

# 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»: [www.pressa-rf.ru](http://www.pressa-rf.ru)  
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: [www.akc.ru](http://www.akc.ru)

The Journal is distributed by subscription.  
Subscription index: 94058 in the consolidated  
catalogue “The Press of Russia”: [www.pressa-rf.ru](http://www.pressa-rf.ru)  
and in the online store “Press by Subscription”: [www.akc.ru](http://www.akc.ru)

Vol. 9 • No. 3 • 2022

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**Р.П. Булыга**, доктор экономических наук, профессор, ординарный профессор, руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

### РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

**Р.Е. Артюхин**, кандидат экономических наук, руководитель Федерального казначейства, Москва, Россия

**Д. Галасси**, доктор наук, профессор, профессор кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

**О.В. Голосов**, доктор экономических наук, профессор, член научного клуба профессоров Финансового университета, Москва, Россия

**О. Гюемли**, профессор, доктор экономических наук, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара, Стамбул, Турция

**Д.А. Ендовицкий**, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, 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, Институт финансовых технологий и экономической безопасности (ИФТЭБ), 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, ординарный профессор Финансового университета, профессор департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

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

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

**Г. Дж. Превиц**, заслуженный профессор, профессор школы менеджмента Уэзерхед, Университет Кейс Вестерн Резерв, США

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

**А. Сангстер**, доктор наук, профессор, Школа бизнеса, Абердинский университет, Королевский колледж, Абердин, Великобритания

**В.Н. Салин**, кандидат экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

**И.В. Сафонова**, кандидат экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

**В.Я. Соколов**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита и внутреннего контроля, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, партнер ПрайсвотерхаусКуперс в России и СНГ, Москва, Россия

**Л.З. Шнейдман**, доктор экономических наук, профессор, директор департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

**М.А. Эскиндаров**, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования, президент Финансового университета, научный руководитель, Финансовый университет, Москва, Россия

---

## EDITOR-IN-CHIEF

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

## MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

**R.E. Artyukhin**, PhD (Econ.), Head of the Federal Treasury, Moscow, Russia

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

**M.A. Eskindarov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Academician of the Russian Academy of Education, The President of Financial University, Academic Supervisor, 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

**O.V. Golosov**, Doctor of Economics, Professor, Member of the Scientific Club of Professors of the Financial University, Moscow, Russia

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

**V.G. Kogdenko**, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Financial Management, Institute of Financial Technologies and Economic Security (IFTEB), National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

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

**M.V. Melnik**, Dr. Sci. (Econ.) Professor, Tenured Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, deputy editor-in-chief, Financial University, Moscow, Russia

**S.V. Pankova**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

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

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

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

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

**A. Sangster**, D. Sc. in Economics, Professor, Chair in Accounting History, Business School, University of Aberdeen, King's College, Aberdeen, Great Britain

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

**I.V. Safonova**, PhD in Economics, Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

**V. Ya. Sokolov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Audit and Internal Control, St. Petersburg State University of Economics, Partner, PwC, Moscow, Russia

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

«Учет. Анализ. Аудит»  
2022, Т. 9, № 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.М. Пересыпкина,  
В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчик

Н.А. Пунтус

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки  
в редакции по тел.:

8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),

e-mail: sfmihajlova@fa.ru

С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:

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

Тел.: 8 (499) 553-10-84

(вн. 10-84)

E-mail: an5er@mail.ru

www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

15.06.2022

Формат 60 × 84 1/8

Объем 14,5 п.л.

Заказ № 551

Отпечатано

в отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

## ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*Л.А. Чайковская*

**Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения  
достоверности бухгалтерской отчетности . . . . . 6**

*В.А. Якимова, С.В. Панкова*

**Формирование методологической модели инвестиционного  
аудита. . . . . 14**

*И.В. Липатова, Н.В. Савина, Т.В. Плужникова*

**Сравнительный анализ подходов к определению сущности  
контроллинга . . . . . 27**

## МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

*Г.С. Дьячков*

**Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов  
в нефтедобыче . . . . . 39**

*И.Е. Мизиковский*

**Управление затратами на проведение научных исследований  
промышленным предприятием. . . . . 52**

*И.П. Ковалева, М.С. Стрижак*

**Управленческий учет производственных затрат организации:  
российский опыт. . . . . 64**

*М.В. Егоров, Д.М. Пименов, А.Е. Суглобов, Т.Ю. Демина*

**Аналитические инструменты как основа эффективной  
деятельности внутренних аудиторов и специалистов  
по внутреннему контролю . . . . . 78**

## ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская*

**Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1  
по формированию финансовой отчетности. . . . . 85**

*С.Н. Гришкина, И.В. Сафонова*

**Развитие учетных правил субъектов малого и среднего  
предпринимательства . . . . . 95**

## ФОРУМ МОЛОДЫХ

*Е.И. Гордеева*

**Кросс-функциональные бизнес-процессы как новый объект  
исследования . . . . . 107**

## THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

*L.A. Chaikovskaya*

### Tools of the Digital Economy as Methods to Ensure the Reliability of Financial Statements . . . . . 6

*V.A. Yakimova, S.V. Pankova*

### Formation of a Methodological Model of Investment Audit . . . . . 14

*I.V. Lipatova, N.V. Savina, T.V. Pluzhnikova*

### Comparative Analysis of Accesses to Determining the Controlling Essence . . . . . 27

## METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

*G.S. Dyachkov*

### Comparative Analysis of Tax Regimes Effectiveness in Oil Production . . . . . 39

*I.E. Mizikovskiy*

### Cost Management for Scientific Research by an Industrial Enterprise . . . . . 52

*I.P. Kovaleva, M.S. Strizhak*

### Management Accounting of the Organization's Production Costs: Russian Experience . . . . . 64

*M.V. Egorov, D.M. Pimenov, A.E. Suglobov, T.V. Demina*

### Analytical Tools as a Base of the Effective Work of Internal Auditors and Internal Control Specialists . . . . . 78

## REPORTING ORGANIZATIONS

*T. Yu. Druzhilovskaya, E.S. Druzhilovskaya*

### Analysis of the Draft New IAS 1 Regulations on the Formation of Financial Statements . . . . . 85

*S.N. Grichkina, I.V. Safonova*

### Evolution of Accounting Rules for Small and Medium-Sized Business Entities . . . . . 95

## YOUTH FORUM

*E.I. Gogdeeva*

### Cross-Functional Business Processes as a New Research Object. . . . 107

#### Accounting. Analysis. Auditing 2022, vol. 9, 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 FS77-67070 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.M. Peresyphkina,  
V.P. Kosarev**

Proofreader  
**S.F. Mikhaylova**

Translator  
**N.A. Puntus**

Design, Layout  
**S.M. Vetrov**

Subscription in editorial office  
Tel.: +7 (499) 553-10-71  
(internal 10-80)  
E-mail: sfmihajlova@fa.ru  
S.F. Mihaylova

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

Tel.: +7 (499) 553-10-84  
(internal 10-84).  
E-mail: an5er@mail.ru  
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:  
15.06.2022  
Format 60 × 84 1/8  
Size 14,5 printer sheets  
Order № 551

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

© Financial University



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-6-13  
УДК 657(6)(045)  
JEL M41, M49

# Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности

Л.А. Чайковская

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

**Объектами** исследования являются бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность, а **задачами** – выявление особенностей влияния цифровизации на эти элементы экономической деятельности организаций. Бухгалтерский учет сегодня находится на стадии постепенного освоения и внедрения новых цифровых технологий, при этом создание национальной системы бухгалтерского учета, где будут собраны показатели, характеризующие состояние внутренних социально-экономических процессов организации, во многом определяется развитием цифровизации экономики. Вопросы, касающиеся достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, являющейся основой принятия управленческих решений, рассмотрены с увязкой наиболее актуальных проблемных тем, связанных с использованием цифровых данных при обработке отчетной информации, что наряду с обеспечением достоверности, проверяемости и своевременности формируемых показателей позволит существенно снизить количество допускаемых ошибок. **Методологической основой** исследования выступили системно-функциональный и экономико-статистический анализ, сравнение, элементы метода бухгалтерского учета. Результаты работы могут быть использованы практическими специалистами при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

**Ключевые слова:** цифровая экономика; бухгалтерский учет; бухгалтерская (финансовая) отчетность; достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности; цифровизация; цифровая трансформация; фальсификация бухгалтерской (финансовой) отчетности; стандарт XBRL

**Для цитирования:** Чайковская Л.А. Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):6-13 DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-6-13

# Tools of the Digital Economy as Methods to Ensure the Reliability of Financial Statements

L.A. Chaikovskaya

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

## ABSTRACT

The objects of the study are accounting and financial reporting, and the tasks are to identify the impact features of digitalization on these elements of the economic activity of organizations. Nowadays, accounting is at the stage of the gradual development and implementation of new digital technologies. At the same time, the creation of a national accounting system, which will collect indicators characterizing the state of the internal socio-economic processes of the organization, is largely determined by the digitalization development of the economy. Issues related to the reliability of accounting and financial statements are the basis for making management decisions. The research considered these issues with a link to the most pressing problematic topics related to the use of digital data in the processing of reporting information. It will significantly reduce the number of allowed errors along with ensuring the reliability, verifiability and timeliness of the generated indicators. The methodological basis of the study was the system-functional and economic-statistical analysis, comparison, elements of the accounting method. The results of the work can be used by practitioners in the formation of accounting and financial statements of organizations.

