans. from Eng. M: Finance and Statistics; 2002. 952 p. (In Russ.).
21. Horngren Ch., Foster J., Datar Sh. Managerial accounting. Trans. from Eng. St. Petersburg: Peter; 2007. 1008 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Игорь Ефимович Мизиковский — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского; академик Российской академии естественных наук (РАЕН), Нижний Новгород, Россия
core090913@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Igor' E. Mizikovskii — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting of Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod; Academic of the Russian Academy of Natural Sciences (RANS), Nizhny Novgorod, Russia
core090913@gmail.com

Статья поступила в редакцию 01.04.2021; после рецензирования 23.04.2021; принята к публикации 12.05.2021. Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 01.04.2021; revised on 23.04.2021; and accepted for publication on 12.05.2021. The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-40-47
УДК 338.242.2(045)
JEL G28

Иранские риск-ориентированные сервисные контракты как механизм привлечения инвестиций в нефтегазовый сектор

А.С. Мальцев

Банк ГПБ АО, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-0195-1268>

АННОТАЦИЯ

Статья содержит обзор механизмов привлечения производственно-технологических инвестиций транснациональных компаний в развитие месторождений углеводородного сырья и детальный анализ национального опыта Исламской Республики Иран в данной области. Результаты анализа эволюционного развития четырех поколений иранских сервисных контрактов показали, что разработанный иранским правительством механизм позволил восстановить добычу нефти в стране до пиковых уровней 70-х гг. прошлого столетия и одновременно обеспечить защиту национальных интересов от изъятия инвесторами сверхдоходов. Утверждается, что в ближайшей перспективе российская углеводородная промышленность продолжит развитие новых проектов совместно с иностранными нефтегазовыми компаниями. В процессе исследования были использованы аналитические и графические методы сравнения и обобщения. Доказана необходимость дальнейшего углубленного изучения иранского опыта в области развития углеводородного сектора и применения его в нефтегазовом секторе РФ с учетом структурных особенностей. Исследование может представлять интерес для специалистов федеральных органов власти с целью развития российского энергетического сектора и обеспечения защиты национальных интересов.

Ключевые слова: инвестиции в недра; Иранский риск-ориентированный сервисный контракт; контракт обратного выкупа; соглашение о разделе продукции

Для цитирования: Мальцев А.С. Иранские риск-ориентированные сервисные контракты как механизм привлечения инвестиций в нефтегазовый сектор. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(3):40-47. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-40-47

ORIGINAL PAPER

Iranian Risk-Oriented Service Contracts as a Mechanism for Attracting Investments in the Oil and Gas Sector

A. S. Mal'tsev

Bank GPB (JSC), Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-0195-1268>

ABSTRACT

The article contains an overview of the mechanisms for attracting production and technological investments of transnational companies in the development of hydrocarbon deposits and a detailed analysis of the national experience of the Islamic Republic of Iran in this area. The results of the analysis of the evolutionary development of four generations of Iranian service contracts showed that the mechanism developed by the Iranian government made it possible to restore oil production in the country to the peak levels of the 70s of the last century and at the same time to ensure the protection of national interests from the withdrawal of excess income by investors. It is argued that in the near future, the Russian hydrocarbon industry will continue to develop new projects together with foreign oil and gas companies. During the research, analytical and graphical methods of comparison and generalization were used. The need for further

© Мальцев А.С., 2021

in-depth study of the Iranian experience in the development of the hydrocarbon sector and its application in the oil and gas sector of the Russian Federation, taking into account the structural features, has been proved. The study may be of interest to specialists from federal authorities with the aim of developing the Russian energy sector and ensuring the protection of national interests.

Keywords: subsoil investments; Iranian Risk-Oriented Service Contract; buyback contract; production sharing agreement

For citation: Mal'tsev A.S. Iranian risk-oriented service contracts as a mechanism for attracting investments in the oil and gas sector. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):40-47. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-40-47

ВВЕДЕНИЕ

Исламская революция 1979 г. в Иране и последовавшая затем восьмилетняя ирано-иракская война 1980–1988 гг. нанесли масштабный ущерб нефтегазовой отрасли Исламской Республики Иран (далее — ИРИ), негативно повлияли на добычу, переработку и экспорт углеводородного сырья. Действовавшие блоки были истощены, и для восстановления уровня добычи 1970-х гг. стало необходимым открытие месторождений и бурение новых скважин. Разработка новых месторождений потребовала существенных финансовых ресурсов и технологических решений, которые на тот период времени отсутствовали в ИРИ в достаточном объеме. В целях ускоренного повышения объемов добычи правительством ИРИ было принято решение о привлечении иностранных недропользователей в углеводородную отрасль страны. Разработанная политика дала положительные результаты и позволила приблизиться к дореволюционным объемам добычи нефти (см. рисунок).

В статье рассматривается успешный национальный опыт закрытой для внешнего информационно-го потребителя ИРИ по привлечению иностранных технологий и инвестиций в целях восстановления страны как крупнейшего игрока на мировом рынке углеводородного сырья.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Вопросы реализации соглашений о разделе продукции и концессионных соглашений в недропользовании рассмотрены в различной степени в работах А. А. Конопляника, А. И. Перчика, М. А. Субботина [1–3], а также ряда зарубежных ученых — И. Ахмадова, Дж. Радона, И. Рутледжа [5–7]. Описанию механизмов отдельных поколений иранских сервисных контрактов с позиции инвестора посвящены исследования Д. Джонсона, Ф. Хадавимогаддам и М. Мостаджеран Гортани [8–9], однако вопросам эволюции риск-ориентированных сервисных контрактов и реализации

национальных задач с позиции государства не уделено должного внимания.

В отличие от большинства развивающихся стран, в которых преобладают концессионные соглашения, Соглашения о разделе продукции и сами совместные предприятия в Иране для инвестиций в производственно-добычное оборудование и технологии в недропользование Правительством страны используются в виде своеобразной, специфической формы риск-ориентированных сервисных контрактов под названием «контракт обратного выкупа».

В условиях экономической блокады и информационной изоляции Иран является закрытой страной, что не позволяет собрать доподлинно точные сведения об условиях недропользования. Несмотря на более чем 30-летний период существования контрактов обратного выкупа, четких методик их работы автором найдено не было, поэтому (в силу отсутствия в публичном доступе нормативных правовых документов) анализ проводился исключительно на основе доступных научных работ российских и иностранных авторов, а также собственного практического опыта работы с иранскими нефтегазовыми и сейсмозведочными компаниями.

Начиная с 90-х гг. прошлого века в Иране сменилось четыре «поколения» сервисных контрактов обратного выкупа, развитие которых отражало интересы по созданию инвестиционно-привлекательных условий для иностранных нефтегазовых компаний, с одной стороны, и соблюдения национальных интересов по защите недр в соответствии с конституцией, с другой. Подчеркнем, что государство конституционно¹ ограничило иностранные

¹ The development of Iran's upstream oil and gas industry: The potential role of new concession contracts. URL: <https://books.google.ru/books?id=ixmvDwAAQBAJ&pg=PT126&lpq=PT126&dq=buy+back+iranian+oil+service&source=bl&ots=-LU6kd89On&sig=ACfU3U0lv-mUbdj-10ZzhdOBufDtn-l0Ag&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwi52pbftToAhXZwcQBHYIPCAsQ6AEwBHoECAsQLg#v=onepage&q&f=true> (дата обращения: 20.11.2020).

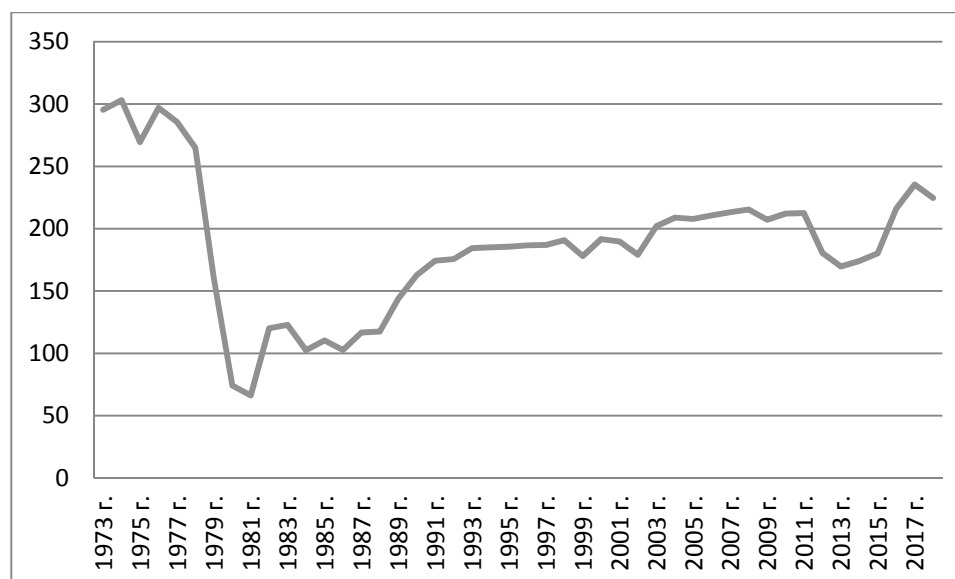


Рис. / Fig. График добычи нефти в Исламской Республике Иран в период 1973–2018 гг., млн т в год / Oil production schedule in the Islamic Republic of Iran 1973–2018, mln tonnes per year

Источник / Source: Статистика BP обзора мирового энергического рынка. URL: <https://www.bp.com/content/dam/bp/business-sites/en/global/corporate/xlsx/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2020-all-data.xlsx> (дата обращения: 01.01.2021) / BP Statistical Review of World Energy. URL: <https://www.bp.com/content/dam/bp/business-sites/en/global/corporate/xlsx/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2020-all-data.xlsx> (accessed on 01.01.2021).

компании во владении недрами, тем самым жестко защитив свои национальные богатства.

В целом иранский механизм обратного выкупа заключается в том, что иностранный подрядчик (инвестор) за свой счет осуществляет изучение, разработку и отработку месторождения, но не является его владельцем. На этапе отработки месторождения оператор осуществляет добычу и продажу полезного ископаемого, часть средств от реализации которых направляет подрядчику (инвестору) на возмещение только ранее согласованных затрат по развитию месторождения и оплату вознаграждения с учетом договорного уровня доходности (по разным источникам IRR инвестиций составляет 12–17% в долл. США)². Ключевым отличием иранской модели от концессионного соглашения, механизмов Соглашения о разделе продукции (СРП) и совместных предприятий (СП) является ограничение доходности инвестора и срока действия контракта с сохранени-

ем вероятности невозвратности вложенных средств в сфере рисков инвестора (табл. 1).

В рамках первого поколения контрактов обратного выкупа подрядчик (инвестор) проводил геологоразведочные работы (только стадия разведки) и получал фиксированное вознаграждение за открытие месторождения. Данный вид контрактов позволил дать старт кампании по привлечению иностранного капитала к нефтегазовой отрасли Ирана, однако из-за достаточно невыгодных для подрядчика условий интерес к этому был низкий. Во-первых, фактические затраты на разведочные работы могли превышать согласованный сторонами бюджет, на основании которого рассчитывалось вознаграждение; во-вторых, условия разработки, оперирования месторождением и механизм распределения между иранской стороной и подрядчиком (инвестором) на возмещение затрат и вознаграждение имели неоднозначную трактовку, что приводило к напряженности в работе партнеров³.

² The development of Iran's upstream oil and gas industry: The potential role of new concession contracts. URL: <https://books.google.ru/books?id=ixmvDwAAQBAJ&pg=PT126&lp g=PT126&dq=buy+back+iranian+oil+service&source=bl&ots=-LU6kd89On&sig=ACfU3U0lv-mUbdj-10ZzhdOBufDtn-l0Ag&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwi52pbftToAhXZwcQBHYI PCasQ6AEwBHoECAsQLg#v=onepage&q&f=true> (дата обращения: 20.11.2020).

³ The development of Iran's upstream oil and gas industry: The potential role of new concession contracts. URL: <https://books.google.ru/books?id=ixmvDwAAQBAJ&pg=PT126&lp g=PT126&dq=buy+back+iranian+oil+service&source=bl&ots=-LU6kd89On&sig=ACfU3U0lv-mUbdj-10ZzhdOBufDtn-l0Ag&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwi52pbftToAhXZwcQBHYI PCasQ6AEwBHoECAsQLg#v=onepage&q&f=true> (дата обращения: 20.11.2020).

Таблица 1 / Table 1

Ключевые отличия механизмов привлечения технологических инвестиций в нефтегазовый сектор / Key differences between the mechanisms for attracting technological investments in the oil and gas sector

Параметр / Criteria	Концессионное соглашение / Concession agreement	СРП / Product Sharing Agreement	СП / Joint venture	Обратный выкуп / Buyback
Затраты на развитие месторождения / Field development costs	Полностью возмещаются за счет денежного потока проекта / Fully reimbursed by the project cash flow	Полностью возмещаются за счет денежного потока проекта / Fully reimbursed by the project cash flow	Полностью возмещаются за счет денежного потока проекта / Fully reimbursed by the project cash flow	Ограниченное возмещение затрат / Limited cost recovery
Владелец месторождения / Field owner	Срочное владение инвестором / Term-investor ownership	Срочное владение инвестором / Term-investor ownership	Совместное пользование / Common sharing	Иранская сторона / Iranian side
Доходность инвестора / Investor's yield	Не ограничена, в том числе за счет завышения бюджета затрат / Unlimited, including by overstating the cost budget	Не ограничена, в том числе за счет завышения бюджета затрат / Unlimited, including by overstating the cost budget	Не ограничена / Not limited	Ограничена / Not limited

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

Более того, период, когда подрядчик (инвестор) имел право возмещать затраты и получать вознаграждения, ограничивался 5–7 годами этапа отработки месторождения в объеме не более 50% выручки. Данные ограничения не всегда позволяли подрядчику (инвестору) обеспечить согласованную контрактную доходность.

В рамках второго поколения контрактов сохранилось разделение на стадии разведки, разработки и отработки. Однако в случае открытия месторождения подрядчик приступал к стадии разработки месторождения на бесконкурсной основе. Тем не менее бюджет затрат и вознаграждение возмещались по заранее фиксированной цене и в случае фактического превышения не компенсировались иранской стороной. Таким образом, рассматриваемое поколение контрактов сохранило все некомфортные для подрядчика (инвестора) особенности предыдущего поколения.

Условия третьего поколения обратного выкупа контрактов были существенно пересмотрены иранским правительством. Он заключался сразу на стадии разведки и разработки, причем в рамках тендерной процедуры с подрядчиком (инвестором), предложившим лучшие условия разведки, разработки и бюджета работ [10]. Такие изменения повысили конкуренцию среди подрядчиков (инвесторов) и улучшили условия совместной работы для иранской стороны, но стали существенно хуже для подрядчиков (инвесторов).

В отношении трех поколений контрактов важно отметить, что ввиду отсутствия подрядчика (инвестора) на этапе отработки месторождения и ограничения вознаграждения подрядчика (инвестора) из денежного потока проекта, он не был нацелен на максимизацию объемов добычи выше минимально необходимого для обеспечения возвратности инвестиций. В результате подрядчик (инвестор) не стремился делиться наилучшими доступными технологиями интенсификации добычи углеводородного сырья.

В целом три поколения контрактов обладали следующими недостатками (табл. 2).