**Keywords:** digital economy; accounting; accounting (financial) reporting; reliability of accounting (financial) statements; digitalization; digital transformation; falsification of accounting (financial) statements; XBRL standard

**For citation:** Chaikovskaya L.A. Tools of the digital economy as methods to ensure the reliability of financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):6-13. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-6-13

© Чайковская Л.А., 2022

## ВВЕДЕНИЕ

Интерес исследователей к изучению взаимосвязи цифровой экономики с бухгалтерским учетом и бухгалтерской (финансовой) отчетностью не ослабевает. Сегодня бизнес наряду с ежегодной бухгалтерской отчетностью формирует многочисленные внутренние документы, каждый из которых представляет собой набор таких разнообразных данных, как выручка, доход, прибыль, задолженность, количество клиентов, объем продаж и т. д. Принимая во внимание, что объем информации постоянно возрастает, становится особенно важным то влияние, которое оказывают на бухгалтерский учет и на отчетность современные технологии цифровизации.

Вместе с изменением учетного процесса меняется не только профессия бухгалтера, его компетенции, но и сама бизнес-среда. Совершенствуется программное обеспечение бухгалтерских систем. Если прежде оно обеспечивало в основном лишь фиксацию полученных данных, то теперь с его помощью формируется совершенно иная, новая информация. Так, если раньше бухгалтер, получая необходимые сведения об объектах, например, основных средств, трансформировал их в агрегированную информацию о тех же объектах, то сегодня появляется возможность формировать уже иные данные (не только о том, что представляет собой объект основного средства, а еще и о том, какой потенциал в нем заложен). Располагая такой информацией, бизнес способен прогрессировать гораздо эффективнее.

Цифровая экономика в мире является сегодня одним из трендовых направлений [1]. Существует мнение, что глобальная пандемия не только послужила благодатной почвой для цифровизации, но и во многом способствовала усилению ее проникновения в экономику. Происходящие изменения вызывают беспокойство у представителей бухгалтерского сообщества, поскольку затрагивают всю систему информационного обеспечения социально-экономических процессов, где существенную и весьма значимую роль играет бухгалтерский учет, включающий сбор, обработку и предоставление информации о деятельности хозяйствующих субъектов [2].

*Цифровая трансформация* — глубокое и масштабное явление, при котором с помощью цифровых решений происходит как преобразование самой организации, так и ее основной управлен-

ческой функции — бухгалтерского учета; и если ее целью становится выход на новые рынки и создание иных каналов продаж и решений, генерирующих новую чистую выручку и приводящих к увеличению стоимости компании, то целью *цифровизации* бухгалтерского учета является изменение его модели в целом. Очевидные плюсы и минусы цифровой трансформации приведены в *таблице*.

Если нельзя не согласиться с тем, что цифровая экономика несет как выгоды, так и риски [9], то сама цифровая трансформация — это ключ к конкурентоспособности организаций на меняющемся и все более требовательном рынке.

Цифровые технологии бросают сегодня серьезный вызов бухгалтерским службам, вынуждая их дополнительно проходить обучение, при этом во многом способствуя успешной трансформации их бухгалтерских услуг. Хотя цифровизация является достаточно сложной задачей, преобразование учетной системы активно продолжается. От бухгалтерского учета пользователь ждет необходимой информации о финансовом положении и финансовых результатах, себестоимости и обязательствах, активах и источниках финансирования деятельности, и потому его значение для бизнеса весьма существенно. Только эффективное управление информационными потоками посредством применения современных технологий способно обеспечить своевременный расчет с контрагентами, покрытие операционных расходов, соблюдение требований налогового законодательства и компенсацию-сотрудникам.

Необходимость решения растущего количества управленческих задач требует от бухгалтерского учета расширения его функциональности, наглядности и раскрываемости, использования аналитических функций и инструментов, и действенные технологические решения в данной области способствуют значительному повышению эффективности и конкурентоспособности деятельности организаций. Цифровизация бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности во многом определена цифровой трансформацией самих бизнес-процессов.

На сегодня термин «цифровизация» пока не определен. Он часто используется взаимозаменяемо вместе со смежными терминами, одним из которых является «цифровая трансформация» [4]. Понятие «цифровая экономика» служит, как правило, для обозначения тех экономических

Таблица / Table

## Плюсы и минусы цифровой трансформации / Pros and cons of digital transformation

№ п/п	Плюсы цифровизации / Pros of digitalization	Минусы цифровизации / Cons of digitalization
1	<b>Использование информации / Information usage</b> Информация может распространяться в различных форматах, анализ ее цифровых моделей может быть адаптирован к потребностям различных групп пользователей / Information may be disseminated in various formats, the analysis of its digital models may be adapted to the needs of different user groups	<b>Компетентность сотрудников / Competence of employees</b> Сотрудники не всегда имеют необходимые навыки и им требуется адаптация, обучение и оказание поддержки / Employees do not always have the necessary skills and need adaptation, training and support
2	<b>Повышение производительности / Productivity increase</b> Требуемая информация экспортируется в различные приложения, наблюдается большая эффективность, экономия времени и повышение производительности / Required information is exported to various applications, more efficiency, time saving and productivity increase	<b>Проблема сохранности информации / The problem of information security</b> Цифровой материал часто бывает сложнее сохранить и представить в определенных форматах / Digital material is often more difficult to preserve and present in certain formats
3	<b>Доступ к информации / Access to the information</b> Обеспечение беспрепятственного доступа к информации / Ensuring unhindered access to information	<b>Риски / Risks</b> Риск потери данных и снижения контроля. Передача контрольных функций открывает возможности для цифровой преступности / Risk of data and control losses. The transfer of control functions opens up opportunities for digital crime
4	<b>Сокращение времени / Time reduction</b> Цифровизация сокращает время, необходимое для выполнения поставленных задач. Цифровая валюта делает финансовые обмены быстрее и проще / Digitization reduces the time required to complete tasks. Digital currency makes financial exchanges faster and easier	<b>Сокращение рабочих мест / Job cuts</b> Внедрение цифровых технологий ведет к сокращению персонала, так как большинство функций выполняются автоматически / The introduction of digital technologies leads to a reduction in staff, as most functions are performed automatically

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

хозяйственных процессов, взаимодействий и видов деятельности, которые основаны на цифровых технологиях [6], и подразумевает экономику инноваций, развивающуюся благодаря эффективному внедрению достижений технического прогресса [7].

Несмотря на определяющие свойства цифровизации, отчасти похожие на традиционные экономические отношения, они во многом от них отличаются, становясь более актуальными с точки зрения интересов научного сообщества, так как внедрение цифровой экономики становится рычагом развития экономической структуры [8]. При этом для успешного завершения происходящей технологической реформы необходима корпоративная культура, способствующая внедрению инноваций и творчеству внутри организаций. Цифровизация, несомненно, влияет на

деятельность субъекта хозяйствования, заставляет по-новому взглянуть на нее, поскольку дает возможность получать, сопоставлять и использовать новые современные виды информации через реконфигурацию системы менеджмента и внедрение более совершенных практик принятия управленческих решений, в том числе на основе данных бухгалтерского учета.

Как уже отмечалось, развивающаяся цифровая экономика распространяет свое влияние на все сферы деятельности, включая учетные процессы [10], позволяет получать и обрабатывать информацию гораздо быстрее, эффективнее и точнее [11]. Сама цифровизация затрагивает все стадии учетного процесса — от формирования отчетности до обработки ее показателей. Использование актуальных компьютерных технологий и средств коммуникации значительно увеличило



возможности обмена оперативной информацией, используемой в процессе подготовке отчетности.

Говоря о том, что будет представлять собой система в дальнейшем, чем она будет отличаться от существующей и какие именно принципиально новые черты придаст ей цифровизация, следует основное внимание сосредоточить на логике процесса трансформации. Появляются иные объекты и способы регистрации первичных данных, но главным остается усиление потребности в дополнительных аналитических инструментах, поиск способов группировок и перегруппировок и новых возможностей представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая как важнейший инструмент управления и источник данных об отражении результатов деятельности организации в условиях цифровизации позволит конкретнее оценить ее текущее положение и перспективы функционирования. В качестве основы для принятия более взвешенных управленческих решений бухгалтерская (финансовая) отчетность в большей мере будет соответствовать одному из важнейших требований, предъявляемых к ней — достоверности (представлению полной информации об имущественном и финансовом положении субъекта хозяйствования и о финансовых результатах его деятельности) [12]. Несомненно, в отчетности наряду с финансовой информацией будут широко использоваться и иные данные. По мере того, как она перестает быть бумажной и представляется исключительно на экране компьютера, в ней появится некий элемент интерактивности.

В существующих процессах формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности не всегда просто отследить и предотвратить искажение ее показателей (в том числе умышленное), т.е. фальсификацию отчетности о финансово-хозяйственной деятельности с целью обмана и введения в заблуждение внутренних и внешних ее пользователей [13]. С этих позиций отметим, что применение цифровых данных при ее обработке может существенно повысить такие ее характеристики, как достоверность, отсутствие ошибок, проверяемость и своевременность [14].