В отношении четвертого поколения контрактов автору удалось найти общую методологию взаимоотношения его участников. Однако и здесь четкие механизмы, и формулы взаимоотношения сторон — участников контракта отсутствуют. Структура этого поколения обратного выкупа контрактов (Iranian Petroleum Contract, IPC) была существенно пересмотрена, подрядчик (инвестор) участвовал не только на этапах разведки и разработки, но и на этапе отработки месторождения [9, 11–14]. Принципиально важным изменением стали:

- увеличение периода с 5–7 до 20–25 лет, за который подрядчик (инвестор) получает денежный поток от проекта на возмещение затрат и обеспечения доходности инвестиции;

Таблица 2 / Table 2

**Основные ограничения первых трех поколений риск-ориентированных
сервисных контрактов обратного выкупа / Key limitations of the first
three generations of risk-oriented service buyback contracts**

Позиция иностранного подрядчика (инвестора) / Position of a foreign contractor (investor)	Позиция иранской стороны / Position of the Iranian side
<p>1. Отсутствие возможности у инвестора возместить затраты в случае превышения ранее согласованного сторонами бюджета.</p> <p>2. Риски недополучения согласованной доходности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • короткий срок действия договора не всегда позволял получать инвестору достаточный денежный поток для обеспечения согласованной доходности; • де-факто отсутствие возможности влиять на управление добычей на этапе отработки месторождения, что носило риски обеспечения согласованной доходности. <p>3. Ограничение по уровню доходности IRR в диапазоне 12–17% /</p> <p>1. The inability of the investor to reimburse costs in case of exceeding the budget previously agreed by the parties.</p> <p>Risks of not getting the agreed return:</p> <ul style="list-style-type: none"> • the short term of the contract did not always allow the investor to receive sufficient cash flow to ensure the agreed return; • de facto lack of the ability to influence production management at the stage of field development, which bore the risks of ensuring an agreed profitability. <p>3. Restriction on the level of return on IRR in the range of 12–17%</p>	<p>Недостаточный рост добычи нефти в Иране ввиду запрета присутствия иностранных компаний на этапе добычи, обладающих современными технологиями интенсификации добычи нефти / Insufficient growth in oil production in Iran due to the ban on the presence of foreign companies at the production stage, which have modern technologies for intensifying oil production</p>

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

- возмещение в полной мере затрат подрядчика (инвестора) на развитие проекта в случае превышения бюджета или непокрытия из-за недостаточных объемов добычи и реализации нефти.

Одновременно сменился механизм определения доходности инвестиций: в период добычи углеводородного сырья подрядчик (инвестор) может получать вознаграждение за каждую единицу добытого полезного ископаемого с учетом повышающих коэффициентов сложности месторождения, изменения рыночных цен на добываемое сырье и понижающих коэффициентов, основанных на фактически возмещенных затратах иранской стороной, и недостижения планируемых объемов добычи⁴.

Таким образом, новое положение контрактов сблизило позиции иранской стороны и подрядчика (инвестора). В публичном доступе фигурируют

лишь отдельные элементы, на основании которых оценить новые условия ценообразования не представляется возможным. Как и для первых трех поколений контрактов, здесь отсутствует официальная методика и четкий механизм работы контракта в публичном поле. С учетом того, что в отношении более ранних поколений контрактов также декларировалась их исключительная выгодность для подрядчика (инвестора) (табл. 3), реальные условия и успешность четвертого поколения контрактов будут оценены в ходе практической работы.

ВЫВОДЫ

В ходе эволюции условий контрактования с транснациональными нефтегазовыми компаниями иранскому правительству удалось нарастить добычу нефти в стране и одновременно обеспечить защиту национальных интересов за счет введения ограничения доходности и запрета на предоставление недр в частное пользование.

В настоящее время Российская Федерация является одновременно и производителем, и потребителем, и экспортером углеводородного сырья. Российскими специалистами разрабатываются крупные месторождения углеводородного сырья с участием иностран-

⁴ The development of Iran's upstream oil and gas industry: The potential role of new concession contracts. URL: <https://books.google.ru/books?id=ixmvDwAAQBAJ&pg=PT126&lp g=PT126&dq=buy+back+iranian+oil+service&source=bl&ots=-LU6kd89On&sig=ACfU3U0lv-mUbdj-10ZzhdOBufDtn-l0Ag&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwi52pbftToAhXZwcQBHYI PCasQ6AEwBHoECAsQLg#v=onepage&q&f=true> (дата обращения: 20.11.2020).

Таблица 3 / Table 3

**Основные различия поколений иранских риск-ориентированных сервисных контрактов
обратного выкупа / Key Generational Differences in Iranian Risk-Oriented Service Contracts**

Ключевые условия контрактов / Key terms of contracts	Первое поколение / First generation	Второе поколение / Second generation	Третье поколение / Third generation	Четвертое поколение (IPC) / Fourth generation (IPC)
Вид работ, выполняемых подрядчиком (инвестором) / Type of work performed by the contractor (investor)	Разведка / Exploration	Разведка и разработка (в случае открытия месторождения) / Exploration and development (in case of a field discovery)	Разведка и разработка / Exploration and development	Разведка, разработка, эксплуатация / Exploration, development and operations
Механизм возмещения затрат подрядчика (инвестора) / Contractor (investor) cost recovery mechanism	Возмещение только бюджета затрат. Превышение фактических затрат над бюджетом не возмещалось / Reimbursement of only budget costs. The excess of actual costs over the budget was not reimbursed			Вероятное полное возмещение фактических затрат / Probable full recovery of actual costs
Механизм премирования подрядчика (инвестора) / Contractor (investor) bonus mechanism	Фиксированное вознаграждение за открытие месторождения, обеспечивающее доходность подрядчику (инвестору) в диапазоне 12–17% / Fixed remuneration for the discovery of a deposit, providing a contractor (investor) profitability in the range of 12–17%			Формула, учитывающая динамику цен УВС, объем производства, объем фактически возмещенных затрат. Вероятная доходность подрядчика (инвестора) около 16% / Formula that is taking into account the dynamics of hydrocarbon prices, production volume, volume of actually reimbursed costs. The likely profitability of the contractor (investor) is about 16%
Производственный период, в течение которого подрядчик (инвестор) имеет право получать денежный поток от проекта / The production period during which the contractor (investor) has the right to receive cash flow from the project	5–7 лет / 5–7 years			20–25 лет / 20–25 years

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

ных нефтегазовых компаний в форматах совместных предприятий и Соглашений о разделе продукции, которые обеспечивают более выгодные для инвестора (подрядчика) условия, нежели иранская модель.

Сейчас российский топливно-энергетический комплекс остается критически зависимым от зарубежных технологий, оборудования, материалов, услуг и программного обеспечения. Особенно это прослеживается при разработке и отработке зрелых месторождений, залежей с трудноизвлекаемыми

запасами, а также шельфовыми участками недр. Указанные объекты составляют существенный потенциал российского нефтегазового комплекса. В условиях умеренно-высокой долговой нагрузки российских нефтегазовых компаний капитал также остается важным условием развития⁵.

⁵ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 09.06.2020 № 1523-р «Об утверждении Энергетической стратегии Российской Федерации на период до 2035 года».

К 2024–2035 гг. в Энергетической стратегии Российской Федерации запланировано поэтапное сокращение технологической и капитальной зависимости от иностранных нефтедобывающих компаний⁵. Как показали результаты исследования, из-за продолжительности трансформационного этапа российской индустрии пока еще придется продолжить интенсификацию текущих и развитие новых проектов совместно с иностранными партнерами.

Дальнейшее предметное изучение опыта нефтегазовой отрасли ИРИ в организации привлечения иностранных партнеров в разработку недр и его

применение с учетом структурных особенностей российского нефтегазового сектора будет способствовать эффективному развитию энергетического сектора РФ с сохранением суверенитета национальной отрасли.

Считаем, что результаты исследования должны быть рассмотрены, критически оценены и реализованы руководством Минэнерго РФ, Минприроды РФ и другими федеральными органами исполнительной власти при дальнейшем проведении активной экономической политики развития отечественной нефтегазовой отрасли.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Субботин М.А. Международный опыт режима СРП, раздел продукции: за и против. М.: Тактика; 2007. 196 с.
2. Конопляник А. Ухудшение экономических условий возвращает на повестку дня законодателей вопрос целесообразности реабилитации СРП. *Нефть и капитал*. 2009;(3):18–23.
3. Перчик А.И. Налогообложение нефтегазодобычи. Право. Экономика. М.: Нестор Академик Паблишес; 2004. 464 с.
4. Ahmadov I. Contract and revenue sharing mechanisms — an international perspective. International EnergyDev Conference in Accra. 2009. URL: www.energydcv.net/rile/653/download/653 (дата обращения: 04.12.2020).
5. Ahmadov I., Artemyev A., Aslanly K., Rzaev I., Shaban I. How to scrutinise a Production Sharing Agreement. A guide for the oil and gas sector based on experience from the Caspian Region. London: IED; 2012. 57 p.
6. Radon J. The ABCs of petroleum contracts: License-concession agreements, joint ventures, and production-sharing agreements. Covering oil a reporter's guide to energy and development. New York: Open Society Institute; 2005. 86 p.
7. Rutledge I. The Sakhalin II PSA — a Production 'Non-Sharing' Agreement. Analysis of revenue distribution. Sheffield Energy&Resources Information Services (SERIS). 2004. 34 p. URL: <http://www.bothends.info/mfi/dos3-SakhalinPSA.pdf> (дата обращения: 04.08.2020).
8. Джонстон Д. Анализ экономики геологоразведки, рисков и соглашения в международной нефтегазовой отрасли. Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес»; 2005. 464 с.
9. Хадавигоадам Ф., Мостаджеран Г.М. Иранский нефтяной контракт (IPC) — новое поколение нефтяных контрактов *Актуальные проблемы экономики и права*. 2019;13(4):1522–1536. DOI: 10.21202/1993-047X.13.2019.4.1522–1536
10. Khah M. S., Amiri A. Petroleum contracts in Iran. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*. 2014;3(3):375–382.
11. Sahebbonar H., Taherifard A., Farimani F. M. Economic analysis of new Iranian Petroleum Contract (IPC): The case study of Caspian Sea fields. In: 1st IAEE Eurasian conference “Energy economics emerging from the Caspian region: Challenges and opportunities” (Baku, Aug 28–31, 2016). 2016. URL: <https://www.iaee.org/proceedings/article/13834> (дата обращения: 04.12.2020).
12. Farimani F. M., Mu X., Sahebbonar H., Taherifard A. An economic analysis of Iranian petroleum contract. *Petroleum Science*. 2020;(17):1451–1461. DOI: 10.1007/s12182-020-00486-2
13. Pirhaji M., Nikdoosti M., Eskandari-Pudeh M. An examination of the legal nature of cancellation of contract by mutual consent: The approach of Iranian contract law. *Asian Social Science*. 2014;10(17):36–44. DOI: 10.5539/ass.v10n17p36
14. Ghorbani E. Exploration, development and production of Iran's fields and reservoirs through the Iran Petroleum Contract (IPC). *Journal of Energy & Natural Resources Law*. 2020;38(4):437–454. DOI: 10.1080/02646811.2019.1701806

REFERENCES

1. Subbotin M.A. International experience of the PSA regime, product sharing: Pros and cons. Moscow: Taktica; 2007. 196 p. (In Russ.).
2. Konoplyanik A. The deterioration of economic conditions returns the issue of expediency of PSA rehabilitation to the legislators' agenda. *Neft' i kapital = Oil and Capital*. 2009;(3):18–23. (In Russ.).
3. Perchik A.I. Taxation of oil and gas production. Law. Economy. Moscow: Nestor Academic Publishers; 2004. 464 p. (In Russ.).
4. Ahmadov I. Contract and revenue sharing mechanisms — an international perspective. International EnergyDev Conference in Accra. 2009. URL: www.energydcv.net/rile/653/download/653 (accessed on 04.12.2020).
5. Ahmadov I., Artemyev A., Aslanly K., Rzaev I., Shaban I. How to scrutinise a Production Sharing Agreement. A guide for the oil and gas sector based on the experience from the Caspian Region. London: IIED; 2012. 57 p.
6. Radon J. The ABCs of petroleum contracts: License-concession agreements, joint ventures, and production-sharing agreements. Covering oil a reporter's guide to energy and development. New York: Open Society Institute; 2005. 86 p.
7. Rutledge I. The Sakhalin II PSA — a Production 'Non-Sharing' Agreement. Analysis of revenue distribution. Sheffield Energy&Resources Information Services (SERIS). 2004. 34 p. URL: <http://www.bothends.info/mfi/dos3-SakhalinPSA.pdf> (accessed on 04.08.2020).
8. Dzhonston D. The analysis of exploration economics, risks and agreements in the international oil and gas industry. Trans. from Eng. Moscow: Olymp-Business CJSC; 2005. 464 p. (In Russ.).
9. Hadavimogaddam F., Mostadzheran G.M. Iranian Petroleum Contract (IPC) — a new generation of oil contracts. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*. 2019;13(4):1522–1536. (In Russ.). DOI: 10.21202/1993-047X.13.2019.4.1522–1536
10. Khah M.S., Amiri A. Petroleum contracts in Iran. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*. 2014;3(3):375–382.
11. Sahebbonar H., Taherifard A., Farimani F.M. Economic analysis of the new Iranian Petroleum Contract (IPC): The case study of Caspian Sea fields. In: 1st IAEE Eurasian conference “Energy economics emerging from the Caspian region: Challenges and opportunities” (Baku, Aug 28–31, 2016). 2016. URL: <https://www.iaee.org/proceedings/article/13834> (accessed on 04.12.2020).
12. Farimani F.M., Mu X., Sahebbonar H., Taherifard A. An economic analysis of Iranian petroleum contract. *Petroleum Science*. 2020;(17):1451–1461. DOI: 10.1007/s12182-020-00486-2
13. Pirhaji M., Nikdoosti M., Eskandari-Pudeh M. An examination of the legal nature of cancellation of contract by mutual consent: The approach of Iranian contract law. *Asian Social Science*. 2014;10(17):36–44. DOI: 10.5539/ass.v10n17p36
14. Ghorbani E. Exploration, development and production of Iran's fields and reservoirs through the Iranian Petroleum Contract (IPC). *Journal of Energy & Natural Resources Law*. 2020;38(4):437–454. DOI: 10.1080/02646811.2019.1701806

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

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

ABOUT THE AUTHOR

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

*Статья поступила в редакцию 23.01.2021; после рецензирования 16.02.2021; принята к публикации 02.03.2021.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

The article was submitted on 23.01.2021; revised on 16.02.2021 and accepted for publication on 02.03.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-48-56
УДК 657.633.5(045)
JEL M40

Организация контрольной среды в условиях устойчивого развития предприятия

Т.Х.М. Нгуен

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-3478-9727>

АННОТАЦИЯ

Интеграция концепции устойчивого развития в бизнес, при котором потребности нынешних поколений осуществляются без ущерба для будущих поколений а также возможность удовлетворять ими свои собственные потребности, – одни из ключевых тенденций начала XXI в. Целью данного исследования является рассмотрение влияния концепции устойчивого развития организации на ее контрольную среду. Актуальность работы подтверждается огромным влиянием системы внутреннего контроля на эффективность и результативность деятельности организации, а также возрастающей ролью социальных и экологических факторов при принятии управленческих решений экономическими субъектами. В процессе научной проработки проблемы использовались следующие общенаучные методы исследования: сравнительный анализ, детализация и обобщение, метод систематизации. Были рассмотрены основные элементы контрольной среды: организационная структура, функции и полномочия подразделений и сотрудников; стратегия, принципы и цели организации, регламенты осуществления операций; корпоративная культура, философия и стиль управления руководством, этические ценности и правила поведения; кадровая политика. В результате предложены рекомендации по их усовершенствованию с целью обеспечения устойчивого развития. Утверждается, что внедрение предложенных первоочередных нововведений в контрольную среду организации станет фундаментом для других компонентов системы внутреннего контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль; устойчивое развитие; контрольная среда; корпоративная культура; организационная структура; кадровая политика

Для цитирования: Нгуен Т.Х.М. Организация контрольной среды в условиях устойчивого развития предприятия. Учет. Анализ. Аудит. = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(3):48-56. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-48-56

ORIGINAL PAPER

Key Aspects of the Control Environment in the Context of Sustainable Development of Organisation

T.H.M. Nguyen

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-3478-9727>

ABSTRACT

The integration of sustainable development into business, which is the development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs, is one of the key trends of the beginning of the 21st century. The purpose of this study is to consider the effect of this concept on the element of internal control system: the control environment. The relevance of the work is confirmed by the correlation between the internal control system and the efficiency and effectiveness of the activities of organizations, as well as the increasing influence of social and environmental factors on managerial decisions of economic entities. In the process of scientific elaboration of the problem, general scientific research methods were used: comparative analysis, detailing and generalization, systematization. As a result, the author examined the main elements of the control environment: organizational structure, functions and duties of departments and employees; strategy, principles and goals of the organization, regulations for the implementation of operations; corporate culture, philosophy and management style, ethical values and rules of conduct; personnel policy – and the recommendations for their improvement from the sustainable development aspect. It is

© Нгуен Т.Х.М., 2021

concluded that the introduction of the proposed innovations into the control environment will serve as the foundation for the remaining components of the internal control system.