Таким образом, цифровизация:

- ведет к совершенствованию систем формирования экономической информации, причем результаты деятельности любой организации в значительной степени зависят от способа ее получения и обработки: чем она достовернее

и выше скорость ее получения, тем больше у руководства возможностей обеспечить эффективное управление [6];

- делает возможным цифровую обработку бухгалтерской информации как совокупности данных о показателях деятельности экономического субъекта в цифровой форме, выступает ныне важнейшим элементом цифровой экономики;

- может начаться с отдельных стадий, участков и направлений учетной работы, но в конечном счете должна привести к конкурентным преимуществам организации и формированию успешной стратегии цифровой трансформации как самих бизнес-процессов, так и системы бухгалтерского учета с долгосрочной стратегией. Это не всегда происходит быстро, но получаемое при этом конкурентное преимущество нередко позволяет превысить затраченные ресурсы, а потому рассматриваемый процесс крайне важен.

Ряд характеристик бухгалтерской (финансовой) отчетности зависит от технических возможностей формирования или обработки учетной и отчетной информации. Значительно повысить многие учетные характеристики можно посредством улучшения программных средств, совершенствование которых происходит непрерывно с учетом реформирования самого бухгалтерского учета одновременно с изменением экономических условий, в которых функционируют организации [14]. В то же время, несмотря на всю значимость цифровизации, она не может заменить бухгалтера в его способности сформировать качественные данные о деятельности организации [14].

Повышению прозрачности деятельности во многом способствует применение электронной бухгалтерской отчетности, которая (будучи связанной с поступлением информации в реальном времени) может быть оперативно предоставлена в текущем отчетном периоде, а не после его окончания, и поэтому быстрее дойдет до конечного пользователя и будет более удобной для формирования и распространения.

Обеспечение повышения финансовой прозрачности и достоверности такой отчетности для внешних пользователей достигается в ходе выполнения ряда последовательных действий (см. ниже), ведет к снижению издержек на ее подготовку для составителей и становятся следствием

перехода на электронный формат отчетности [15]. Повышение финансовой прозрачности и достоверности такой отчетности связано с рядом последовательных **этапов**:

1. *Повышение финансовой прозрачности*: полное и своевременное представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которой раскрывается информация об активах, обязательствах, источниках финансирования, финансовых результатах организации.

2. *Раскрытие нефинансовой информации*, имеющей ценность для инвесторов: например, о капиталоемкости или трудоемкости производства, перспектив развития и т. д.

3. *Раскрытие прочей информации*, имеющей ценность не только для акционеров и участников,

Постоянные изменения (качественные и количественные) в самой отчетности позволяют более результативно анализировать финансовое состояние организации и определять негативные тенденции в ее развитии [16].

Усложнение структуры бухгалтерской (финансовой) отчетности стало одной из причин появления нового цифрового стандарта открытой международной финансовой отчетности — Extensible Business Reporting Language (XBRL), позволяющего предоставлять глобальную финансовую отчетность многочисленным компаниям, разрабатывающим программное обеспечение ERP, и международным бухгалтерским организациям. Основная цель внедрения стандарта — обеспечение единообразной отчетности о финансовой информации банков, инвесторов и государственных органов. Возможность XBRL обеспечивать единообразие отчетности для всех пользователей в цепочке поставок финансовой информации и создание цифровых, однозначных, точных и повторно используемых версий финансовой отчетности является одним из его основных преимуществ.

Стандарты бухгалтерского учета предоставляют специалистам в этой области значительные возможности выбора тех или иных решений: к примеру, организации могут сами и по-разному агрегировать промежуточные итоги, перемещать отдельные компоненты финансовой отчетности. XBRL позволяет, наряду с подготовкой сложных форм, формировать и публиковать, а также обмениваться ею в полном объеме [17].

Благодаря международному формату стейкхолдерам стало доступно достаточно простое и эф-

фективное осуществление анализа финансового состояния организации, что связано с фактом повышения совместимости отчетностей различных компаний: XBRL допускает обработку как числовых, так и текстовых данных, и это позволяет инвесторам сравнивать показатели отчетностей нескольких экономических субъектов [18].

Ускоренное внедрение цифровых технологий — это реализуемая на практике глобальная цель современной цивилизации, причем в области бухгалтерского учета ее достижение связано с проводимыми исследованиями, которые являются по большей части практико-ориентированными (с разработкой внутренних методик или алгоритмов). Если речь идет о конкретном бизнес-процессе, то вначале описываются основные информационные потоки, приводится форма показателей отчетности, формируемой в цифровой среде, а только потом разрабатывается и оформляется алгоритм на языке XBRL. Пока что бухгалтеру, наряду с разработчиками и постановщикам задачи, при этом не требуется полноценного погружения в сферу цифровых технологий (например, технологии блокчейн). Но при этом считаем необходимым продолжить глубокий анализ влияния современных тенденций на бухгалтерский учет, детальное изучение возможностей описания информационных сетей и процессов сетевого сбора данных.

## ВЫВОДЫ

Сегодня бизнес пытается идти в ногу с трендами, приходящими с цифровизацией, которая крайне важна для выживания любой организации. Быстрое изменение технологий ведет к изменению потребностей, ожиданий и средств взаимодействия потребителей. Следовательно, каждый субъект хозяйствования, стремящийся к цифровизации, должен использовать интеллектуальные цифровые коммуникации и автоматизированное управление информацией для соответствия ожиданиям клиентов, и с ее помощью оперативнее и точнее анализировать каждый этап реализации связанных с ней производственных процессов.

Какими будут практические последствия подобных действий — покажет будущее. Предстоит осознать, как меняется восприятие бухгалтерской информации при внедрении цифровизации и какой будет профессиональная деятельность представителей этой профессии в новых условиях,

а также какие форматы и способы представления бухгалтерской отчетности появятся в ближайшем будущем.

Необходимо серьезно переосмыслить подходы к использованию цифровых технологий, а изучив лучшие практики, предусмотреть правила защиты данных, ибо бухгалтер становится пользователем цифровых решений, и его профессиональное суждение позволяет бизнесу действовать уве-

ренно, решительно и быстро. Бухгалтерский учет предстоит встроить в новую экономику, и хотя на сегодняшний день стандарты, полностью регламентирующие порядок принятий к учету, например цифровых активов, отсутствуют, он по-прежнему находится в числе факторов, влияющих на бизнес, который подвергается активной цифровизации. Поэтому исследование всего комплекса этих процессов должно быть продолжено.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Емельянов Н. В., Ермилова Ю. А. Влияние цифровизации экономики на развитие бухгалтерского учета. *Экономические исследования и разработки*. 2019;(1):8–12.
2. Одинцова Т. М., Рура О. В. Развитие видов, объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества. *Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки*. 2018;11(4);120–131.
3. Исраилова З. Р., Айдаева А. Т. Роль бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики. Роль цифровой экономики в укреплении экономической безопасности страны: Материалы Международной научно-практической конференции. Грозный; 2019:63–68. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>
4. Бурцева К. С. Влияние цифровизации на учетные системы и отчетность. Глобализация и интеграция исследований в практическую деятельность. Сборник докладов Международной научно-практической конференции. СПб.; 2020.
5. Селезнева М. П., Кочеткова А. С. Влияние цифровизации на бухгалтерский учет. *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. 2019;2–3(39):142–145.
6. Чайковская Л. А. Бухгалтерский учет в условиях цифровой экономики. Высокие технологии, наука и образование: актуальные вопросы, достижения и инновации. Сборник статей IV Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: Наука и Просвещение; 2019. 233 с.
7. Шацкая Э. Ш., Суюнова Г. Л. Цифровая экономика: плюсы и минусы. Роль цифровой экономики в укреплении экономической безопасности страны: Материалы Международной научно-практической конференции. Грозный; 2019:160–164. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>
8. Юшаева Р. С.-Э., Мамакаев Т. У.-Х. Цифровая экономика: понятие, перспективы и тенденции развития в России. Роль цифровой экономики в укреплении экономической безопасности страны. Материалы Международной научно-практической конференции. Грозный; 2019:176–181. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>
9. Акимов М. А. Цифровая экономика — мир сделок без посредников. Основные тренды развития цифровой экономики в финансовой сфере. Правовые аспекты регулирования и практического применения. М.: Издание Государственной Думы; 2019. 159 с.
10. Варламова Д. В., Алексеева Л. Д. Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учета. *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2020;(5–2):248–254.
11. Погосян Н. В. Трансформация стратегического управленческого учета в эпоху цифровизации. Роль цифровой экономики в укреплении экономической безопасности страны. Материалы Международной научно-практической конференции. Грозный; 2019:96–102. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>
12. Слепак Е. Г., Палкина Ю. А. Проблемы обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в России. *Дискуссия*. 2015;1(53):69–73.
13. Сухенко О. Ю. Проблема достоверности финансовой отчетности. *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2016;(11–1):170–172.
14. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):50–61.