Keywords: internal control; sustainable development; control environment; corporate culture; organizational structure; personnel policy

For citation: Nguyen T.H.M. Key aspects of the control environment in the context of sustainable development of organisation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(3):48-56. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-48-56

ВВЕДЕНИЕ

В условиях дефицита ресурсов и повышенного внимания к проблеме влияния деятельности экономических субъектов на окружающую среду все большее число предприятий (организаций) во всем мире начинают пристальнее рассматривать социальные, экологические и прочие последствия от принятия решений [1]. Смещение акцента с прибыльности на создание стоимости и вклад в развитие общества обусловило распространение концепции устойчивого развития (УР), предполагающей удовлетворение текущих потребностей членов общества без ущерба для будущих поколений, в том числе развитие новых подходов к стратегическому анализу УР предприятий [2]. Имплементация этой концепции, получающей все более широкое распространение и признание среди мирового сообщества, требует соответствующих изменений в организации системы внутреннего контроля, предназначенной для обеспечения достижения возникающих перед организацией целей. При этом успешность реализации концепции УР зависит не только от специфических контрольных действий в отношении новых процессов, но и от взаимосвязанности принципов УР и организации деятельности на предприятии.

В силу сказанного, в статье рассмотрены основные аспекты формирования (в условиях перехода к УР) контрольной среды, служащей фундаментом для последующей оценки рисков, комплекс необходимых для этого действий, а также возможность использования средств информатизации, коммуникации и мониторинга.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

На основании анализа положений концепции COSO ERM и разработанных на ее основе документов [информация Минфина России от 25.12.2013 ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной

жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», приказ Федеральной налоговой службы от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля», международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация» и т.д.] можно сделать вывод, что в состав контрольной среды входят следующие основные элементы: организационная структура, функции и полномочия подразделений и сотрудников; стратегия, принципы и цели организации, регламенты осуществления операций; корпоративная культура, философия и стиль управления руководством, этические ценности и правила поведения; кадровая политика [3]. Перечисленные элементы определяют, каким образом в организации будут реализовываться бизнес-процессы и в какой степени ее деятельность будет соответствовать принципам УР. Проведенное исследование убеждает, что для успешного обеспечения УР необходимо экстренное планомерное внедрение изменений в указанные компоненты.

Вопрос управления УР предприятия рассмотрен такими зарубежными авторами, как К. Кролл, А. Уорхолд, П. Прадхан [4], К. Аллен, Г. Меттернихт, Т. Видман [5], А. Брейер, Х. Янецчек, Д. Малерба [6], Д. Кольсте, М. Педерчини, С.Е. Корнелл [7], Т. Хак, С. Янускова, Б. Молдан [8], Р. Бали Суэйн, Ф. Янг-Валлентин [9], Л. Джау-Янг [10], Х.Д. Ян, К.С. Пэн, А.Л. Яо [11], однако проблема своего завершающего решения пока не получила.

ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА, ФУНКЦИИ И ПОЛНОМОЧИЯ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ И СОТРУДНИКОВ

Неотъемлемым условием эффективности деятельности предприятия с любой формой собственности и профилем является отражение функций и обязанностей, связанных с обеспечением

нием его УР, в организационной структуре и локальных актах (должностные инструкции, положения). Основными функциями, возникающими или приобретающими большую важность в связи с переходом к такому состоянию, являются:

- *взаимодействие с заинтересованными сторонами и анализ их потребностей.* Одним из постулатов концепции УР является сбалансированный учет интересов и ожиданий стейкхолдеров организации при осуществлении деятельности. В связи с этим необходима формализация функций и обязанностей по коммуникации с заинтересованными сторонами, сбору информации и приоритете потребностей стейкхолдеров. Взаимодействие с заинтересованными сторонами должно быть не разовой процедурой, а непрерывным процессом, сопровождающим этапы планирования, осуществления мер и формирования отчетности в области УР. Очевидно, что даже в компаниях, не придерживающихся этих принципов в своих стратегиях, существуют механизмы взаимодействия со стейкхолдерами. Однако нередко коммуникация во многих организациях ограничивается выполнением формальных процедур, например информирование акционеров о результатах деятельности на ежегодном общем собрании акционеров, переговоры с контрагентами при заключении договоров, получение заказов от покупателей и т.д. В рамках перехода к УР большее значение приобретает получение обратной связи, анализ ожиданий и инкорпорирование интересов стейкхолдеров в планы организации [12]. Это связано с тем, что коммуникация с заинтересованными сторонами позволяет организации определить свой экологический и социальный «след»: влияние деятельности на других лиц. Учет интересов стейкхолдеров позволяет компании устранить или минимизировать негативные экстерналии от своей деятельности либо компенсировать причиненный ущерб. К примеру, многие нефтегазовые компании принимают активное участие в разработке инфраструктуры регионов своего присутствия и финансируют программы экологической безопасности, тем самым способствуя восстановлению загрязненных земель. Примерами обязанностей, направленных на обеспечение подобного взаимодействия со стейкхолдерами, являются: рассмотрение жалоб и предложений покупателей, проведение опросов среди сотрудников, анализ социально-эко-

номической обстановки в регионах присутствия, участие в общественных слушаниях [13];

- *анализ законодательства и тенденций в области УР.* Вследствие постепенного ужесточения законодательства в области экологии и гражданско-правовых отношениях, а также возрастающих требований стейкхолдеров необходимы своевременный анализ нововведений и соответствующая корректировка планов организации в области УР. В частности, к таким мероприятиям относятся закрепление за определенными сотрудниками обязанностей по анализу законопроектов, законов и иных нормативно-правовых актов, отчетов конкурентов, сообщений в средствах массовой информации;

- *определение направлений УР и формирование стратегии и плана.* Переход на новую концепцию невозможен без трансляции названных ранее принципов в цели и задачи и дальнейшего их отражения в стратегии и бизнес-плане экономического объекта. Хотя выбор стратегических направлений УР в основном является обязанностью лиц, ответственных за корпоративное управление, сбор и анализ информации должен непременно проводиться также и специалистами операционных отделов. Например, если одной из целей УР является снижение количества отходов от производства, то для выполнения качественных оперативных и долгосрочных плановых работ необходимо получение информации от производственных отделов о текущем уровне отходов и возможных мерах по сокращению негативного влияния, объемах планируемых затрат на разработку или внедрение новых технологий, данных финансового отдела по имеющимся ресурсам на осуществление подобных мероприятий и т.д.;

- *ведение учета в области УР и формирование отчетности.* Для контроля за выполнением плановых заданий необходимы сбор, регистрация и обобщение показателей, характеризующих уровень УР. Новые обязанности, связанные с данным аспектом, могут включать в себя разработку и эксплуатацию информационной системы для ведения учета в области УР, фиксацию данных на определенный момент времени и за конкретный период, а также составление необходимой отчетности в соответствии с установленными стандартами;

- *контроль за достижением целей организации в области УР, соблюдением принципов и регламен-*

<p>I. Основные положения / Fundamentals</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Общие принципы / key principles; • цели и задачи положения об устойчивом развитии / goals and objectives of the sustainable development policy; • стандарты, послужившие основой для положения / standards that served as the basis of the policy; • сфера действия положения об устойчивом развитии / scope of the sustainable development policy; • ответственные лица / responsible persons
<p>II. Взаимодействие со стейкхолдерами / Interaction with stakeholders</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Описание ключевых стейкхолдеров / key stakeholders description; • способы взаимодействия / methods of communication; • методика оценки существенных тем устойчивого развития / methods of assessment of significant aspects of sustainable development
<p>III. Основные направления устойчивого развития / Key directions of sustainable development</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Описание направлений / description of directions ; • цели в рамках конкретных направлений / goals determined for the specific directions; • принципы в рамках конкретных направлений / principles determined for the specific directions; • задачи в рамках конкретных направлений / objectives for the specific directions

Рис. / Fig. Структура Положения об устойчивом развитии /
The structure of the sustainable development policy

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

тов. Осуществление этого вида контроля — обязательная часть периодического анализа выполнения бизнес-плана, причем детально вопросы такого характера могут и должны быть анализироваться как специальным департаментом, так и сотрудниками отделов, ответственными за выполнение соответствующих процессов. Способы распределения обязанностей могут варьироваться в зависимости от специфики организации: существующей структуры, масштабов предприятия, наличия в штате компетентных в данной области специалистов. Учитывая, что реализация целей УР тесно взаимосвязана с операционной деятельностью, зачастую эти обязанности перекладываются на существующий производственный персонал; но при этом функции общего контроля

и координации должны являться прерогативой Совета директоров или аудиторского комитета, либо для этого должен быть сформирован самостоятельный орган (например, в виде специального комитета).

СТРАТЕГИЯ, ПРИНЦИПЫ И РЕГЛАМЕНТЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ

Ключевым фактором при проведении всего комплекса организационно-технических мероприятий является фиксация положений по УР во внутренних документах предприятия (организации) для обеспечения производственно-хозяйственной или иной деятельности, присущей данному объекту, согласно заложенным

принципам. Эти требования к проведению операций в соответствии с принятой концепцией УР должны найти отражение (быть зафиксированы) в специальном нормативном документе типа Единого положения или в отдельных регламентах для каждого направления деятельности. Примерная предлагаемая структура «Положения об устойчивом развитии» приведена на рисунке.

Разработанная структура нормативного документа «Положение об устойчивом развитии» включает три раздела: основные положения; взаимодействие со стейкхолдерами; основные направления УР.

В первом разделе документа должна быть изложена общая позиция организации по этому комплексу вопросов, оценка ее влияния на окружающую среду, а также выделение основных целей, задач и приоритетных направлений в области УР.

В Положении рекомендуется указать международные и отечественные стандарты, на которые ориентируется организация при внедрении принципов УР, к примеру Глобальный договор ООН или Международный билль о правах. Определение подобных стандартов послужит своеобразным ориентиром при имплементации положений УР и позволит конкретизировать действия экономического субъекта. В частности, Стандарты социальной отчетности (GRI) формулируют требования, предъявляемые к отчетности компаний в области корпоративной социальной ответственности [14]. Следование указанным стандартам повысит уровень доверия стейкхолдеров, а также позволит оценить эффективность действий в области УР путем сопоставления требований стандартов к результатам деятельности организации.

Немаловажным условием эффективности контрольной среды является определение лиц, на которых возложена ответственность за внедрение новой концепции. Положение должно содержать список лиц, ответственных за соблюдение принципов УР в целом (например, совет директоров или комитет по УР) и за каждое приоритетное направление (например, за разработку программы и выполнение целей УР по направлению «Управление человеческими ресурсами» ответственен начальник HR-отдела).

Во втором разделе этого документа рекомендуется перечислить основных стейкхолдеров организации и указать формы взаимодействия с ними, а также методику проведения оценки

значимости выделенных тем в области УР. Также следует раскрыть ключевые обязательства перед заинтересованными сторонами: данные пункты послужат основой для дальнейших действий организации в этом направлении.

В третьем разделе Положения предлагается указать основные направления, выделенные организацией по результатам оценки требований и интересов заинтересованных сторон, и конкретизировать цели, принципы и задачи в отношении каждого из направлений. Для взаимоувязки данного документа с другими локальными нормативными актами организации следует привести ссылку на основные инструктивные материалы, связанные с выделенным направлением УР, а также возложить обязанность по соблюдению целей, принципов и задач, определенных им, на лиц, ответственных за составление и соблюдение указанных документов.

Помимо локальных нормативных актов, основные направления УР должны найти отражение в планах компании на краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективы, так как система внутреннего контроля должна быть интегрирована в систему управления [15]. К примеру, если компания выбрала в качестве основного пути развитие регионов присутствия, то элементы ее политики в этой области могут выглядеть следующим образом:

- цели: профессиональный и личностный рост персонала, формирование достойных условий работы;
- принципы: соблюдение прав человека и равенства возможностей, приоритет поддержания уровня и качества жизни сотрудников;
- задачи: внедрение эффективной системы обучения персонала, разработка системы оплаты труда, направленной на повышение мотивации.

Другим важнейшим фактором эффективности внедрения УР является трансляция его принципов в принимаемые организацией решения. К примеру, компания Unilever, занимающая лидирующие позиции в рейтингах корпоративной социальной ответственности S&P и Dow Jones, помимо проведения мероприятий по достижению основных целей, активно интегрирует принципы УР в повседневные процессы с целью «сделать устойчивое развитие нормой жизни для всех и каждого». К примеру, корпорацией принято решение использовать эти принципы для рекламы моделей с индексом массы тела (ИМТ) между

18 до 25, чтобы не пропагандировать «нездоровую стройность» среди своих потребителей.

КОРПОРАТИВНАЯ КУЛЬТУРА

Несмотря на то что влияние данного элемента контрольной среды достаточно сложно оценить, надлежащая корпоративная культура играет важную роль как фундамент при осуществлении последующих операций, поскольку определяет отношение руководства и рядовых сотрудников к концепции УР. Важную роль в данном случае играет философия и стиль руководства, так называемый «тон сверху»: приверженность новым вводимым принципам может проявляться через учет нефинансовых факторов при принятии решений, организацию мероприятий, направленных на улучшение социальной обстановки и экологической ситуации, демонстрацию их соблюдения через личный пример руководителей.