15. Халитова А. З., Растегаева Ф. С. XBRL как новый формат цифровой отчетности экономических субъектов. *Современные технологии управления*. 2020;3(96):18.
16. Нестерова Д. А. Стандарт XBRL: перспективы перехода для российских компаний. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018;(4):184–188.
17. Осипова И. А. Преимущества формата XBRL при составлении финансовых отчетов. *Экономика и социум*. 2019;4(59):902–905.
18. Морозова Т. В., Сафонова Э. Г., Калачева О. Н. Оценка влияния на таксономию МСФО-отчетности формата XBRL. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;2 (23):237–241.

## REFERENCES

1. Emelyanov N. V., Ermilova Yu. A. The impact of digitalization of the economy on the development of accounting. *Ekonomicheskie issledovaniya i razrabotki = Economic research and development*. 2019;(1):8–12. (In Russ.).
2. Odintsova T. M., Rura O. V. Development of types, objects and methods of accounting in the digital economy and information society. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti SPbGPU. Ekonomicheskie nauki = Scientific and technical statements of SPbSPU. Economic sciences*. 2018;11(4):120–131. (In Russ.).
3. Israilova Z. R., Aidaeva A. T. The role of accounting in the digital economy. The role of the digital economy in strengthening the economic security of the country. Proceedings of the International Scientific and Practical Conference. Grozny; 2019:63–68. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>
4. Burtseva K. S. The impact of digitalization on accounting systems and reporting. Globalization and integration of research into practice. Collection of reports of the International scientific-practical conference. Saint-Peterburg; 2020. (In Russ.).
5. Selezneva M. P., Kochetkova A. S. The impact of digitalization on accounting. *Mezhdunarodnyj zhurnal gumanitarnyh i estestvennyh nauk = International Journal of the Humanities and Natural Sciences*. 2019;2–3(39):142–145. (In Russ.).
6. Chaikovskaya L. A. Accounting in the digital economy. High technologies, science and education: topical issues, achievements and innovations. Collection of articles of the IV All-Russian Scientific and Practical Conference. Penza: Science and Education; 2019. 233 p. (In Russ.).
7. Shatskaya E. Sh., Suyunova G. L. Digital economy: pros and cons. The role of the digital economy in strengthening the economic security of the country. Proceedings of the International Scientific and Practical Conference. Grozny; 2019:160–164. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>. (In Russ.).
8. Yushaeva R. S.-E., Mamakaev T. U.-Kh. Digital economy: Concept, prospects and development trends in Russia. The role of the digital economy in strengthening the economic security of the country. Proceedings of the International Scientific and Practical Conference. Grozny; 2019:176–181. (In Russ.). URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>
9. Akimov M. A. The digital economy is a world of transactions without intermediaries. The main trends in the development of the digital economy in the financial sector. Legal aspects of regulation and practical application. Moscow: Publication of the State Duma; 2019. 159 p. (In Russ.).
10. Varlamova D. V., Alekseeva L. D. Issues of introducing digital technologies into the accounting system. *Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2020;(5–2):248–254. (In Russ.).
11. Pogosyan N. V. Transformation of strategic management accounting in the era of digitalization. The role of the digital economy in strengthening the economic security of the country: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference. Grozny; 2019:96–102. URL: <https://chspu.ru/wp-content/uploads/2020/07/rol-czifrovoj-ekonomiki-v-ukreplenii.pdf>. (In Russ.).
12. Slepak E. G., Palkina Yu. A. Problems of ensuring the reliability of accounting (financial) statements in Russia. *Diskussiya = Discussion*. 2015;1(53):69–73. (In Russ.).
13. Sukhenko O. Yu. The problem of reliability of financial statements. *Aktual'nye problemy gumanitarnyh i estestvennyh nauk = Actual problems of the humanities and natural sciences*. 2016;(11–1):170–172. (In Russ.).



14. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. Modernization of financial reporting of organizations in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(1):50–61. (In Russ.).
15. Khalitova A. Z., Rastegaeva F. S. XBRL as a new digital reporting format for economic entities. *Sovremennye tekhnologii upravleniya = Modern control technologies*. 2020;3(96):18. (In Russ.).
16. Nesterova D. A. XBRL standard: Transition prospects for Russian companies. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and business: Theory and practice*. 2018;(4):184–188. (In Russ.).
17. Osipova I. A. Advantages of the XBRL format in financial reporting. *Ekonomika i socium = Economy and society*. 2019;4(59):902–905. (In Russ.).
18. Morozova T. V., Safonova E. G., Kalacheva O. N. Assessment of the impact on the taxonomy of IFRS reporting of the XBRL format. *Azimut nauchnyh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of scientific research: Economics and management*. 2018;2(23):237–241. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Любовь Александровна Чайковская** — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>

chaik4@yandex.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Lyubov' A. Chaikovskaya** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>

chaik4@yandex.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 11.01.2022; после рецензирования 25.04.2022; принята к публикации 31.05.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 11.01.2022; revised on 25.04.2022 and accepted for publication on 31.05.2022.*

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



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-14-26  
УДК 303.101.8(045)  
JEL G31, M42

## Формирование методологической модели инвестиционного аудита

В.А. Якимова<sup>а</sup>, С.В. Панкова<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Амурский государственный университет, Благовещенск, Россия;

<sup>б</sup> Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

### АННОТАЦИЯ

**Предметом** исследования является инвестиционный аудит как сегмент деятельности внешних и внутренних специалистов в данной области, а **целью** — развитие его методологии на основе разработки методического инструментария, классификаторов рисков и процедур, сгруппированных по предпосылкам подготовки финансовой и прогнозной отчетности.

Авторами использовались академические принципы и **методы**: систематизация, индукция и дедукция, синтез и анализ, сравнение и сопоставление. Эмпирической базой выступали статистические данные и положения научных трудов отечественных и зарубежных ученых. В статье рассмотрены причины, актуализирующие потребность в инвестиционном аудите, раскрыто его понятие как особого вида этой услуги.

В ходе работы проведен анализ факторов, влияющих на управленческие решения в области инвестиций, определены задачи и обобщены подходы, используемые для инвестиционного аудита и внутреннего контроля на каждой стадии инвестиционного проекта, установлены регулирующие нормативные акты. Разработаны концептуальная и методологическая модели, раскрывающие принципы, методы, предпосылки, информационные источники, контрольные точки инвестиционного аудита. Полученные результаты имеют теоретическое и прикладное значение и могут использоваться исследователями в области финансового контроля, аудиторами, субъектами предпринимательской деятельности.

**Ключевые слова:** методология аудита; инвестиционный аудит; аудиторские процедуры; инвестиции; инвестиционный проект; финансовый контроль; методы контроля; жизненный цикл проекта; риск-ориентированный подход

**Для цитирования:** Якимова В.А., Панкова С.В. Формирование методологической модели инвестиционного аудита. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):14-26. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-14-26

## Formation of a Methodological Model of Investment Audit

V.A. Yakimova<sup>а</sup>, S.V. Pankova<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Amur State University, Blagoveshchensk, Amur Region, Russia

<sup>б</sup> Orenburg State University, Orenburg, Russia;

### ABSTRACT

The paper considers the reasons that actualize the need for an investment audit, reveals its concept as a special type of audit service. The generalization of the existing positions of scientists on the applied methods and procedures of investment audit revealed the leading role of analytical procedures used to provide this service. The subject of the study is an investment audit as a segment of the activities of external and internal auditors. The purpose of the study is to form conceptual approaches and a methodological model of investment audit. The authors used general scientific principles and research methods: systematization, induction and deduction, synthesis and analysis. The empirical basis was statistical data and scientific works of Russian and foreign scientists. The article discusses the reasons that actualize the need for investment audit, reveals its concept as a special type of this service. In the course of the work, the analysis of factors influencing management decisions in the field of investments was carried out. Also, there were determined the audit tasks for each stage of the investment project and regulatory regulations; the methods used for investment audit and internal control were generalized. The paper consists the conceptual and methodological models of investment

audit, revealing its principles, methods, prerequisites, information sources, control points. The results of the study have theoretical and applied significance as well as can be used by researchers in the field of financial control, auditors, business entities.

**Keywords:** audit methodology; investment audit; audit procedures; investments; investment project; financial control; control methods; project lifecycle; risk-oriented approach

**For citation:** Yakimova V.A., Pankova S.V. Formation of a methodological model of investment audit. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):14-26. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-14-26

## ВВЕДЕНИЕ

Рост инвестиционной активности и особых экономико-правовых режимов функционирования экономических субъектов приводит к потребности в подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности и надежности плановых показателей, используемых для построения финансовой модели инвестиционного проекта. Аудит выступает гарантом безопасности подобных экономических отношений, в которых участвуют государство, региональные органы власти и управления, провайдеры финансового капитала, инвесторы, подрядчики и т.п. Проверенные данные служат основой для подтверждения суммы привлекаемого внутреннего и внешнего финансирования, качественного бюджетирования и экономической устойчивости инвесторов, организаций, реализующих проекты. Достоверная информация необходима при обосновании выбора проектов для участия в государственно-частном партнерстве, приобретении статуса территории опережающего развития и особой экономической зоны. В ходе аудита обосновывается целесообразность инвестиционных затрат, достоверность бизнес-плана, бюджета, проверяются правильность применения нормативов расходования ресурсов и установления цен, а его результаты позволяют предупредить инвестиционные риски, нецелевое использование бюджетных средств, нарушения условий государственных контрактов. Инвестиционный аудит позволяет подготовить информацию, на основе которой выявляются приоритетные направления вложений (в ходе сравнения по уровню доходности и риска).