Отражение принципов УР в корпоративной культуре связано не только с отслеживанием нефинансовых показателей в производственном процессе, но и с формированием ценностей в коллективе. В качестве аспектов, способствующих ее формированию, соответствующей данной концепции, можно выделить:

- *соблюдение прав человека и этическое поведение.* Признание компанией неприкосновенности прав человека проявляется в отсутствии дискриминации по расовому, религиозному, гендерному и иным признакам, в соблюдении законодательства и, при возможности, иных инициатив по улучшению условий труда. К примеру, индикатором соблюдения прав является формирование разнообразия в коллективе, отсутствие предубеждений к оценке кандидатов при найме их на работу, создание гибкого графика работы для сотрудников и оформление социального пакета. Достаточно немаловажным фактором является требование соблюдать этические нормы и принципы в коллективе, что имеет особенное значение в организациях, работающих с конфиденциальными данными. Формированию соответствующей корпоративной культуры способствуют утверждение кодекса корпоративной этики, выделяющего основные этические принципы, которых обязан придерживаться персонал компании, и описывающего ожидаемые модели поведения; создание «горячей линии» для сообщения фактов ненадлежащего поведения;

формирование системы наказания для лиц, нарушивших этические требования организации;

- *учет ожиданий и интересов заинтересованных сторон.* Поскольку в основе УР лежит удовлетворение потребностей стейкхолдеров без ущерба возможностям будущего поколения, необходимо формирование соответствующего отношения персонала ко взаимодействию с заинтересованными сторонами [16]. Отражение в корпоративной культуре внимания к интересам и ожиданиям стейкхолдеров создается через регламенты, кодекс поведения, обучающие мероприятия и систему поощрения сотрудников, придерживающихся установленных стандартов. К примеру, для сети ресторанов может быть установлена система премирования подразделений, получивших наиболее высокие оценки от посетителей за обслуживание, качество приготовленных блюд, саму ресторанную атмосферу;

- *социальная и экологическая ответственность.* Формирование у сотрудников чувств (настрой) бережного отношения к окружающей среде способствует снижению рисков УР вследствие ненадлежащих действий персонала. Закреплению в корпоративной культуре принципов социальной и экологической ответственности может способствовать проведение различного круга мероприятий в виде субботников, участие сотрудников в проводимых значимых социальных программах, активное сотрудничество с благотворительными фондами, а также иницилируемое администрацией предприятия изменение бытовых и производственных условий, к примеру путем установки отдельных контейнеров и урн для подлежащего переработке и перерабатываемого мусора, отказа от одноразовой посуды, поощрения использования цифровых носителей вместо бумажных, реализации программ энергосбережения в офисах;

- *профессиональный рост.* Обеспечение постоянного творческого развития потенциала работников соответствует целям программ Организации объединенных наций — № 4 «Качественное образование» и № 8 «Достойная работа и экономический рост», в связи с чем многие компании считают профессиональный рост персонала одним из главных направлений УР. Чтобы достижение целей по УР не ограничивалось соблюдением формальных требований по количеству часов обучения, необходимо отражение в корпоративной культуре стремления к развитию навыков, напри-

мер, через проведение программы наставничества, поощрение инициатив от сотрудников. Важным условием формирования надлежащей корпоративной культуры является создание механизма работы с отклонениями от ожидаемых норм поведения. В данную систему входят санкции по отношению к нарушителям, а также меры по установлению и устранению отклонений. К примеру, для выявления случаев ущемления прав сотрудников может быть создан канал для сообщения о фактах нарушения с доступом к лицам, отвечающим за корпоративное управление. Другим фактором является поощрение сообщений о нарушениях (но не доносов), обеспечение конфиденциальности и защиты информантов, а также применение наказания к нарушителям.

КАДРОВАЯ ПОЛИТИКА

Основным изменением в кадровой политике может стать модификация системы оценки труда и расчета вознаграждения, в том числе добросовестным исполнителям:

- пересмотр заработной платы или иных форм оплаты труда в связи с новыми функциями и обязанностями сотрудников;
- учет в оценке сотрудников их персонального вклада в достижение организацией целей УР. При этом цели, поставленные перед отдельным сотрудником, должны соответствовать его уровню в иерархии и трудовым обязанностям;
- формирование новых требований к кандидатам при приеме на работу;
- учет в системе обучения персонала направлений УР.

ВЫВОДЫ

Внедрение концепции УР в деятельность организации сопровождается множественными изменениями в системе внутреннего контроля. Для обеспечения эффективности процессов оценки рисков, улучшения уровня контрольных действий в отношении мероприятий по достижению задаваемых целей, повышению степени информативности, коммуникации и мониторинга необходимо построение надлежащей контрольной среды.

Проведенное исследование, на основе анализа концепции COSO, позволило выделить главные

основополагающие элементы контрольной среды и предложить первоочередные нововведения для успешного внедрения и соблюдения принципов УР в деятельности организации, а именно:

- в части организационной структуры, функций и полномочий подразделений и сотрудников: определены основные обязанности, возникающие в связи с внедрением УР, и доказана их важность;
- относительно стратегии, принципов, целей организации и регламента осуществления операций: разработана комплексная модель взаимосвязки всех перечисленных компонент в направлении УР; предложен оригинальный структурированный документ в виде типового Положения;
- в части развития корпоративной культуры, стиля управления руководства, этических ценностей и правил поведения сформулированы основные принципы и предложены меры для их закрепления в корпоративной культуре организации;
- применительно к кадровой политике предложен комплексный подход, включающий мероприятия по изменению оплаты труда, профессиональному росту и оценке потенциала сотрудников.

Практическая значимость исследования заключается в возможности применения указанных рекомендаций в организациях различных отраслей, регионов и размеров. Разработанные предложения ориентированы не только на формальные аспекты организации внутреннего контроля (организационная структура, должностные инструкции, политики), но и на неформальные, такие как учет интересов заинтересованных сторон и отношение сотрудников к внедрению концепции УР.

Для достижения поставленных целей необходимо внести соответствующие изменения в контрольную среду, но в то же время ее модификация не является достаточным условием для этого в области УР: необходимы изменения и в других компонентах внутреннего контроля, а также постоянное совершенствование этой системы применительно к меняющимся условиям деятельности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ефимова О.В. Интеграция аспектов устойчивого развития в процесс обоснования инвестиционных решений. *Экономический анализ: теория и практика*. 2018;17(1):48–65. DOI: 10.24891/ea.17.1.48

2. Басова М. М. Стратегический анализ устойчивого развития предприятий на современном этапе. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;4(5):56–63.
3. Никитина Н. Н. Контрольная среда организации и ее элементы. *Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования*. 2018;31(5):120–125.
4. Kroll C., Warchold A., Pradhan P. Sustainable Development Goals (SDGs): Are we successful in turning trade-offs into synergies? *Palgrave Communications*. 2019;5(140):1–11. DOI: 10.1057/s41599-019-0335-5
5. Allen C., Metternicht G., Wiedmann T. Prioritising SDG targets: Assessing baselines, gaps and interlinkages. *Sustain Sci*. 2019;14(2):421–438. DOI: 10.1007/s11625-018-0596-8
6. Breuer A., Janetschek H., Malerba D. Translating sustainable development goal (SDG) interdependencies into policy advice. *Sustainability*. 2019;11(7):2092. DOI: 10.3390/su11072092
7. Collste D., Pedercini M., Cornell S. E. Policy coherence to achieve the SDGs: Using integrated simulation models to assess effective policies. *Sustainability Science*. 2017;(12):921–931. DOI: 10.1007/s11625-017-0457-x
8. Hak T., Janouskova S., Moldan B. Sustainable Development Goals: A need for relevant indicators. *Ecological Indicators*. 2016;(60):565–573. DOI: 10.1016/j.ecolind.2015.08.003
9. Bali Swain R., Yang-Wallentin F. Achieving sustainable development goals: Predicaments and strategies. *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*. 2020;27(2):96–106. DOI: 10.1080/13504509.2019.1692316
10. Jau-Yang L. An internal control system that includes corporate social responsibility for social sustainability in the new era. *Sustainability*. 2018;10(10):3382. DOI: 10.3390/su10103382
11. Yang X. D., Peng C. C., Yao A. L. Management capability, internal control and corporate sustainability. *Audit. Res*. 2018;34(3):121–128.
12. Никифорова Е. В., Клепикова Л. В., Шнайдер О. В. Устойчивое развитие экономических субъектов: ключевые задачи, этапы и интересы стейкхолдеров. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;7(3):120–124.
13. Никифорова Е. В. Элементы стейкхолдер-анализа экономических субъектов. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;7(3):213–216.
14. Никифорова Е. В., Шнайдер О. В. Отчетность об устойчивом развитии экономического субъекта: принципы, этапы подготовки. *Вопросы региональной экономики*. 2015;25(4):161–166.
15. Мельник М. В. Постановка и развитие систем внутреннего контроля в экономических субъектах. *Аудит*. 2016;(12):3–9.
16. Кулакова Е. Н. Партнерство со стейкхолдерами: алгоритм взаимодействия. *Аудитор*. 2019;5(12):29–33.

REFERENCES

1. Efimova O. V. Integrating the aspects of sustainable development into the investment decision validation process. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2018;17(1):48–65. (In Russ.). DOI: 10.24891/ea.17.1.48
2. Basova M. M. Strategic analysis of sustainable development of enterprises at the present-day stage. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;4(5):56–63. (In Russ.).
3. Nikitina N. N. The control environment of the organization and its elements. *Innovatsionnaya ekonomika: perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya = Innovation Economy: Prospects for Development and Improvement*. 2018;31(5):120–125. (In Russ.).
4. Kroll C., Warchold A., Pradhan P. Sustainable Development Goals (SDGs): Are we successful in turning trade-offs into synergies? *Palgrave Communications*. 2019;5(140):1–11. DOI: 10.1057/s41599-019-0335-5
5. Allen C., Metternicht G., Wiedmann T. Prioritising SDG targets: Assessing baselines, gaps and interlinkages. *Sustain Sci*. 2019;14(2):421–438. DOI: 10.1007/s11625-018-0596-8
6. Breuer A., Janetschek H., Malerba D. Translating sustainable development goal (SDG) interdependencies into policy advice. *Sustainability*. 2019;11(7):2092. DOI: 10.3390/su11072092

7. Collste D., Pedercini M., Cornell S.E. Policy coherence to achieve the SDGs: Using integrated simulation models to assess effective policies. *Sustainability Science*. 2017;(12):921–931. DOI: 10.1007/s11625–017–0457-x
8. Hak T., Janouskova S., Moldan B. Sustainable Development Goals: A need for relevant indicators. *Ecological Indicators*. 2016;(60):565–573. DOI: 10.1016/j.ecolind.2015.08.003
9. Bali Swain R., Yang-Wallentin F. Achieving sustainable development goals: Predicaments and strategies. *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*. 2020;27(2):96–106. DOI: 10.1080/13504509.2019.1692316
10. Jau-Yang L. An internal control system that includes corporate social responsibility for social sustainability in the new era. *Sustainability*. 2018;10(10):3382. DOI: 10.3390/su10103382
11. Yang X.D., Peng C.C., Yao A.L. Management capability, internal control and corporate sustainability. *Audit. Res.* 2018;34(3):121–128.
12. Nikiforova E.V., Klepikova L.V., Schneider O.V. Sustainable development of economic entities: Key tasks, stages and interests of stakeholders *Azimuth nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2018;7(3):120–124. (In Russ.).
13. Nikiforova E.V. Elements of stakeholder analysis of economic subjects *Azimuth nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2018;7(3):213–216. (In Russ.).
14. Nikiforova E.V., Schneider O.V. The issue of reporting on sustainable development of an economic entity. *Voprosy regional'noi ekonomiki = Regional Economic Issues*. 2015;25(4):161–166. (In Russ.).
15. Mel'nik M.V. Setting and development of internal control systems in the economic entities. *Audit = Auditing*. 2016;(12):3–9. (In Russ.).
16. Kulakova E.N. Partnership with stakeholders: Building interaction algorithm. *Auditor*. 2019;5(12):29–33. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Тхи Ха Ми Нгуен — аспирантка Факультета налогов, аудита и бизнес-консалтинга, Финансовый университет, Москва, Россия
camilla.nguyen.thi@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Thi Ha Mi Nguyen — Postgraduate Student of Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
camilla.nguyen.thi@gmail.com

Статья поступила в редакцию 05.04.2021; после рецензирования 20.04.2021; принята к публикации 17.05.2021. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 05.04.2021; revised on 20.04.2021; and accepted for publication on 17.05.2021. The author read and approved the final version of the manuscript.

Владимир Дмитриевич Новодворский – ученый, педагог, вдохновитель (к 90-летию со дня рождения) / Vladimir Dmitrievich Novodvorsky – Scientist, Teacher, Inspirer (to the 90th Birthday Anniversary)

Река времени все дальше относит нас от тех дней, когда общение с Владимиром Дмитриевичем Новодворским было еженедельным, но, как правило, куда более частым. Как ученого, специалиста-практика и преподавателя его помнят многие, но вот как о неординарной личности, бывает, рассказывают истории, где правда иногда соседствует с вымыслом, – мы придерживаемся только фактов.

Родился В. Д. Новодворский в Москве 23.01.1931 в семье экономистов. Его отец – Дмитрий Владимирович Новодворский (1902–1981), окончил Тимирязевскую сельскохозяйственную академию, до 1938 г. работал в Наркомфине СССР, а затем в Государственном банке СССР. В 1941 г. он ушел на фронт и прошел всю Великую Отечественную войну, вплоть до Дня Победы. После окончания войны Д. В. Новодворский был принят на работу в Министерство финансов СССР, где и трудился в должности начальника отдела и Управления финансирования сельского хозяйства вплоть до выхода на пенсию. Мама – Рахиль Григорьевна (1904–1987) после окончания Харьковского института народного хозяйства в числе лучших студентов была направлена в Москву, где познакомилась со своим будущим мужем – Дмитрием Новодворским. Два их сына: старший Владимир и младший Игорь всю свою жизнь с глубоким уважением относились к своим родителям. В семье царили любящие, уважительные и доверительные отношения.

К сожалению, на пути овладения профессией у будущего профессора не все складывалось гладко. В период Великой Отечественной войны Владимир вместе с мамой и братом, который был моложе его на семь лет, оказались в эвакуации в г. Анжеро-Судженске Кемеровской области. В то время как мама работала на двух работах все хозяйственные обязанности, включая заботу о младшем брате, которому к началу войны исполнилось три года, легли на школьника Вла-

димира. Это, к сожалению, не способствовало его хорошей учебе. Проблемы со школьным обучением в эвакуации привели к тому, что Владимир по возвращении в Москву был оставлен на второй год и закончил школу в 1950 г. вовсе не отличником. В то время он видел перед собой пример дяди – замечательного врача, доцента мединститута А. Г. Варшавского, который и своих сыновей, и племянника агитировал посвятить медицине. В результате Владимир собрался поступать в Первый московский медицинский институт и уже успел подать туда свои документы, но судьба распорядилась иначе. Совершенно случайно он встретился на улице и разговорился с районным доктором, которая долгие годы была лечащим врачом и знала всех жителей своего района. Когда юноша поделился с ней своими планами, она задала ему вопрос, который решил его дальнейшую судьбу: «Володя, больных нужно любить, ты уверен в том, что готов к этому?». В результате Владимир втайне от родителей забрал документы из медицинского института и подал их на финансово-экономический факультет Московского финансового института (ныне Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации). Этот факультет готовил финансистов, экономистов для предприятий народного хозяйства, а вовсе не бухгалтеров. Заметим, что бухгалтерский учет не относился к любимым дисциплинам студента и впоследствии на кем-то заданный вопрос: «А кто у вас читал курс учета?», честно отвечал: «Кажется, Глейх¹, но точно не помню».

Тем не менее у юношей послевоенных лет тяга к знаниям была огромной, как и желание применять их на практике. Факт есть факт – из учебной группы В. Д. Новодворского шестеро сту-

¹ Евгений Ильич Глейх (1897–1960) – преподаватель, автор популярных учебников, с 1946 г. доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа Московского финансового института.

дентов впоследствии стали докторами экономических наук. По окончании института Владимир не искал «кабинетной работы» и чиновничьей карьеры, а по распределению уехал на четыре года в Ижевск, где трудился старшим бухгалтером-методологом, а затем заместителем начальника финансового отдела металлургического завода — крупнейшего предприятия отрасли (ныне ПАО «Ижсталь»). По возвращении в Москву в 1958 г. В. Д. Новодворский поступил на работу в Министерство финансов СССР, но работа чиновника не слишком прельщала молодого специалиста, и он стал всерьез задумываться о научной и педагогической карьере. К тому же произошли перемены и в личной жизни.