Исследуя состояние инвестиционной деятельности в России, нельзя не обратить внимание на факторы, наиболее существенно сказывающиеся на ее осуществлении. В табл. 1 на основании данных Росстата за 2018 и 2020 гг. проранжированы причины, оказывающие влияние на ее активность.

Среди наиболее значимых причин, влияющих на инвестиционную деятельность, следует отметить ведущую роль внешних факторов: экономической

ситуации, инфляционных процессов, наличия собственных источников финансирования и доступа к кредитам, а также инвестиционных рисков. Перечисленные факторы актуализируют потребность в привлечении аудиторов как для снижения рисков до приемлемого уровня при оценке проекта самой организацией, так и для выражения мнения о финансовом положении последней в целях получения ею заемных средств.

## ГЕНЕЗИС МЕТОДОЛОГИИ ИНВЕСТИЦИОННОГО АУДИТА

Аудит позволяет тщательно проработать модель инвестиционного проекта, что способствует повышению степени ответственности всех его участников за качество и своевременную реализацию [1], с его помощью минимизируется вероятность неэффективных затрат и совершенствуется механизм проектного управления [2]. Информация, подтверждаемая в ходе подобной проверки, необходима руководству компании, чья задача заключается в предотвращении негативных экономических последствий и нецелесообразных вложений. Вкладывающие капитал субъекты заинтересованы в оценке инвестиционной привлекательности и анализе для разработки стратегии, аналитической поддержке менеджмента, экспертизе и обслуживании на всех этапах реализации проекта [3]. Важность аудита на предварительной стадии возникает по причине существования высоких рисков рыночного давления и возможных искажений финансовых показателей с целью получения льготы и бюджетных средств [4, 5]. Органы власти и управления нуждаются в консалтинговых услугах аудиторов по исследованию рынков, проведению отраслевого анализа, изучению текущей конъюнктуры и финансовому прогнозированию [6].

Несмотря на наличие широкого круга пользователей, теоретико-методологическая модель инвестиционного аудита еще не сформирована. Его понятие до настоящего времени является предметом научных дискуссий.

Таблица 1 / Table 1

**Факторы, оказывающие влияние на принятие управленческих решений в области инвестиционной деятельности / Factors influencing the adoption of managerial decisions of investment activity**

Факторы / Factors	Показатели, баллы / Indicators, points	
	2018 г.	2020 г.
Стабильность экономической ситуации в стране / Stability of the economic situation in the country	62	69
Инфляционная политика / Inflation policy	62	65
Объем собственных финансовых средств / Volume of the own financial resources	60	61
Инвестиционные риски / Investment risks	58	60
Процент коммерческого кредита / Commercial loan percentage	54	58
Параметры курсовой политики в стране / Parameters of the exchange rate policy in the country	52	53
Механизм получения кредита / Loan arrangement	46	48
Внешнеэкономическая ситуация / Foreign economic situation	42	48
Колебания цен на мировом рынке энергоносителей / Price fluctuations in the world energy market	41	42
Существующий налоговый режим для инвестиционной деятельности / Existing tax regime for investment activities	39	39
Нормативно-правовая база, регулирование инвестиционных процессов / Legal framework, regulation of investment processes	34	38
Состояние технической базы организации / The state of the company's technical base	25	26
Прибыльность инвестиций в основной капитал / Profitability of investment in fixed assets	23	24
Доступ к внешним рынкам / Access to foreign markets	22	21
Спрос на продукцию организации / Demand for a company's products	23	20
Количество квалифицированных работников для использования оборудования / Number of skilled workers to the equipment usage	18	20

Источник / Source: разработано авторами на основе данных Единой межведомственная информационно-статистической системы (ЕМИСС). URL: <https://www.fedstat.ru/> (дата обращения: 17.12.2021) / developed by the authors based on data of the Unified Interdepartmental Information and Statistical System (EMISS). URL: <https://www.fedstat.ru/> (accessed on 17.12.2021).

Согласно имеющимся мнениям он является разделом аудита бухгалтерской отчетности, сопутствующей услугой управленческого консультирования [7], заданием, обеспечивающим уверенность. С точки зрения А. Ф. Дятловой и А. В. Кузьмичева, контроль играет важную роль для оптимизации инвестиционных процессов, предотвращая негативные последствия управленческих решений [7]. Выступая компонентом менеджмента организации, он направлен на оптими-

зацию бизнеса, совершенствование механизма управления. И. А. Кислая считает процедуры аудита частью учетно-контрольной системы [8]. В рамках проверки учетных записей аудитор проверяет информацию об инвестициях на соответствующих бухгалтерских счетах, порядок оформления первичной документации и анализирует эффективность проектов.

В рамках данного исследования под инвестиционным аудитом проектов мы понимаем услугу про-

ектов<sup>1</sup>, подразумевающую всестороннюю их оценку, формулировку мнения аудитора в отчете и, следовательно, обеспечивающую уверенность. При этом инвестиционный аудит является самостоятельной областью научного знания, которую представляется необходимым выразить в концептуальной модели и методологии, которая формируется на основе существующего инструментария общего аудита с учетом особенностей применения его методов для решения задач, адаптированных под потребности участников инвестиционного процесса. Результатом является подтверждение стоимости капитального строительства, правильности формирования документов по соответствующему планированию, отражение сопровождающих данную деятельность операций в бухгалтерском учете и отчетности.

Поскольку предметом в инвестиционном аудите выступает специфический вид деятельности — инвестиции, то можно говорить о возможности формирования самостоятельной теоретической и методологической конструкции, вытекающей из общей концепции исследования предмета аудиторской проверки.

По мнению авторов исследования [9], теоретическая модель включает предмет, объект, субъект, принципы, методы и приемы, алгоритмы, аксиомы, научные категории, допущения и предпосылки.

Методология аудита как учение о методах проведения проверок исследует их применение в определенной комбинации, учитывая последовательность выполнения всех этапов. Практическое значение приобрели такие принципы работы аудиторов, как планирование (определение объектно-предметной области, выбор методов проверки, ознакомления, оценки рисков и т.п.) [10], сбор доказательств и выполнение процедур, формирование заключения и выработка рекомендаций. Исторический аспект трансформации методик рассмотрен М.В. Мельник: по ее мнению, в первом поколении разработана методика аудита транзакций, во втором — системно-ориентированного, в третьем — риск-ориентированного и существенности, а в четвертом — непрерывного аудита с использованием цифровых технологий [11].

Как элементы методологии сформировались методические подходы: операционный, бухгалтерский,

комплаенс-подход, ревизионный, риск-ориентированный [12, 13]. Одним из ключевых вопросов ее развития стало выделение предпосылок как самостоятельной научной категории. К.К. Арабян понимает их как «утверждения, обосновывающие или объясняющие определенный факт или аргумент» [9]. Предпосылки логически связывают фундаментальные понятия: аудиторские доказательства, риски, существенность, стратегии и планы, их экономическое содержание заключается в том, что они представляют собой критерии и требования, необходимые для подтверждения достоверности информации, определяют особенности предметной области проверки и служат группировочным признаком для комбинации методов и процедур. В свою очередь методы, как специальные приемы и способы, направлены на анализ объектов, сбор, накопление и оценку аудиторских доказательств.

Аудит инвестиционных проектов основывается на процедурах подтверждения полноты, своевременности выполнения строительных работ, использования целевых средств, достаточности денежных потоков для обеспечения эффективности. В ходе него проверяется: соответствие фактических затрат плановым, их достоверность; правомерность использования денежных сумм; качество формирования финансовой модели инвестиционного проекта и всех показателей, положенных в основу расчета срока окупаемости, рентабельности вложений, предупреждения нарушений финансового законодательства [7]. Методы, используемые в научной литературе, представлены в *табл. 2*.

Как видно из *табл. 2*, большинство ученых сходятся во мнении, что инвестиционный аудит использует аналитические процедуры. К его методам относят показатели финансового состояния, внутренней нормы доходности, чистого приведенного дохода, инвестиционной устойчивости, анализ общественной значимости проекта, рыночного потенциала продукта, а также факторный и маркетинговый. Действительно, в методических аспектах инвестиционный анализ и аудит имеют единство научной базы, поскольку включают проверку стратегических условий деятельности предприятия, реализации бизнес-идеи, инструментарий для обоснования подходов к управлению инвестициями. Однако в научной литературе не уделяется достаточного внимания проверке прогнозной финансовой информации на соответствие установленным критериям, тестированию средств контроля и учету инвестиционных рисков. В связи с этим авторы предлагают сформировать

<sup>1</sup> Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 304 «Аудит государственных и международных инвестиционных проектов» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 23.12.2016 № 8ПК). URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71483128/>

Таблица 2 / Table 2

Обобщение методов, используемых в инвестиционном аудите и контроле /  
Generalization of methods used in investment audit and control

Наименование метода / Method's name	А.Ф. Дятлова / A.F. Dyatlova [7]	Ю.А. Ткаченко / YU.A. Tkachenko [14]	М.А. Тарасова / M.A. Tarasova [14]	Л.В. Салова / L.V. Salova [6]	И.А. Кислая / I.A. Kislaya [8]	С.С. Вьюнов / S.S. V'yunov [15]	А.С. Лылов / A.S. Lylov [16]	Н.Г. Данилочкина / N.G. Danilochkina [17]	О.А. Чистякова / O.A. Chistyakova [18]
<b>Наблюдение / Observation</b>									
Проверка принятых работ по актам путем натурного осмотра, сверка данных с актом выполненных работ / Verification of the accepted works according to the acts by way of field inspection, reconciliation of data with the act of completed works			+						
<b>Сверка / Reconciliation</b>									
Сверка счетов между подрядчиком и заказчиком / Account reconciliation between contractor and customer			+						
Наличие и сверка заключенных договоров и наряд-заказов на выполнение строительных работ / Availability and verification of concluded contracts and work orders for construction work			+						
Анализ соответствия целей инвестиционных проектов содержанию документов планирования / Analysis of the compliance of the goals of investment projects with the content of planning documents							+		
Сверка сметной стоимости / Estimated cost reconciliation							+		
<b>Запросы / Requests</b>									
Оценка наличия источников финансирования / Assessment of the availability of funding sources				+					
<b>Инспектирование / Inspection</b>									
Проверка правильности формирования инвестиционной стоимости принятых к учету объектов, полноты затрат / Checking the correctness of the formation of the investment value of the objects accepted for accounting, the completeness of the costs			+						
Маркетинговый аудит / Marketing audit						+			
<b>Аналитические процедуры / Analytical procedures</b>									
Анализ инвестиционной активности, привлекательности / Analysis of investment activity, attractiveness				+	+				+



Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Наименование метода / Method's name	А.Ф. Дятлова / A.F. Dyatlova [7]	Ю.А. Ткаченко / YU.A. Tkachenko [14]	М.А. Тарасова / M.A. Tarasova [14]	Л.В. Салова / L.V. Salova [6]	И.А. Кислая / I.A. Kislaya [8]	С.С. Вьюнов / S.S. V'yunov [15]	А.С. Лылов / A.S. Lylov [16]	Н.Г. Данилочкина / N.G. Danilochkina [17]	О.А. Чистякова / O.A. Chistyakova [18]
Оценка непрерывности деятельности / Business continuity assessment			+						
Оценка соответствия фактической суммы инвестиций плановым значениям, данным инвестиционной программы, выявление причин отклонений / Compliance assessment of investments with planned values, compliance of the investment program, identification of the causes of deviations	+	+			+	+			+
Влияние инвестиционных показателей на финансовые результаты / The impact of investment indicators on financial results	+	+							
Проверка расчета показателей инвестиционной эффективности, социальной значимости проекта / Checking the calculation of indicators of investment efficiency, social significance of the project		+	+	+	+	+	+		
Обоснование распределения лимитов по объектам, проектам / Rationale for the distribution of limits by objects, projects			+	+			+		
Экономическое обоснование инвестиционных затрат, вложений / Economic justification for investments and their costs				+			+		
Оценка реальных возможностей и финансовой состоятельности проекта / Assessment of real opportunities and financial viability of the project					+				
Соответствие сценарных условий инвестиционной программы бизнес-плану предприятия и факторам внешней среды / Compliance of the scenario conditions of the investment program with the business plan of the enterprise and environmental factors				+					
Оценка подрядчиков в соответствии с процедурами конкурентного отбора / Evaluation of contractors in conformity with competitive selection procedures							+		
Оценка соблюдения графика реализации проекта, сроков расчетов с подрядчиками / Assessment of compliance with the project implementation schedule, terms of settlements with contractors							+		

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

Наименование метода / Method's name	А.Ф. Дятлова / A.F. Dyatlova [7]	Ю.А. Ткаченко / YU.A. Tkachenko [14]	М.А. Тарасова / M.A. Tarasova [14]	Л.В. Салова / L.V. Satova [6]	И.А. Кислая / I.A. Kislaya [8]	С.С. Вьюнов / S.S. V'yunov [15]	А.С. Лылов / A.S. Lylov [16]	Н.Г. Данилочкина / N.G. Danilochkina [17]	О.А. Чистякова / O.A. Chistyakova [18]
<b>Прослеживание / Tracking</b>									
Проверка своевременности приобретения объектов / Checking the timeliness of the acquisition of objects		+							
<b>Внешнее подтверждение / External confirmation</b>									
Проверка правомерности и эффективности использования денежных средств, выделенных на строительство / Verification of the legality and efficiency of the use of funds allocated for construction			+						
<b>Моделирование и оценка рисков / Modeling and risk assessment</b>									
Аудит уровня риска, сопоставление выявленных отклонений факторов внешней и внутренней среды с пороговыми значениями индикаторов / Audit of the risk level, comparison of the identified deviations of the factors of the external and internal environment with the threshold values of the indicators						+			
<b>Методы служебных расследований / Internal Investigation Methods</b>									
Выявление виновников нецелевого расходования инвестиций / Identification of the perpetrators of misappropriation of investments	+								

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

ровать теоретико-методологическую конструкцию инвестиционного аудита, которая определяет его цель, задачи, виды и группы его пользователей.

### СОЗДАНИЕ МОДЕЛИ ИНВЕСТИЦИОННОГО АУДИТА

Инвестиционный аудит осуществляется с целью предотвращения неэффективного расходования средств и создания безрезультатных бизнес-планов, но установления более эффективных способов использования инвестиционного потенциала предприятия. Отличительной его особенностью является то, что его предметная область представляет собой инвестиционную деятельность как цикл,

состоящий из разработки собственно бизнес-плана и проектной документации (прединвестиционная стадия), отбора и обоснования источников финансирования (финансовая стадия), реализации мероприятий (инвестиционная стадия), получения экономического эффекта при реализации продукции (эксплуатационная стадия).

Прединвестиционная стадия начинается с разработки идеи, определений перспективных направлений, отбора источников поступления средств и заканчивается принятием решения о реализации проекта и составлением бизнес-плана, содержащего информацию об инвесторе, суть проекта, сроки его реализации, инвестиционную стоимость, окупае-

мость и экономическую выгоду. В ходе аудита важно подтвердить как достоверность бухгалтерской отчетности, характеризующей текущее финансовое состояние, так и прогнозную информацию о предполагаемом к реализации проекте, поскольку эти данные становятся гарантией оценки финансовой состоятельности и возможности его реализации за счет собственных средств. При проведении работы аудитор должен руководствоваться положениями стандартов, регламентирующих проверку отчетности: как прогнозной, так и за прошедшие периоды.

В ходе финансовой стадии необходима достоверная оценка величин сумм планируемых поступлений капитала на каждом этапе выполнения проекта. Аудиторская проверка предполагает подтверждение предполагаемых оптимальных схем финансирования, адекватных инвестиционной стратегии. В этот период важно: провести проверку финансового капитала и устойчивости предприятия, его платежеспособности, (что гарантирует возврат займов и целевое расходования бюджетных средств); проанализировать экономическую выгоду от использования налоговых льгот (в основе методов предлагается использовать проверку и анализ дисконтированных денежных потоков). Деятельность аудитора регулируется стандартом, определяющим порядок проверки прогнозной финансовой информации.

В ходе инвестиционной стадии проводится юридическое оформление проекта, заключаются договоры с поставщиками, подрядчиками, арендаторами земельных участков, выполняются работы по инженерно-строительному и технологическому проектированию, производятся экспериментальные образцы продукции. Если аудит проходит на этом этапе, то его объектами являются финансовые потоки и временные ресурсы (сроки поставки и выполнения работ, финансирования). Аудитор должен исследовать отражение в бухгалтерском учете затрат на строительство, формирование инвентарной стоимости по объекту, актуализацию бюджетов, оценить выполнение показателей инвестиционной программы и плана с учетом сроков каждой стадии проекта, а также, что очень важно, подтвердить достоверность актов выполненных работ, отчетов о произведенных оплатах и достижение целевых показателей проектов. Объектом проверки становятся инвестиционные риски, которые определяют возможные потери денежных средств и вероятность наступления кризисной ситуации. Целесообразно рассмотреть изменения в финансовом состоянии, эффективность антикризисных мероприятий и срав-

нить фактический уровень готовности объекта, провести оценку выполнения плана по направлениям инвестиционной деятельности и выявить причины роста незавершенного строительства, направления расходования ресурсов. Аудитор должен ориентироваться на положения стандартов, регламентирующих выполнение заданий, отличных от проверки финансовой отчетности за прошедшие периоды и обзорной проверки информации аналогичного характера (так как проводится текущий контроль соблюдения инвестиционной программы), а также требований нормативных актов, регулирующих учет инвестиционной деятельности организации.

На стадии эксплуатации контролируется реализация инвестиционного проекта, достижение показателей качества и доходной части плана. В процессе эксплуатации осуществляется выход на производственную мощность, воплощаются в жизнь маркетинговая и коммерческо-сбытовая стратегии при продажах на российских и зарубежных рынках. В ходе аудита необходимы процедуры оценки генерации инвестиций, достижения показателей (рентабельность инвестиций, экономической добавленной стоимости и т.п.). Анализируются уровень социально-экономической эффективности, обеспечение качества жизни населения, уровень занятости и другие целевые параметры проекта. В случае бюджетного финансирования важно проверить результативность применения целевых средств и направления их вложения (согласно инвестиционным программам). По нашему мнению, аудитор на этом этапе не должен выражать уверенность, так как его задача — зафиксировать достигнутые результаты и отобразить их соответствие или несоответствие запланированным, следовательно, руководствоваться необходимо международным стандартом<sup>2</sup> сопутствующих услуг, регулирующим осуществление согласованных процедур.