Со своей будущей женой Владимир Дмитриевич познакомился на работе. Диана Григорьян в ту пору работала в Бюджетном управлении Минфина РСФСР и была секретарем комсомольской организации, увлекалась спортом, турпоходами и игрой на фортепьяно. Их дочь — Ефимова (Новодворская) Ольга Владимировна, как и родители, начала свою деятельность в Министерстве финансов, а затем поступила в аспирантуру Московского финансового института при кафедре анализа хозяйственной деятельности, защитила кандидатскую, а затем и докторскую диссертации. В настоящее время О. В. Ефимова — профессор Департамента бизнес-аналитики Финуниверситета, руководит магистерской программой «Финансовый анализ и оценка инвестиционных решений». Как и отец, она много времени уделяет научной работе со студентами, вокруг нее всегда собирается талантливая молодежь. Научные и профессиональные успехи, которых добились выпускники О. В. Ефимовой, несомненно, способствуют развитию столь дорогой для профессора Новодворского профессии.

Владимир Дмитриевич боготворил своего внука — Владимира (рис. 1), который также получил экономическое образование, закончив экономический факультет МГУ им. М. В. Ломоносова. К великому сожалению, дед не дожил до этого дня, но его заветная мечта по продлению династии экономистов исполнилась.

Однако мы забежали вперед, вернемся в XX в. В 1967 г. В. Д. Новодворский защитил кандидатскую диссертацию под руководством известного ученого, профессора М. В. Дмитриева и был избран доцентом кафедры бухгалтерского учета Московского инженерно-экономического института

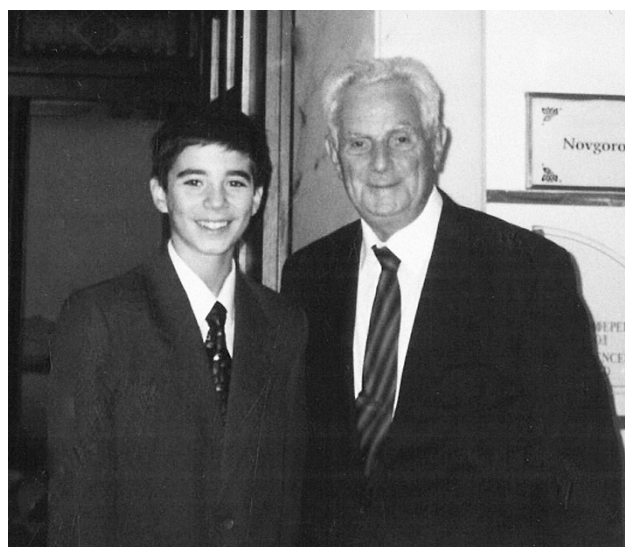


Рис. 1 / Fig. 1. В. Д. Новодворский с внуком Владимиром / V.D. Novodvorsky with his grandson Vladimir

(ныне Государственный университет управления). Затем, по приглашению заведующего кафедрой бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всесоюзного заочного финансово-экономического института (ВЗФЭИ) профессора А. Ш. Маргулиса, с 1977 г. В. Д. Новодворский стал доцентом ВЗФЭИ, а после защиты в 1990 г. докторской диссертации «Теория и практика бухгалтерского учета производственных ресурсов» — профессором этой кафедры.

Путь к защите был долгим: еще в начале 1970-х гг. Владимир Дмитриевич рассказал своему научному руководителю М. В. Дмитриеву о желании приступить к подготовке докторской диссертации. В ответ профессор Дмитриев произнес «историческую» фразу: «Володя, в нашей стране пятнадцать докторов наук по учету, и шестнадцатый нам не нужен». Мечту о подготовке диссертации пришлось на время отложить, но работа в ВЗФЭИ увлекла В. Д. Новодворского, здесь профессорами кафедры были четверо из тех самых пятнадцати докторов наук по учетной специальности — М. Ф. Дьячков, А. Ш. Маргулис, А. М. Меркушев, С. А. Щенков. Каждый из них был уникальной личностью, обладал колоссальным опытом в различных отраслях учета, охотно делился знаниями с более молодыми коллегами. Общение с этими людьми придало мощный импульс теоретической подготовке В. Д. Новодворского, в результате докторская диссертация стала трудом зрелого ученого-новатора.



Рис. 2 / Fig. 2. С коллективом кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности ВЗФЭИ / With the colleagues of Accounting and Economic Analysis Department (All-Russian Distance Institute of Finance and Economics)

В непростой для страны и отечественной науки период становления современной бухгалтерской профессии (с 1994 по 1998 г.) В. Д. Новодворский заведовал кафедрой бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности ВЗФЭИ (рис. 2), развивая науку, принимая активное участие в разработке государственных образовательных стандартов по учетным специальностям и учебных планов института, что обеспечило масштабный приток абитуриентов, желающих стать экономистами по специальности «учет, анализ, аудит». До последних дней жизни он оставался профессором кафедры, руководил аспирантами, консультировал докторантов, участвовал в мероприятиях в рамках Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБР).

В многогранной деятельности В. Д. Новодворского можно выделить несколько важнейших направлений.

Учитель и педагог. Преподавательская деятельность во многом определила личность профессора Новодворского. Он был педагогом и учителем для своих учеников, студентов, аспирантов, молодых

коллег, которых направлял в постижение принципиальных положений науки, вдохновлял на активное стремление к познанию нового, широту мышления, критический анализ, на собственном примере учил профессиональной этике.

Те, кому посчастливилось слушать его лекции, отмечают, что он был вдохновенным оратором, выступал не только перед студентами, но также перед слушателями курсов профессиональных бухгалтеров в системе ИПБР, членом которого он являлся с момента его основания, а также перед сотрудниками бухгалтерских служб предприятий, куда его приглашали. В своих лекциях Владимир Дмитриевич раскрывал актуальные проблемы бухгалтерского учета в период его реформирования и адаптации к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), подчеркивал живой, современный характер бухгалтерского учета как науки, призывал рассматривать ее как динамично развивающуюся отрасль экономических наук, опирающуюся на проверенные временем принципы и учитывающую постоянно меняющуюся внешнюю среду.

Он шутил: «Лектор, преподаватель, это кто? Несостоявшийся актер», и потому каждая его лекция была захватывающим «мини-спектаклем», он не признавал шаблоны и штампы и увлекал слушателей в интригующий мир информации о финансовом положении и результатах деятельности предприятий, обосновывая их теснейшую взаимосвязь. Долгое время В. Д. Новодворский добивался того, чтобы тема бухгалтерской отчетности приобрела статус самостоятельной дисциплины, аргументируя свою позицию комплексным характером и значимостью вопросов формирования бухгалтерской отчетности для принятия управленческих решений. По существу, этот подход реализуется в настоящее время при преподавании дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» в различных вузах страны. Его перу принадлежат учебные пособия и методические разработки по основным учетным дисциплинам, и прежде всего учебник «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», который был издан под его редакцией, в подготовку которого он внес значительный вклад, развивая в нем проблемы формирования бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, а также научно-практические издания, в частности «Бухгалтерская отчетность: составление и анализ», научные и практические статьи, которые регулярно выходили в ведущих издательствах. В своих работах, включая публикации учебного характера, профессор Новодворский всегда стремился отойти от подхода, основанного на передаче определенной порции знаний, и старался пригласить читателя к дискуссии, показать проблему с разных сторон. Так, говоря о бухгалтерском балансе, он обращал внимание на различные аспекты: учетный, юридический, правовой, которые необходимо принимать во внимание как при его формировании, так и при аналитической интерпретации, отраженной в нем информации. Также широко он рассматривал подходы к учету финансовых результатов и их отражению в отчетности.

При непосредственном участии В. Д. Новодворского шло становление и развитие дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» для студентов вузов и практиков, проходящих обучение на программах повышения квалификации. Он участвовал в разработке учебных программ по таким дисциплинам, как «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый

учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Бухгалтерский управленческий учет». Сейчас все эти дисциплины являются базовыми в подготовке специалистов по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту.

Самое активное участие Владимир Дмитриевич принимал в работе группы Учебно-методического объединения Министерства высшего образования РФ по разработке государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования для специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит» в 1996 и 2000 гг. Он предприимчиво пропагандировал бухгалтерский учет как науку в широком смысле, был убежден в ее значимости для подготовки не только бухгалтеров и аудиторов, но также финансистов, юристов, менеджеров, специалистов в области автоматизации учета и управления.

Научная деятельность и научная школа. Многогранными были и его научные интересы — это и вопросы учета производственных ресурсов, и методы анализа деятельности промышленных предприятий, и история отечественной бухгалтерской мысли. При этом круг его научных интересов никогда не ограничивался исключительно учетными изданиями. Он внимательно, с увлечением изучал фундаментальные работы по экономической теории, например, «Человеческая деятельность: трактат по экономической теории» Л. Мизеса, «История экономической теории» Й. Шумпетера, полагая, что серьезное и вдумчивое изучение таких работ необходимо исследователю. К этому он призывал и своих учеников. Но, пожалуй, самой дорогой и любимой для него как ученого была тема бухгалтерской отчетности организаций. По этому направлению, основы разработки которого в 1970-х гг. в ВЗФЭИ были заложены профессором С. А. Щенковым, на протяжении почти тридцати лет В. Д. Новодворский неустанно вел исследования, читал лекции, проводил семинары для студентов и практиков.

За годы своей деятельности Владимир Дмитриевич подготовил и опубликовал около 200 работ общим объемом свыше 300 печатных листов. Он являлся автором и соавтором 5 научных монографий, более 40 статей; в своих исследованиях сформулировал и обосновал целый ряд научных положений, которые легли в основу перспективных направлений развития бухгалтерского учета в России. Прежде всего, это касается вопросов развития бухгалтерской (финансовой) отчет-

ности, роли учета в управлении организациями, регулирования бухгалтерского учета.

Научный подход профессора Новодворского отличают такие важнейшие принципы, как:

- преемственность, глубокое знание отечественного наследия бухгалтерской мысли, а также достижений мировой науки, умение использовать это наследие в исследовании и разработке современных теоретических и практических проблем учета и анализа. Он серьезно и творчески обращался к научным основам балансоведения, истоки которых были заложены в работах российских ученых-бухгалтеров и ведущих западных исследователей, и неустанно знакомил студентов, аспирантов, коллег с работами таких выдающихся ученых, как А. П. Рудановский, С. А. Щенков, Р. Я. Вейцман, А. Ш. Маргулис² и многих других, настаивал на обязательном включении их трудов в программу подготовки аспирантов и кандидатские экзамены. Глубокое владение историческим материалом помогало В. Д. Новодворскому в обосновании путей решения текущих проблем, а также перспектив развития науки. Он был убежденным сторонником позиции, согласно которой «современные проблемы, методы и результаты научных исследований не могут быть полностью поняты, если нам неизвестно, как именно экономисты пришли к нынешнему образу мыслей»³;

- широта подхода и системное видение проблемы, глубокий анализ экономических процессов и явлений с четким пониманием того, где его результаты могут быть использованы, какое значение они будут иметь для составителя и пользователя учетных данных;

- четкость и определенность предложений, выводов и рекомендаций, которые зачастую опережали свое время. Так, в 1992 г., в период высокой инфляции в России, им была подготовлена статья о необходимости учета обесценения денег «Оценка статей баланса в условиях инфляции»⁴. Однако в силу ряда причин рекомендации профессора Новодворского по инфли-

рованию статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах не были реализованы, и российские организации платили налоги с «инфляционной» незаработанной прибыли, а оценка статей активов, обязательств и капитала в бухгалтерской отчетности не позволяла сформировать достоверное представление об их финансовом положении. В 1993 г. им была написана статья «О консолидированной бухгалтерской отчетности»⁵, в которой давалось определение этому новому тогда для наших бухгалтеров термину, и таких примеров немало.

В период, когда отечественная наука бухгалтерского учета подвергается большому давлению, ученые и практики остро нуждаются в развитии методологии, обобщении практического опыта, и здесь большое значение имеет творческое наследие ученого. Его научные труды, несомненно, оказывали непосредственное влияние на развитие научной мысли во время перехода к рыночной экономике. Отдавая должное многим периодическим изданиям по учету и аудиту, появившимся в 1990-х гг., Владимир Дмитриевич все же оказывал предпочтение своему любимому журналу — «Бухгалтерский учет», на страницах которого он активно публиковался в течение двадцати лет и гордился тем, что отец и он являлись подписчиками этого издания, начиная с первого номера, увидевшего свет в декабре 1937 г. Среди особо «знаковых» его работ следует назвать опубликованную в 1977 г. статью «Проблемы подготовки счетных кадров в народном хозяйстве»⁶, в которой подчеркнута необходимость в квалифицированных специалистах-бухгалтерах и сформулированы требования к их подготовке. Вышедшая в 1985 г. статья «К истории создания положения о главных бухгалтерях»⁷ затем была перепечатана и опубликована в «Бюллетене Бирмингемского университета». В 1990 г. вышла его статья «О преодолении догматизма в бухгалтерском учете», в которой отстаивалась роль бухгалтерского учета как науки, указывалось на чрезвычайно опасные негативные тенденции его низведения до технического процесса «до-

² Новодворский В. Д. Галерея ученых — авторов журнала (о проф. Щенкове С. А., о проф. Леонтьеве Н. А., о проф. Маргулисе А. Ш.). *Бухгалтерский учет*. 1997, юбилейный номер.

³ Шумпетер Й. А. История экономического анализа. В 3-х т. Пер. с англ. СПб.: Экономическая школа; 2001. 504 с.

⁴ Новодворский В. Д. Оценка статей баланса в условиях инфляции. *Бухгалтерский учет*. 1992;(12):37–42.

⁵ Новодворский В. Д., Хорин А. Н. О консолидированной бухгалтерской отчетности. *Бухгалтерский учет*. 1993;(11):3–9.

⁶ Новодворский В. Д. Проблемы подготовки счетных кадров в народном хозяйстве. *Бухгалтерский учет*. 1977;(7):34–42.

⁷ Новодворский В. Д. К истории создания положения о главных бухгалтерях. *Бухгалтерский учет*. 1985;(1):35–39.

кументально обоснованного сплошного и непрерывного отражения хозяйственной деятельности предприятий и организаций». В этой работе профессор Новодворский предостерегал от попыток намеренного исключения бухгалтерского учета из состава экономических наук, которые начались в нашей стране с 1930-х гг. и продолжаются до настоящего времени. По его мнению, ошибочным является подход, «который у нас насаждался десятилетиями, привел к тому, что среди многих экономистов различных специальностей, включая и специалистов учета, в последние годы стало расхожим мнение, что бухгалтерский учет — это вовсе не наука, а сплошное изложение ненужных инструкций»⁸. Обращаясь к работам О. О. Бауэра «Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины» (1911 г.), А. М. Галагана «Счетоводство в его историческом развитии» (1927 г.), Я. В. Соколова «История развития бухгалтерского учета (1985 г.) и других авторов, В. Д. Новодворский аргументированно утверждал в этой связи, что подобный технический или упрощенческий подход является явным заблуждением, основанным на поверхностном знании истории науки, в то время как бухгалтерский учет уже многие столетия представляет собой одну из отраслей научных знаний, составную часть духовной культуры. На основе проведенного сравнительного анализа работ ведущих ученых — Р. Я. Вейцмана, Я. М. Гальперина, Н. А. Кипарисова и др. — за последовательные периоды времени, разграниченные периодом НЭПа, был сделан вывод, что переломным моментом во взглядах на предмет бухгалтерского учета в России стал переход к командно-административной экономике, т. е. начало 30-х гг. прошлого века. Данный период ознаменовался резким сокращением количества издаваемых учетных журналов, свертыванием научных дискуссий по вопросам бухгалтерского учета и в итоге постепенным отказом от признания бухгалтерского учета в качестве самостоятельной отрасли научных знаний. Хорошо известно, что данный подход привел к весьма печальным для отечественной науки последствиям в наши дни, в отличие от прямо противоположных мировых тенденций.