Теоретико-методологическая основа инвестиционного аудита представлена на рис. 1. Внутренний инвестиционный аудит — управленческий контроль принимаемых инвестиционных решений и бизнес-планов, направленный на предотвращение неэф-

<sup>2</sup> Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (пересмотренный) «Задания по выполнению согласованных процедур» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=116628-mezhdunarodnyi\\_standart\\_soputstvuyushchikh\\_uslug\\_4400\\_peresmotrennyi\\_zadaniya\\_po\\_vypolneniyu\\_soglasovannykh\\_protse-dur](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116628-mezhdunarodnyi_standart_soputstvuyushchikh_uslug_4400_peresmotrennyi_zadaniya_po_vypolneniyu_soglasovannykh_protse-dur)

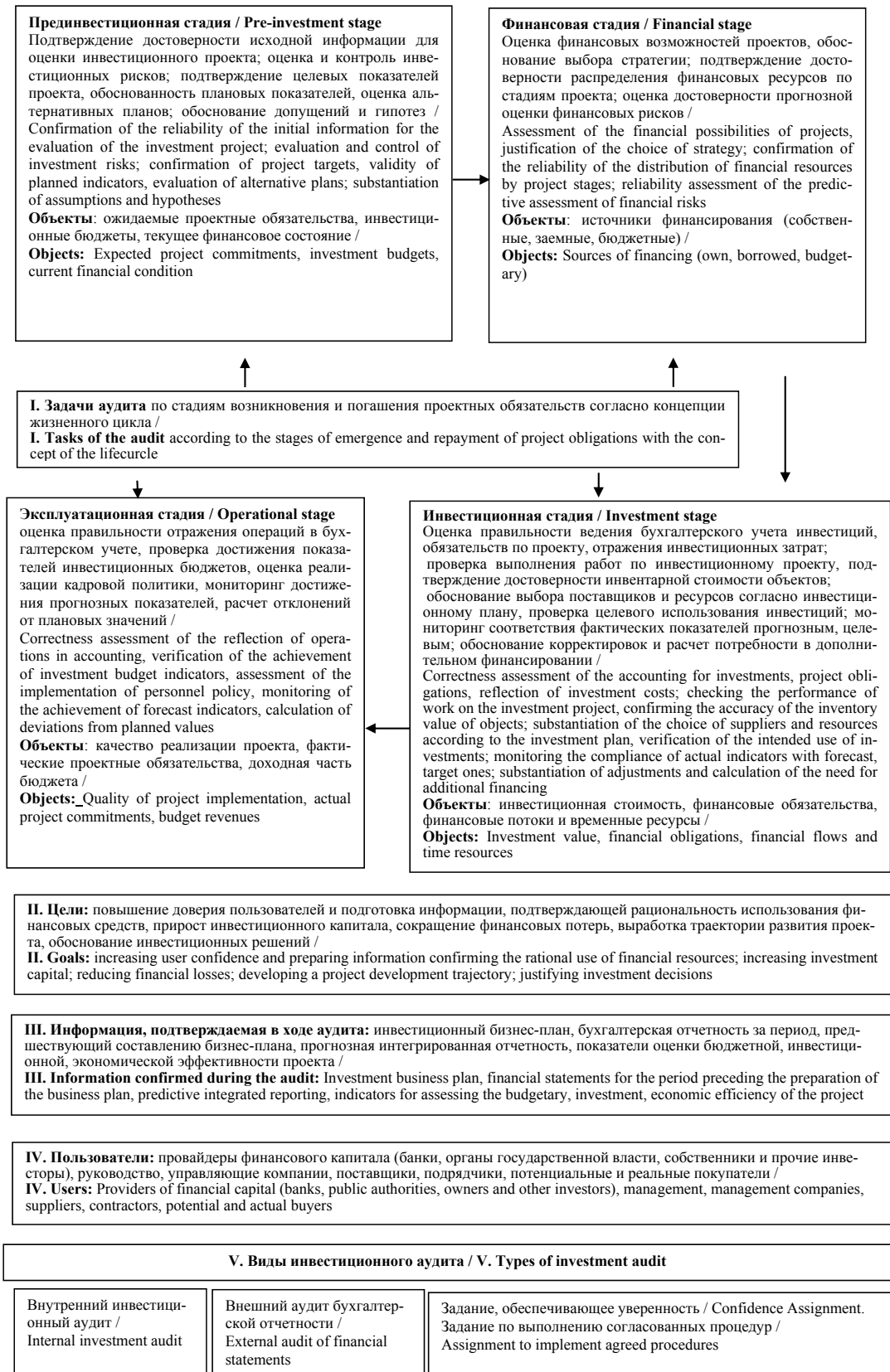


Рис. 1. / Fig. 1. Концептуальная модель инвестиционного аудита / Conceptual model of investment audit

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

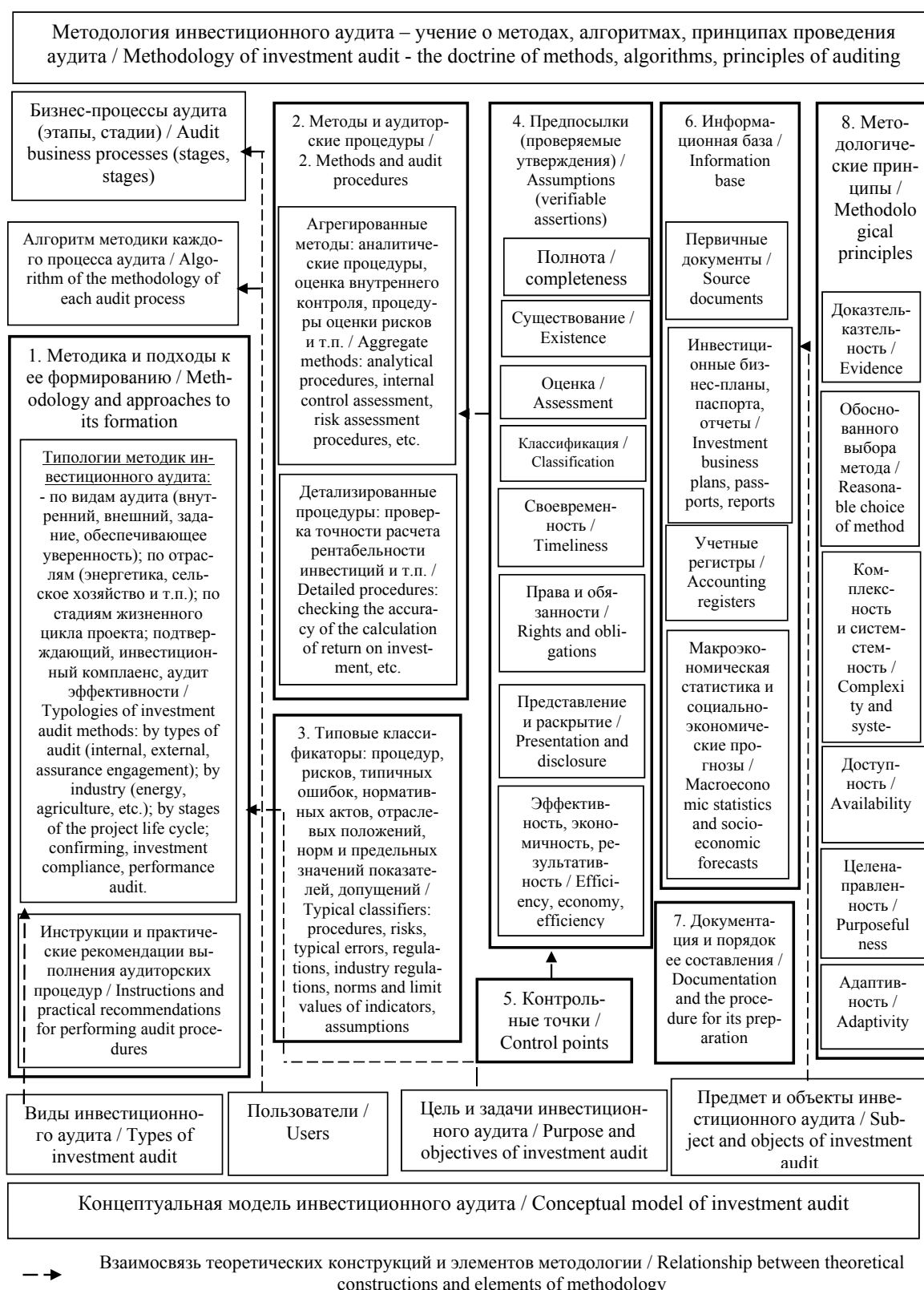


Рис. 2 / Fig. 2. Структурная модель методологии инвестиционного аудита / Structural model of investment audit methodology

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



фективных операций и нерациональное использование потенциала предприятия, оптимизацию бизнес-процессов. Внешний аудит бухгалтерской отчетности, которая принята за основу при оценке эффективности проектов и бизнес-планов, — независимое подтверждение ее достоверности. Задание, обеспечивающее уверенность, — проверка прогнозной финансовой отчетности, допущений, гипотез.