В 1992 г. была опубликована фундаментальная статья Владимира Дмитриевича «Нужен Закон

⁸ Новодворский В. Д. О преодолении догматизма в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 1990;(6):54–60.

о бухгалтерском учете»⁹, в которой, будучи уверенным в том, что в «правом государстве надо жить и работать по законам, а не по инструкциям, как это сложилось у нас в последние десятилетия», он аргументировал причины необходимости принятия такого закона, предвосхищая и активизируя будущую работу по созданию современного отечественного законодательства в области бухгалтерского учета. В работе «О Положении „Финансовая отчетность предприятия“»¹⁰ в 1995 г. он сформулировал основные принципы и характеристики финансовой отчетности. Последней из подготовленных им незадолго до смерти стала статья «Публичная бухгалтерская отчетность — инструмент рыночных отношений»¹¹. Отметим, что в настоящее время, спустя более 15 лет, в России и мире продолжается разработка данной темы, выходит большое количество научных работ, посвященных проблемам управления рыночной стоимостью путем повышения прозрачности финансовой отчетности организаций.

Как специалист-практик, профессор Новодворский настаивал на неразрывной связи учетных и аналитических вопросов деятельности организаций. В 1985 г. им была написана статья «Поднять роль экономического анализа при рассмотрении годовых отчетов». Не вызывает сомнения тот факт, что ключевые положения статьи в настоящее время не только не потеряли своей значимости, но стали еще более актуальными. Он руководил авторским коллективом, выпустившим первое в период перехода к рыночной экономике издание «Бухгалтерская отчетность: составление и анализ» (1994 г.), в котором была показана тесная связь учетных и аналитических процессов в управлении предприятием. Эту книгу буквально «на куски рвали» студенты бухгалтерского профиля, копировали, делились страницами без какой-либо ссылки на авторов — так велик был запрос на новые, не отягощенные «командно-административным» подходом учебные пособия. К таким, проверенным временем изданиям относится и книга, подготовленная

⁹ Новодворский В. Д. Нужен Закон о бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 1992;(5):5–9.

¹⁰ Новодворский В. Д. О Положении «Финансовая отчетность предприятия». *Бухгалтерский учет*. 1995;(7):8–17.

¹¹ Новодворский В. Д. Публичная бухгалтерская отчетность — инструмент рыночных отношений. *Бухгалтерский учет*. 2005;(17):61–62.

коллективом авторов в составе А. И. Бужинского, А. С. Емельянова, Б. И. Миненко, А. Д. Шеремета, В. Д. Новодворского, А. Н. Хорина «Методика экономического анализа деятельности производственного объединения» (издания 1978, 1982, 1988 гг.) Она стала практическим руководством не только для студентов, изучающих дисциплину «Анализ хозяйственной деятельности», но и для работников реального сектора экономики. Многие положения и практические подходы к анализу ресурсного потенциала хозяйствующего субъекта, результатов его деятельности актуальны и в настоящее время.

С оценкой вклада В. Д. Новодворского в развитие отечественной учетной мысли связан интересный эпизод. В 2007 г., на защите одной докторской диссертации главный редактор одного из ведущих бухгалтерских журналов обратился к известному Профессору с вопросом: как идет подготовка статьи «Теория учета на страницах журнала», которую предполагалось опубликовать в юбилейном номере? Подготовка шла активно, но неожиданно к Профессору обратился один из присутствующих: «Скажите, а Вы собираетесь написать в этой статье о работах В. Д. Новодворского?». «Понимаете ли, — ответил Профессор, — мне кажется, что в статьях уважаемого Владимира Дмитриевича этой самой теории и вовсе нет». «Простите, — не унимался присутствующий, — а Вы не думаете, что в этих статьях не только теории, а даже текста могло не быть, одни только заголовки, которые призывают мыслить и мыслить по-новому!». «Нет, — задумчиво произнес Профессор, — об этом я не думал, но обязательно подумаю». И вот, может быть из-за этого разговора, а может и по другой причине, в опубликованной статье Профессора появилась строчка о том, что в 1990-е гг. основными теоретиками бухгалтерского учета были В. Д. Новодворский и А. Н. Хорин.

Подготовка научных кадров. Научная деятельность и активная методическая работа позволили профессору Новодворскому создать научную школу по значимым проблемам бухгалтерского учета и отчетности. Владимир Дмитриевич уделял огромное внимание подготовке нового поколения ученых: под его руководством защищено более 40 кандидатских диссертаций, он был консультантом и рецензентом докторских диссертаций, членом диссертационных советов при ВЗФЭИ и МГУ им. М. В. Ломоносова. Можно с уверенностью ска-



Рис. 3 / Fig. 3. С молодыми коллегами /
With the young colleagues

зать, что и сегодня его ученики во многом определяют лицо современного бухгалтерского учета.

Владимир Дмитриевич активно помогал молодым коллегам (рис. 3) и щедро делился с ними своим опытом и знаниями. Его постоянно окружала молодежь, к нему всегда можно было обратиться с вопросом, на который спрашивающий получал исчерпывающий ответ.

Общаясь с коллегами и учениками, Владимир Дмитриевич неизменно настаивал на расширении кругозора и использовании междисциплинарного подхода к рассматриваемой проблеме. Обладая аналитическим мышлением, учил своих студентов видеть за бухгалтерскими проводками влияние хозяйственных операций на капитал и финансовое положение организации, а сам внимательно следил за всеми новыми публикациями не только в области бухгалтерского учета, но и по вопросам экономики, финансов, статистики, истории науки. После такого знакомства непременно рассказывал своим коллегам, студентам и аспирантам о профессиональных новинках, рекомендовал статьи и монографии для прочтения. Профессор Новодворский был ярким противником догматизма и всегда боролся с подходом, который сам определял как «от сих до сих», он демонстрировал личный пример ученого, активно интересующегося всеми новыми достижениями экономической науки. Он прилагал огромные усилия, чтобы добиться перевода на русский язык

зарубежной профессиональной литературы. Так, при его непосредственном участии в нашей стране появился перевод Четвертой директивы ЕЭС, первой редакции Международных стандартов финансовой отчетности; русскоязычная аудитория познакомилась с фундаментальным трудом директора Института аудиторов Мюнстерского университета Йорга Бетге «Балансоведение»¹², редактором научного перевода на русский язык которого он был. О публикации данной работы в России профессор Новодворский во время командировки в Германию сам договорился с автором, который передал дискеты с немецким оригиналом, отказавшись от авторского гонорара, но при одном условии: российское издание должно выглядеть точно так же, как немецкое. Это условие было выполнено издательством «Бухгалтерский учет» — книга была издана в 2000 г.

Наряду с педагогической и научной деятельностью Владимир Дмитриевич вел большую научно-практическую работу. Он являлся членом Методологического совета по бухгалтерскому учету Минфина России, членом комитета по образованию ИПБР, Международного координационного совета по методологии бухгалтерского учета и аудита в СНГ, членом ученых советов по защите диссертаций ВЗФЭИ и МГУ имени М. В. Ломоносова, неоднократно выступал в качестве эксперта Высшей аттестационной комиссии. Практически ни один нормативный акт или концептуальный документ, обсуждавшийся на заседаниях Методологического совета по бухгалтерскому учету, не оставался без его внимания, к тому же к работе по подготовке предложений, проектов документов он привлекал сотрудников кафедры, аспирантов и докторантов.

Владимир Дмитриевич всю свою жизнь оставался «белым рыцарем бухгалтерского учета», как назвал его другой выдающийся ученый — Я. В. Соколов, потому что без оглядки отстаивал свои взгляды на развитие бухгалтерского учета как науки и практической деятельности.

¹² Бетге Й. Балансоведение: Пер. с нем. Научный редактор В. Д. Новодворский. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет»; 2000. 454 с.



Рис. 4 / Fig. 4. После трудового дня / After a busy day

И сегодня профессор Новодворский смотрит с фотографии (рис. 4) и как бы говорит читателям: «Спасибо, что помните, желаю успеха!».

*Материал подготовлен
доктором экономических наук, профессором,
профессором Департамента
бизнес-аналитики
Финансового университета
О. В. Ефимовой*

*кандидатом экономических наук, доцентом,
доцентом Департамента аудита
и корпоративной отчетности Финансового
университета
Д. В. Назаровым*

Современная практика таможенного регулирования и ВЭД / Modern Practice of Customs Regulation and Foreign Economic Activity

Материалы работы круглого стола «Современная практика таможенного регулирования и ВЭД», проведенного 24.03.2021 г. Департаментом налогов и налогового администрирования в рамках Международной научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя (ЕНН-2021)», позволяют осмыслить и понять основные тенденции таможенного регулирования с учетом тех изменений, которые происходят во внешней торговле Российской Федерации. В работе круглого стола приняли участие представители международных организаций, федеральных органов исполнительной власти, бизнеса и научного сообщества. Основными вопросами, обсуждаемыми участниками круглого стола, стали состояние систем таможенного регулирования и внешнеэкономической деятельности (далее — ВЭД) в Евразийском экономическом союзе (далее — ЕАЭС), возможные направления совершенствования права ЕАЭС, в том числе в области исчисления и взимания таможенных платежей; методы определения таможенной стоимости; формы и порядок проведения контроля; учет действительного экономического смысла проводимых операций при определении таможенной стоимости товаров и др.

Поскольку современные непростые условия выдвигают достаточно жесткие условия к проведению любых научно-практических мероприятий, круглый стол прошел в комбинированном формате — офлайн- и онлайн-участия докладчиков и других его участников.

Модераторами круглого стола выступили преподаватели-представители Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета: доцент, кандидат экономических наук Алексей Александрович Артемьев; профессор, доктор экономических наук Елена Юрьевна Сидорова, и доцент, кандидат экономических наук Алексей Александрович Костин.

Выступая с приветственными словами, А. А. Артемьев и Е. Ю. Сидорова отметили необходимость и важность проведения подобного рода научно-практических мероприятий, учитывая продолжительное отсутствие такой

возможности вследствие пандемии COVID-19, наличие новых реалий онлайн-взаимодействия, а также важность формирования тематики научных исследований в студенческой среде. В их выступлениях были определены первоочередные темы для обсуждения: таможенное регулирование в условиях пандемии, кризис в отношениях с основными странами-партнерами и последующие за ними ограничения, конкретные проблемы определения таможенной стоимости ввозимых товаров и сущностная характеристика дальнейших перспектив осуществления ВЭД хозяйствующими субъектами.

Выступление Елены Николаевны Бричевой, начальника отдела таможенных платежей и таможенной стоимости Департамента таможенного законодательства и правоприменительной практики Евразийской экономической комиссии (далее — ЕЭК), было посвящено актуальным проблемам и возможным направлениям совершенствования права ЕАЭС в части таможенных платежей. В ходе выступления ею были выделены два блока приоритетных задач:

- а) регулирование интернет-торговли;
- б) совершенствование транзитной системы в ЕАЭС.

При рассмотрении вопросов первого блока проблематики для ЕАЭС было заявлено о необходимости совершенствования фискальной функции в отношении товаров, перемещаемых с освобождением от обложения таможенными платежами. Опираясь на оценку, данную Федеральной таможенной службой, отмечено, что на сегодняшний день и в недалекой перспективе для государственного бюджета в ежегодном исчислении назревает риск многомиллиардных потерь, связанных именно с интернет-торговлей. Наряду с фискальной функцией обеспокоенность вызывают вопросы налогообложения лиц, занимающихся ею, а также вопросы безопасности перемещаемой таким способом продукции для конечного потребителя. ЕЭК, активно обсуждая эти проблемы, формирует рекомендации по внесению соответствующих изменений в нормативные правовые акты ЕАЭС, рассматривает

возможность создания нового института «Оператор электронной торговли».

Второй блок задач, касающихся развития транзитной системы в ЕАЭС, направлен на повышение ее эффективности посредством создания практических и удобных условий не только партнерам из государств — членам ЕАЭС, но и из третьих стран. В этой связи Комиссией прорабатываются перспективы совершенствования транзитной системы на основании нового нормативного правового акта — Соглашения, после подписания которого партнеры-участники получают возможность реализовывать дополнительные транспарентные и урегулированные правила. В их числе: ответственность организаций за предоставление гарантий и обеспечения уплаты таможенных платежей в случае недоставки товаров; виды такого обеспечения; предоставление упрощенного порядка транзита товаров, в том числе связанного с упрощением процедуры таможенного транзита в части ее документального сопровождения.

В конце своего выступления Е. Н. Бричева отметила, что отдельного внимания заслуживает проблема оценки и внесения изменений в Таможенный кодекс ЕАЭС, вступивший в силу 01.01.2018 г. В частности, только в рамках деятельности основного отдела Департамента таможенного законодательства и правоприменительной практики ЕЭК на обсуждении экспертных групп государств — членом ЕАЭС находится свыше 500 поправок в Таможенный кодекс ЕАЭС, касающихся классификации товаров, определения таможенной стоимости и таможенных платежей. Однако продвижение обсуждений идет достаточно медленно и на сегодняшний день удалось согласовать лишь две поправки в Таможенный кодекс, связанные с отсылочными нормами. В стадии активного обсуждения находится около 20 поправок, касающихся разных подходов по применению тарифных льгот в государствах — членах ЕАЭС, упрощения порядка заполнения графы 47 декларации на товары («Исчисление платежей»), понятия «задолженность» в сфере уплаты таможенных платежей, единого подхода взыскания задолженности, возможностей таможенного транзита, вопросов солидарной ответственности, в том числе с учетом судебной практики ЕАЭС¹.

Доклады руководителя аналитической службы юридической компании «Пепеляев Групп», заме-

¹ Судебные акты Суда ЕАЭС 2021. URL: <http://courteurasian.org/page-27831> (дата обращения: 25.03.2021).

стителя главного редактора журнала «Налоговед» Вадима Маратовича Зарипова и Александра Анатольевича Косова, ответственного сотрудника — партнера компании «Пепеляев Групп» в целом были посвящены спорным вопросам определения таможенной стоимости.

В своем выступлении В. А. Зарипов особое внимание уделил анализу вызовов определения таможенной стоимости ввозимых товаров на основании Отчета Счетной палаты Российской Федерации о результатах контрольного мероприятия по проверке полноты уплаты таможенных платежей в федеральный бюджет². Оценивая данный документ, В. А. Зарипов указал на необходимость правовой регламентации деятельности Федеральной таможенной службы для последующей отработки мероприятий по устранению недостатков, выявленных Счетной палатой. Так как в поле зрения попали 1062 участника ВЭД, которые не включали в течение 2018–2020 гг. лицензионные платежи в структуру таможенной стоимости товаров, основная проблема, требующая решения по мнению Счетной палаты, — это дальнейшее развитие взаимодействия Федеральной таможенной и Федеральной налоговой служб (ФНС). Однако, как верно отметил В. А. Зарипов, никто особо не обеспокоен правовой оценкой последствий применения указанного отчета в деятельности ФНС. В частности, речь идет о доначислении таможенных платежей в результате корректировки таможенной стоимости с учетом включения в нее роялти, а также возбуждении дел об административных правонарушениях по шести фактам недостоверного ее заявления в отношении товаров, содержащих объекты интеллектуальной собственности. Именно поэтому следует самым серьезным образом обратить внимание на проблему правового регулирования включения роялти в таможенную стоимость.

В свою очередь, А. А. Косов указал на необходимость продолжения работы ЕЭК по совершенствованию применения Рекомендации Коллегии ЕЭК от 15.11.2016 № 20 «О Положении о добавлении лицен-

² Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка полноты уплаты таможенных платежей в федеральный бюджет, в период 2018–2019 годов и истекший период 2020 года, в отношении товаров, ввозимых на территорию ЕАЭС и отнесенных к объектам интеллектуальной собственности (включая патенты, товарные знаки, авторские права)». Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 25.12.2020. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/1bb/1bbb4139914f4f2e51e0edb565f19647.pdf> (дата обращения: 25.03.2021).

зионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары», чтобы актуализировать процесс получения разъяснений федеральных органов исполнительной власти (в частности, Минфина России и ФТС России) о включении роялти и других элементов в структуру таможенной стоимости. Обращает на себя внимание и тот факт, что федеральные органы исполнительной власти, имеющие свободный доступ к инструментам Всемирной таможенной организации (ВТамО), до настоящего времени не воспользовались своим правом и не сделали ее позицию официальной, а также не выступили с такой инициативой в ЕЭК. Вместе с тем, консультативные заключения, информация и рекомендации ВТамО, принимаемые в соответствии с п. 2 ст. 18 Соглашения по применению статьи VII ГАТТ 1994 и Пояснения, принятые ЕЭК в форме рекомендаций, представляют собой привычный порядок действий — правило поведения (usage) без оформления второй части нормы международного права — юридической обязательности (opiniojuris), так называемый акт мягкого права (softlaw).

В связи с этим, подчеркнул А. А. Косов, во избежание двусмысленности и разнообразий трактовок нормативных правовых актов в государствах — членах ЕАЭС многочисленных судебных разбирательств при принятии документов требуется обсуждение буквально каждого слова, его значения в системной связи, а федеральным органам исполнительной власти необходимо уходить от ярко выраженной профискальной позиции.

Старший менеджер отдела налогового и юридического консультирования М. Комаров и менеджер отдела налогового и юридического консультирования компании KPMG А. Кузьмина в своем общем докладе проанализировали особенности и практические аспекты контроля корректности заявленной таможенной стоимости ввозимых товаров.

В частности, М. А. Комаров по поводу включения роялти в таможенную стоимость отметил сохраняющуюся тенденцию роста числа таможенных проверок. По сообщению пресс-службы ФТС России, в настоящее время они проводятся в отношении 40 компаний и, по представленной в СМИ информации, нередко завершаются возбуждением уголовного дела. Помимо этого, расширяется перечень объектов интеллектуальной собственности, платежи за которые могут включить в таможенную

стоимость, в частности к таким объектам относится маркетинговое ноу-хау.

В случаях оспаривания таможенными органами механизма включения лицензионных платежей в таможенную стоимость компаниям предлагается доплатить таможенные платежи и уплатить пени. Невыполнение требований о подтверждении отсутствия уплаты лицензионных платежей является основанием для инициирования проверки достоверности заявленной стоимости.

А. Кузьмина, положительно оценивая проект приказа Минфина РФ «Об установлении Порядка принятия и выдачи предварительного решения по применению методов определения таможенной стоимости товаров, ввозимых в Россию»³, заметила, что в рамках принятия таможенными органами предварительного решения о применении данных методов существуют такие особенности, как: решение предпринимается на основании заявления декларанта не позднее тридцати календарных дней со дня регистрации заявления в уполномоченном таможенном органе либо оно принимается и выдается до таможенного декларирования ввозимых товаров по каждому наименованию с учетом идентификационных признаков (марка, модель, артикул и модификация), либо при ввозе товаров в рамках внешнеторговой возмездной сделки оно действует до окончания срока действия договора, но не более одного года со дня его принятия.

Марина Геннадьевна Енадарова, менеджер ООО «ПрайсвотерхаусКуперс Консультирование», в своем докладе остановилась на актуальных вопросах правоприменительной практики по таможенной стоимости ввозимых товаров. В частности, ей было особо подчеркнуто, что традиционно таможенная стоимость — актуальный и один из ключевых вопросов во внешней торговле товарами, и проблема эта анализируется как на национальном, так и международном уровнях. Кейсы европейской практики позволяют оценить зарубежные тенденции в этом вопросе, в том числе практику, подтверждающую необходимость изучения каждого отдельно взятого лицензионного договора.

В отношении включения дивидендов в таможенную стоимость позиция таможенных органов

³ Проект приказа Минфина РФ. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/npa_projects/?id_4=7077-ob_ustanovlenii_poryadka_prinyatiya_i_vydachi_predvaritelnogo_resheniya_po_primeneniyu_metodov_opredeleniya_tamozhennoi_stoimosti_tovarov_vvozimykh_v_rossiiskuyu_f (дата обращения: 22.03.2021).

сводится к тому, что это либо доход от продажи товаров, либо часть цены. Поскольку ключевыми факторами являются: фактическая выплата дивидендов, а продавец товаров является их получателем, основной вид деятельности импортера — ввоз и последующая продажа товаров. Примечательно, что с точки зрения анализа положений Таможенного кодекса ЕАЭС и Налогового кодекса РФ дивиденды по своей природе не являются ни доходами от продажи товаров, ни частью их цены; и в практике ВТамО имеется целый ряд примеров невключения части прибыли в таможенную стоимость.

Далее в своем выступлении М.Г. Енадарова заострила внимание слушателей на том, что дивиденды являются частью чистой прибыли компании (прибыль после уплаты налогов), которая распределяется между ее акционерами/участниками, владеющими акциями/долями такой компании⁴. Дивидендами признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации⁵.

Оценивая необходимость использования в области таможенного регулирования подхода, реализуемого налоговой системой России, М.Г. Енадарова указала на некорректность сравнения дивидендов и доходов. По мнению докладчика, развитие правоприменительной практики показывает, что несмотря на единичные случаи оспаривания участниками ВЭД включения дивидендов в таможенную стоимость, уже наработана определенная положительная для импортеров судебная практика по спорам с таможенными органами.

Подробный анализ предпринимаемых Министерством финансов РФ мер в сфере регулирования правоотношений по поводу таможенной стоимости был дан в выступлении кандидата экономических наук Алексея Александровича Артемьева, доцента Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета. В частности, им особо отмечена необходимость учета действительного экономического смысла проводимых

операций при определении таможенной стоимости товаров в нынешних условиях, когда внешнеэкономическим сделкам свойственны сложные модели договорных отношений. Базовая проблема заключается в том, что разработчики Соглашений Всемирной торговой организации (ВТО), применяемых в вопросах регулирования определения таможенной стоимости, в прошлом столетии не могли учесть стремительно меняющихся условий осуществления внешнеэкономической деятельности на современном этапе. Например, условия метода 1 определения таможенной стоимости, согласно Соглашениям ВТО, должны соответствовать нормальной классической рыночной продаже товаров. Однако настоящее обременено множеством дополнительных условий, что еще раз подтверждает тезис о необходимости учета действительного экономического смысла проводимых операций.

По поводу дивидендов следует детально разобраться в каждом отдельном случае, так как здесь не может быть шаблонов или каких-либо примерных ситуаций. Разбирая практический кейс современных внешнеэкономических операций, А.А. Артемьев указал на необходимость дальнейшего развития концепции «фактический покупатель».

По утверждению выступавшего, весь комплекс лицензионных отношений нужно рассматривать в контексте пп. 7 п. 1 ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС. Следует также выделить подход, который связан с целесообразностью распространения базовых концепций, а налоговые последствия должны быть определены исходя из экономического смысла внешнеэкономических операций.

Доктор экономических наук Елена Юрьевна Сидорова, профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета выступила с докладом на тему «Реализация таможенных процедур беспошлинной торговли и реэкспорта: проблемы и налоговые последствия», в котором представлен механизм налогообложения товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли, и его корреляция с таможенной процедурой реэкспорта. При этом докладчик актуальность рассмотрения процесса реализации таможенных процедур и их налогообложения связала с тем, что в условиях цифровой трансформации экономики Российской Федерации одним из ее главных сдерживающих факторов является наличие методологических проблем налогообложения НДС операций с иностранными товарами, не позволяющих обеспе-

⁴ Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 42; Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», ст. 28.

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, ст. 43. Дивиденды и проценты.

чивать эффективное функционирование бизнеса-процесса.

В докладе были рассмотрены причины применения участниками ВЭД таможенных процедур беспошлинной торговли и реэкспорта, а также экономический смысл их использования, проведен анализ порядка вывоза товаров с территории России посредством реализации таможенной процедуры реэкспорта. Профессором Е. Ю. Сидоровой был сделан вывод, что при продаже товара магазином беспошлинной торговли под таможенной процедурой беспошлинной торговли и его последующем вывозом с территории ЕАЭС при условии помещения под таможенную процедуру реэкспорта в законодательстве четко не установлены последствия неуплаты НДС, что может стать предметом налогового спора между налогоплательщиком и налоговой инспекцией. Поэтому, основываясь на результатах проведенного исследования, предлагается внести изменения в пп. 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации и изложить его в более четкой редакции.

О ключевых направлениях деятельности ФНС России по проблемам проведения таможенного контроля таможенной стоимости товаров в условиях применения участниками ВЭД сложных моделей договорных отношений рассказал Антон Иванович Дышко, заместитель начальника отдела администрирования и методологии контроля таможенной стоимости Управления контроля таможенных рисков ФТС России. Основное внимание в его выступлении было уделено такому новому направлению работы этого ведомства, как анализ условий применения участниками ВЭД сложных моделей договорных отношений. С учетом ускорения выпуска ввозимых товаров таможенный контроль становится основным этапом контроля, в ходе которого можно выяснить все обстоятельства, связанные с осуществлением данной внешнеэкономической сделки. К сожалению, не все принимаемые в рамках таможенного контроля после выпуска товаров решения одинаково воспринимаются участниками ВЭД, нередко обжалования с их стороны, в том числе в судебные инстанции. Для таможенных органов России Рекомендация Коллегии ЕЭК от 15.11.2016 № 20 «О Положении о добавлении лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары» является серьезным подспорьем в целях применения положений Таможенного кодекса ЕАЭС

в части определения таможенной стоимости ввозимых товаров.

Докладчик остановился еще на одном важном проблемном моменте в анализируемой области — о вычетах из цены сделки и транспортных расходах в структуре таможенной стоимости. Таможенные органы включают такие расходы в таможенную стоимость исходя из представленного участниками ВЭД их документального подтверждения⁶. Анализ судебной практики позволяет говорить о некоторой неоднозначности трактования положений таможенного законодательства судами РФ. В целом, А. И. Дышко положительно оценил стремление представителей бизнеса и научного сообщества изучать проблематику, связанную с определением таможенной стоимости.

В выступлении доцента Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета Алексея Александровича Костина была рассмотрена проблема важности применения таможенного мониторинга как разновидности таможенного контроля. Традиционно признано, что таможенный контроль — это властное воздействие федерального органа исполнительной власти на подконтрольный субъект (в области внешнеэкономической деятельности такими субъектами соответственно признаются таможенный орган и участник ВЭД). Легального понятия термина «участник внешнеэкономической деятельности» на сегодняшний день в законодательных и иных нормативно-правовых актах не встречается, но между тем он неоднократно используется в научных кругах и на практике. Действующее таможенное законодательство определяет семь форм таможенного контроля, закрепляя в ст. 322 Таможенного кодекса ЕАЭС их исчерпывающий перечень. Между тем, в рамках разработки Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года были закреплены обновленные подходы к организации и проведению таможенного контроля после выпуска товаров, предполагающие в том числе создание и внедрение инструмента таможенного контроля в виде таможенного мониторинга. Мировая практика и опыт деятельности ФНС показывают, что сам по себе он выступает элементом концепции партнерского взаимодействия органов, осуществляющих

⁶ Таможенный кодекс ЕАЭС, ст. 40; Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 22.05.2018 № 83 «О расчете дополнительных начислений при определении таможенной стоимости товаров».

контрольные действия, и субъектов хозяйственных отношений. Однако действительность такова, что в России контроль должен использоваться как в виде добровольного варианта (например, в рамках применения таможенных упрощений), так и с принудительным характером — по результатам применения системы управления рисками. Многочисленные обсуждения этого вопроса уже довольно длительное время приводят к непониманию и нежеланию со стороны участников ВЭД раскрывать информацию и представлять собственные информационные системы таможенным органам, что обусловлено рядом причин.

Как отметил А.А. Костин, таможенный мониторинг направлен на комплексную оценку деятельности участников внешнеторговых отношений с тем, чтобы своевременно идентифицировать таможенные риски и оценить их. Все это необходимо для обеспечения упрощения административных процедур и устранения негативных последствий, в том числе в виде добровольного погашения имеющейся задолженности по таможенным платежам. В настоящее время требуется детальная проработка особенностей внедрения института таможенного мониторинга в целях развития принципа добросовестности в области ВЭД и повышения уровня доверия между таможенными органами и ее участниками.

В рамках своего выступления Вильгельмина Прановна Шавшина, ассоциированный партнер ЕУ, руководитель группы услуг по таможенному регулированию и международной торговле в СНГ, кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права юридического факультета СПбГУ, член Рабочей группы ЕЭК по разработке Правил включения лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности в таможенную стоимость товаров, ознакомила присутствующих с актуальными вопросами реализации фискальной функции таможенных органов в текущих условиях. В частности, выступавшая отметила важность понимания контрольных полномочий ФТС России, так как ряд экономических предпосылок обуславливают фискальную функцию таможенных органов. Согласно статистическим данным, публикуемым ФТС России, эффективность деятельности таможенных органов увеличивается, при этом растет и результативность таможенного контроля. Так, в 2020 г. в сравнении с 2019 г. было проведено на 30% меньше таможенных проверок — их число

составило 1603. Данные контрольные действия позволили пополнить федеральный бюджет на сумму 24 млрд руб. доначисленных таможенных платежей (практически 15 млн руб. — средняя сумма доначислений по результатам одной таможенной проверки), в сравнении с 2019 г. эта сумма увеличилась почти на 40%.

Докладчиком были выделены современные основные тенденции контрольной деятельности таможенных органов, в числе которых:

- осуществление основного объема таможенного контроля после выпуска;
- глубина таможенного контроля — 3 года;
- цель проверочных мероприятий — высокая эффективность при снижении количества проверочных мероприятий;
- контроль за добросовестными участниками ВЭД низкой категории риска;
- переход от «единичной проверки» к сплошной;
- возмещение ущерба с компании за пределами трехлетнего периода постконтроля.

Подробно остановившись на разборе кейса «Дело Н&М», В.П. Шавшина обратила внимание на возможности наступления уголовной ответственности по результатам проведения таможенными органами контрольной деятельности. Так, 09.02.2021 г. ФТС России возбудила уголовное дело против Н&М по обвинению в уклонении от уплаты таможенных пошлин на сумму 3,1 млрд руб. Доводы таможенных органов заключаются в том, что российское подразделение Н&М с 2016 по 2019 г. не задекларировало часть лицензионных сборов, которые платит материнской компании. Центральным таможенным управлением ФТС России в 2019 г. была проведена выездная таможенная проверка ООО «Эйч энд Эм Хеннес энд Мауриц», по результатам которой в бюджет доначислено и с организации взыскано более 3 млрд руб. В соответствии с законодательством РФ в декабре 2020 г. Центральной оперативной таможней было возбуждено уголовное дело по ч. 2 ст. 194 УК РФ по факту уклонения от уплаты таможенных платежей в особо крупном размере, в результате чего российскому подразделению Н&М может грозить штраф в крупном размере, а его высшему руководству — лишение свободы.

Выступавшая назвала также основные перспективы таможенного контроля в 2021 г., которые связаны с:

- изменением подходов к категорированию участников ВЭД и изменению уровня риска;

- увеличением количества и эффективности таможенных проверок;

- ключевыми предполагаемыми направлениями таможенных проверок — таможенная стоимость (лицензионные платежи, дивиденды, взаимосвязанные сделки) и классификация товаров. При этом, сумма по прогнозному заданию на 2021 г. снижена на 600 млрд руб. по сравнению с 2020 г. и составляет 4, 988 трлн руб.

Галина Владимировна Баландина, руководитель ООО «Центр поддержки внешнеэкономической деятельности и развития регионов», старший научный сотрудник РАНХиГС, в своем выступлении, касающемся отдельных аспектов таможенного регулирования и ВЭД в условиях ЕАЭС, отметила, что современная система государственного контроля не соответствует базовым принципам, положенным в основу программ развития ВЭД в России, а использование системы фискального контроля может всегда позволить увеличить поступления таможенных платежей в доходную часть бюджета государства на законных основаниях и «практически в любых размерах». Таможенным органам Российской Федерации, нацеленным на концепцию использования принудительных мер уплаты таможенных платежей, не всегда удается объективно обосновать свою позицию, в том числе в судебной инстанции. Поэтому сейчас свыше 5% решений таможенных органов, касающихся определения таможенной стоимости и обжалуемых импортерами в судебном порядке, признаются судом незаконными с последующим возвращением денежных средств из бюджета. Выступавшая также отметила, что не все организации на сегодняшний день готовы обратиться за судебной защитой и обжаловать решения таможенных органов. В этих условиях для совершенствования таможенного регулирования необходимо ускорить процесс внесения поправок в таможенный кодекс ЕАЭС, расширить полномочия ЕЭК в части регулирования вопросов, связанных с таможенной стоимостью ввозимых товаров, постепенного изменения осознания и понимания значимости

участника ВЭД с позиций укрепления экономического развития государства.

Подводя итоги обсуждению актуальных вопросов, стоявших в центре внимания участников круглого стола и развернувшейся дискуссии, в которой помимо выступающих приняли участие кандидат экономических наук Виктория Викторовна Глекова, руководитель Отдела ВЭД и таможенной очистки ООО «Диалюкс», доцент кафедры управления Технологического университета имени дважды Героя Советского Союза, летчика-космонавта А.А. Леонова; Татьяна Александровна Кривошеева, руководитель группы ТК-VED; Алексей Владимирович Губин, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Таможенное право и организация таможенного дела» Юридического института Российского университета транспорта (МИИТ); Ольга Борисовна Сокольниковна, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой таможенных доходов и тарифного регулирования ГКОУ ВО «Российская таможенная академия», один из модераторов этого важного научного мероприятия — А.А. Артемьев отметил, что, хотя позиции участников ВЭД, федеральных органов исполнительной власти и наднациональных органов ЕАЭС для целей определения таможенной стоимости не всегда совпадают, целесообразно проведение соответствующих встреч и обсуждений проблемных моментов в сфере таможенного регулирования, а также организации и дальнейшего развития научно-практической работы в этой области.

Материал подготовлен

Е.Ю. Сидоровой,

доктором экономических наук, профессором,

профессором

Департамента налогов и налогового

администрирования

Финансового университета

А. А. Костиным,

кандидатом экономических наук, доцентом

Департамента налогов и налогового

администрирования

Финансового университета

Евразийская налоговая неделя / Eurasian Tax Week

С 21 по 27 марта 2021 г. Факультетом налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета проведена научно-практическая конференция «Евразийская налоговая неделя». Несмотря на налоговую направленность тематики конференции, активное участие в ее работе приняли представители Департамента аудита и корпоративной отчетности, который провел заседание самостоятельной секции «Особенности организации налогового учета и аудита в субъектах евразийского сотрудничества».

Заинтересованность и активное участие профессорско-преподавательского состава, аспирантов, магистров и бакалавров в этом мероприятии еще раз убедительно доказали целесообразность соединения научного потенциала специалистов в области учетно-контрольных процессов и налогообложения. В работе секции приняли участие более 50 чел., при этом было заслушано около 20 докладов. Модераторами секции выступили кандидат экономических наук, доцент Г. В. Глазкова и доктор экономических наук, профессор С. Н. Гришкина. На обсуждение были выдвинуты следующие вопросы:

- организация внутреннего налогового контроля;
- правовое регулирование налогового аудита в субъектах евразийского сотрудничества;
- формирование национальной системы прослеживаемости как направления взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы;
- проблемы гармонизации и синхронизации мероприятий в области налогового аудита субъектов евразийского сотрудничества;
- формирование института таможенного аудита как дополнительного инструмента в рамках осуществления государственного контроля;
- информационные технологии в сфере налогового аудита в субъектах евразийского сотрудничества;
- профессиональные стандарты налогового аудита в субъектах евразийского сотрудничества: современные тренды, обуславливающие необходимость формирования определенных квалификационных требований у аудиторов.

Открывший заседание секции доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности Р. П. Булыга, посвятил свой доклад дистанционному мониторингу как инновационному методу контроля и аудита.

Основная часть докладов, заслушанных на секции, была направлена на развитие концепции гармонизации бухгалтерского и налогового учета, создание единой информационной базы для отражения и оценки реального финансового состояния экономических субъектов и формирование их налоговой нагрузки с учетом специфики деятельности, стратегии развития и взаимодействия с органами государственного и муниципального управления. Особое внимание было уделено анализу учета и оценки дальнейших возможностей использования информационно-коммуникационных систем, реализуемых в цифровой экономике с учетом их применения в бухгалтерских и налоговых органах.

Рядом докладчиков достаточно подробно рассматривались вопросы организации контроля за соблюдением нормативно-законодательных требований к отчислению налогов, прежде всего в крупных корпоративных структурах, анализу практики проведения налогового аудита как самостоятельной услуги, оказываемой аудиторскими организациями. Центром дискуссии стал вопрос о роли аудита, выявлении качества налоговой базы при исчислении налогов и обосновании направлений дальнейшего совершенствования учетно-контрольных процессов на предприятиях с целью своевременного выявления и предупреждения налоговых нарушений. Это прежде всего касалось совершенствования учета тех экономических показателей, которые ложатся в основу формирования налоговой базы и тенденции развития финансового и управленческого учета с позиций полного обеспечения запросов налогового учета.

Учитывая расширение и развитие новых форм сотрудничества экономических субъектов Евразийского союза, в ряде докладов особое внимание было уделено гармонизации раскрытия информации в отчетности организаций разных форм собственности, масштабов и организационных

структур, обеспечению единообразия в составе и методах измерения показателей, которые используются в качестве налоговой базы, и усилению контроля за движением ресурсов и товаров в рамках стран Союза с целью выявления налоговых нарушений и условий заключенных договоров.

Преподаватели Департамента аудита и корпоративной отчетности и представители других вузов, участвующие в конференции, с которыми Департамент активно сотрудничает при проведении научных исследований, подготовке учебно-методических материалов по новым программам магистерской подготовки, поделились опытом сотрудничества с организациями стран — членов Евразийского союза и выдвинули интересные предложения по расширению сфер сотрудничества с Департаментом.

Существенный интерес у участников секции вызвали выступления доктора экономических наук, профессора РАНХиГС И. В. Захарова; доктора экономических наук, профессора, проректора по научной работе ФГОБУ ВО «Керченский ГНТУ» Н. А. Логуновой и кандидата экономических наук, доцента, заведующего кафедрой экономики этого института В. В. Скоробогатовой; кандидата экономических наук, доцента кафедры «Таможенное право и организация таможенного дела» Российского университета транспорта А. В. Губина; доцента кафедры «Таможенное дело» Российской таможенной академии И. В. Сухаревой; директора Института дистанционного обучения переподготовки и повышения квалификации кандидата экономических наук, доцента О. В. Саенко, профессора Финансового университета А. А. Савина.

В докладе И. В. Захарова были поставлены вопросы об экономической сущности и оценке влияния налоговой политики на решение задач, стоящих перед экономикой страны в текущем периоде, — устранения последствий пандемии, нанесшей серьезный ущерб национальному хозяйству. Отмечая, что существенной составляющей налоговой системы является четкое определение налоговой базы, докладчик отметил необходимость активизации исследований в области совершенствования системы показателей, которые используются при исчислении налогов, уделив особое внимание показателям выручки и прибыли.

Поддерживая многие предложения, высказанные в докладе профессора И. В. Захарова о путях дальнейшего совершенствования учет-

но-контрольных процессов, направленных на последовательную гармонизацию с налоговым учетом, доктор экономических наук, профессор С. Н. Гришкина обратила особое внимание на проблемы датирования налога на прибыль, показав те направления учета, которые помогут объективизировать характеристики условий по представлению таких льгот. Кроме того, в ее выступлении было подчеркнуто, что в отчетности в формате устойчивого развития все больше внимания стало уделяться включению в себестоимость продукции расходов по экологической защите и социальным гарантиям. Это существенно меняет расчет налогооблагаемой прибыли. Весьма актуальным является уточнение регулирования учетного процесса и порядка формирования показателей для расчета других налогов. Докладчик удачно показала объективную значимость налоговой системы и усиление ее роли в формировании эффективного экономического механизма управления.

В докладе доктора экономических наук, профессора М. В. Мельник был заострен вопрос о необходимости более четкого определения состава и оценки имущества как базы исчисления имущественного налога. В настоящее время эта проблема приобретает важное значение. Во-первых, имущественный налог является одним из наиболее устойчивых налогов, формирующих региональные и местные бюджеты. Во-вторых, в настоящее время вопросы оценки имущества достаточно активно дискутируются в связи с повышением налоговых ставок. Кроме того, учитывая инновационную направленность развития экономики и введение новых наукоемких производств, состав имущества многих предприятий существенно увеличивается. И наконец, вопросы оценки недвижимого имущества по кадастровой стоимости также усиливают внимание к этому вопросу. Все это требует объективного отражения стоимости имущества в отчетности и четкого установления порядка учета изменений его стоимости. В этой связи правильное решение спорных проблем учета имущества в разных видах производств оказывает серьезное влияние не только на формирование бюджета, но и на объективную оценку налоговой нагрузки и финансового состояния экономических субъектов. Определенные изменения критериев оценки и порядка включения в стоимость имущества цифровых активов потребует дальнейшего совершенствования начисления

амортизации на разные группы имущества, что также будет влиять на методы исчисления налоговой базы. Докладчик подчеркнула определенные противоречия в поведении организаций при оценке имущества. С одной стороны, повышение стоимости имущества приводит к росту имущественных налогов, с другой стороны, увеличивает амортизацию и, как следствие, снижает налогооблагаемую базу по прибыли. Вместе с тем предприятие имеет интерес в повышении стоимости имущества, которое выступает в качестве залога при получении кредита. Отмеченное определяет целый комплекс новых задач, которые одинаково касаются как бухгалтерского, так и налогового учета.

Значительный интерес вызвали предложения специалистов, рассматривающих особенности работы таможенных органов в условиях новых форм сотрудничества организаций Евразийского союза. Кроме обычного подхода к определению таможенных платежей, специалисты ставили вопрос о необходимости расширения налогового контроля за движением материально-вещественных ресурсов в рамках территории Евразийского союза, что требует тесного сотрудничества между налоговыми и таможенными органами. Вопросы, поставленные в докладах кандидата эконо-

мических наук, доцента Г. В. Глазковой, доктора экономических наук, доцента В. В. Дворецкой (Финансовый университет) и специалистов Таможенной академии, привели к активной дискуссии участников секции.

В качестве самостоятельной работала молодежная секция, где также развернулись активные дискуссии в плане гармонизации бухгалтерского и налогового учета. Все участники конференции высказали удовлетворение проведенной дискуссией и активно высказали пожелание продолжить ее на заседаниях специальных семинаров.

Материал подготовлен

В. В. Дворецкой,

*кандидатом экономических наук, доцентом,
заместителем руководителя
Департамента аудита и корпоративной
отчетности
Финансового университета*

М. В. Мельник,

*доктором экономических наук, профессором,
профессором
Департамента аудита и корпоративной
отчетности
Финансового университета*

III Международная научно-практическая конференция по бухгалтерскому учету, контролю и анализу / III International Scientific and Practical Conference on Accounting, Control and Analysis

8 апреля 2021 г. Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета проведена III Международная научно-практическая конференция «Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа, обеспечивающие современную и будущую экономику». Конференция прошла в очном формате с организацией телемостов с другими регионами страны и зарубежья.

Проведенное мероприятие является традиционным, и его специфика состоит в широком участии представителей ближнего и дальнего зарубежья, работников вузов, органов государственного и муниципального управления и крупных хозяйственных систем. В состав программного комитета включаются представители зарубежных организаций. В частности, членами программного комитета данной конференции явились: ректор Витебского государственного университета им. П. М. Машерова, Республика Беларусь, В. В. Богатырева; профессор Полоцкого государственного университета, Республика Беларусь, С. Г. Вегера; профессор Университета (Туран), Казахстан, г. Алматы, М. С. Ержанов; профессора Алмаатинской академии экономики и статистики Республики Казахстан В. Л. Назарова и К. Т. Тайгашинова; профессор Белорусского государственного экономического университета, Республика Беларусь, г. Минск, Д. А. Панков. Инициатором и основным организатором проведения конференции стала доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпо-

ративной отчетности Финансового университета Т. М. Мезенцева.

Конференция завоевала большой авторитет у представителей профессионального сообщества. На ней было представлено около 200 докладов, которые будут обобщены и опубликованы в форме монографических работ и на страницах специализированных журналов.

На пленарном заседании было заслушано более 10 докладов, а в рамках самой конференции работало 6 секции:

Секция 1. Совершенствование механизмов учета, анализа и контроля как информационного обеспечения управления, в том числе в условиях дистанционной формы взаимодействия. Модератор — кандидат экономических наук, доцент Департамента бизнес-аналитики Е. Е. Лялькова.

Секция 2. Развитие учетных принципов и механизмов формирования информационного пространства государства, бизнеса и общества. Модератор — доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности О. В. Рожнова.

Секция 3. Механизмы взаимосвязи учетной и налоговой систем России в условиях вызовов XXI в. Модераторы — кандидат экономических наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Е. Е. Листопад; кандидат экономических наук, доцент Департамента бизнес-аналитики Л. А. Мельникова.

Секция 4. Совершенствование механизмов информационно-аналитического обеспечения экономического субъекта в современных услови-

ях. Модератор — кандидат экономических наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности М. Н. Ермакова.

Секция 5. Современные механизмы развития аудита и финансового контроля, в том числе с учетом влияния дистанционной формы взаимодействия, а также в условиях коронавирусной инфекции. Модератор — кандидат экономических наук, доцент Базовой кафедры «КПМГ» Д. Ю. Ражкова.

Секция 6. Современный взгляд ученых Санкт-Петербурга на механизм учета, контроля и анализа (секция кафедры бухгалтерского учета и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета и кафедры статистики учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета). Модератор — кандидат экономических наук, доцент Санкт-Петербургского государственного экономического университета Е. Б. Абдалова.

Кроме того, в рамках конференции активно работали молодежные площадки, на которых выступили аспиранты, студенты магистратуры и бакалавриата вузов Москвы, регионов России и ближнего зарубежья.

По всем докладам развернулись активные научные дискуссии, в результате чего были сформулированы актуальные вопросы для проведения совместных исследований и научных семинаров по более узким темам. Многие доклады будут опубликованы в научных изданиях вузов — участников конференции, в том числе в журнале «Учет. Анализ. Аудит».

Материал подготовлен

В. В. Дворецкой,

*кандидатом экономических наук, доцентом,
заместителем руководителя
Департамента аудита и корпоративной
отчетности
Финансового университета*

Т. М. Мезенцевой,

*доктором экономических наук, профессором,
профессором
Департамента аудита и корпоративной
отчетности
Финансового университета*