Под предлагаемой методологией инвестиционного аудита будем понимать систему, основанную на принципах, подходах, методах, практических рекомендациях, типовых (шаблонных, принятых в качестве образца) классификаторах рисков, процедур и допущений (рис. 2).

Для реализации аудита должны соблюдаться принципы системности и комплексности, что означает исследование объектов инвестиционной деятельности во взаимосвязи и развитии, проектное управление ими как структурой, обладающей иерархическими уровнями и интегративными свойствами (с учетом разделения срока реализации проекта на отдельные временные фазы).

Принцип доказательности означает необходимость обоснования выводов аудитора с помощью достаточных и надлежащих доводов, полученных с помощью выполнения соответствующих процедур. Согласно принципу доступности объекты инвестиционного аудита должны быть наблюдаемы и открыты для получения всех необходимых для реализации проверки документов и расчетов. Принцип своевременности заключается в том, что для оперативного выявления негативных явлений аудитор должен провести процедуры проверки к определенному моменту времени. Целенаправленность предполагает реализацию методов и действий согласно требованиям стандартов, а принцип адаптивности — гибкость

и возможность корректировок в ответ на изменения макроэкономических параметров.

## ВЫВОДЫ

Аудит инвестиционных проектов обусловлен необходимостью повышения уверенности широкого круга заинтересованных пользователей в достоверности информации, на основе которой разрабатываются и реализуются направления инвестиционной деятельности. Он объединяет в себе несколько видов работ и на разных стадиях проектов (согласно регламентирующим документам) представляет собой как различного вида задания, при выполнении которых может потребоваться выражение мнения аудитора, так и услуги внутреннего специалиста данного профиля в соответствии с локальными нормативными актами.

Предлагаемая концептуальная модель инвестиционного аудита и его методология позволяют с помощью конкретных методик реализовать соответствующие действия, снизить инвестиционные риски, достичь намеченных результатов. Особенность данной модели заключается в предлагаемых типологиях методик по стадиям выполнения проектов, агрегированных и детализированных процессах, основанных на проверке допущений и прогнозной информации, методах экономического анализа. В нее включены группы предпосылок, дополненные критериями эффективности, экономичности и результативности.

Дальнейшее развитие данной методологии возможно в направлениях создания методик для комплаенс-контроля инвестиционных процессов и проверки информации об инвестициях, включаемой в нефинансовую отчетность.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Boubaker S., Houcine A., Ftiti Z., Masri H. Does audit quality affect firms' investment efficiency? *Journal of the Operational Research Society*. 2018;(69):1688–1699.
2. Abbot L. J., Barr-Pulliam D., Buslepp W. L., Parker S. The Real Effects of Internal Audit Function Quality: Evidence from Investment Strategies. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 2022;(28).
3. Lu L. Y., Wu. H., Yu Y. Investment-Related Pressure and Audit Risk. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*. 2017;36(3):137–157.
4. Garven S., Scarlata A. An examination of factors associated with investment in internal auditing technology. *Managerial Auditing Journal*. 2020;35(7):955–978.
5. Brown J. O., Popova V. K. How Do Investors Respond to Disclosure of Audit Quality Indicators? *Auditing A Journal of practice & theory*. 2019;38(4):31–53.
6. Салова Л. В. Развитие методов управления инвестиционной деятельностью сельскохозяйственного предприятия на основе методов инвестиционного аудита и внутрихозяйственного контроля. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;7(1):227–232.

7. Дятлова А. Ф., Кузьмичев А. В. Роль инвестиционного аудита при выборе приоритетных направлений инвестиционной деятельности. *Вестник Московского университета МВД России*. 2020;(4):275–279.
8. Кислая И. А., Макаренко Т. В. Учетно-контрольное сопровождение инвестиционной активности коммерческих организаций в условиях экономических кризисов. *Учет и статистика*. 2020;2(58):44–54.
9. Арабян К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):28–39.
10. Сафонова М. Ф., Алексеенко А. Ю. Статистические методы исследования при планировании заданий во внутреннем аудите и подборе аналитических процедур. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(4):51–68.
11. Мельник М. В. Новый виток развития учетно-контрольных и аналитических процессов в цифровой экономике. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):96–100.
12. Зубарева Л. В. Анализ основ риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите. *Ученые записки Российской Академии предпринимательства*. 2018;17(4):239–247.
13. Le T. T., Nguyen T. M., Do V. Q., Ngo T. H. Ch. Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling – Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics*. 2022;28(3):1–11.
14. Тарасова М. А. Организационное и информационное обеспечение аудита инвестиционной деятельности. *Наука, технологии и образование*. 2017;8(38):51–56.
15. Вьюнов С. С. Анализ способов повышения эффективности метода освоенного объема при оценке и контроле стоимости инвестиционно-строительного проекта. *Инновации и инвестиции*. 2018;(2):31–36.
16. Лылов А. С., Трефелов Я. О. Применение государственного инвестиционного аудита в процессах реализации инвестиционных проектов. Сборник материалов IV Всероссийской научно-практической конференции. Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет; 2021.
17. Данилочкина Н. Г., Чернер Н. В. Риск-контролинг непрерывности реализации инвестиционных проектов. *Актуальные проблемы социально-экономического развития России*. 2018;(2):119–127.
18. Чистякова О. А., Вернаков И. С. Аналитические процедуры при проведении аудита инвестиционных вложений. *Вестник Сибирского университета потребительской кооперации*. 2019;2(28):50–56.

## REFERENCES

1. Boubaker S., Houcine A., Ftiti Z., Masri H. Does audit quality affect firms' investment efficiency? *Journal of the Operational Research Society*. 2018;(69):1688–1699.
2. Abbot L. J., Barr-Pulliam D., Buslepp W. L., Parker S. The Real Effects of Internal Audit Function Quality: Evidence from Investment Strategies. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 2022;(28).
3. Lu L. Y., Wu. H., Yu Y. Investment-Related Pressure and Audit Risk. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*. 2017;36(3):137–157.
4. Garven S., Scarlata A. An examination of factors associated with investment in internal auditing technology. *Managerial Auditing Journal*. 2020;35(7):955–978.
5. Brown J. O., Popova V. K. Nov How Do Investors Respond to Disclosure of Audit Quality Indicators? *Auditing-A Journal of practice & theory*. 2019;38(4):31–53.
6. Salova L. V. Development of methods for managing the investment activity of an agricultural enterprise based on the methods of investment audit and on-farm control. *Azimuth nauchnyh issledovanij: ekonomika i upravlenie = Azimuth of scientific research: Economics and management*. 2018;7(1):227–232. (In Russ.).
7. Djatlova A. F., Kuz'michev A. V. The role of investment audit in the selection of priority areas of investment activity. *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii = Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*. 2020;(4):275–279. (In Russ.).
8. Kislaja I. A., Makarenko T. V. Accounting and control support of investment activity of commercial organizations in conditions of economic crises. *Uchet i statistika = Accounting and statistics*. 2020;2(58):44–54. (In Russ.).
9. Arabjan K. K. Audit theory and conceptual foundations for the development of auditing. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(1):28–39. (In Russ.).
10. Safonova M. F., Alekseenko A. Ju. Statistical research methods in planning tasks in internal audit and selection of analytical procedures. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2021;8(4):51–68. (In Russ.).

11. Mel'nik M.V. A new round of development of accounting, control and analytical processes in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019; 6(1):96–100. (In Russ.).
12. Zubareva, L.V. Analysis of the fundamentals of a risk-based approach in internal audit. *Uchenye zapiski Rossijskoj Akademii predprinimatel'stva = Scientific notes of the Russian Academy of Entrepreneurship*. 2018;17(4): 239–247. (In Russ.).
13. Le T.T., Nguyen T.M., Do V.Q., Ngo T.H. Ch. Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling — Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics*. 2022;28(3):1–11.
14. Tarasova M.A. Organizational and information support of investment activity audit. *Nauka, tekhnologii i obrazovanie = Science, technology and education*. 2017;8(38):51–56. (In Russ.).
15. V'junov S.S. Analysis of ways to improve the efficiency of the earned value method in assessing and controlling the cost of an investment and construction project. *Innovacii i investicii = Innovation and investment*. 2018;(2):31–36. (In Russ.).
16. Lylov A.S., Trefelov Ya.O. Application of the state investment audit in the process of implementation of investment projects. Collection of materials of the IV All-Russian scientific-practical conference. Ekaterinburg: Ural State University of Economics. 2021;24–30. (In Russ.).
17. Danilochkina N.G., Cherner N.V. Risk-controlling the continuity of the implementation of investment projects. *Aktual'nye problemy social'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii = Actual problems of socio-economic development of Russia*. 2018;(2):119–127. (In Russ.).
18. Chistjakova O.A., Vernakov I.S. Analytical procedures during the audit of investment investments. *Vestnik Sibirskogo universiteta potrebi-tel'skoj kooperacii = Bulletin of the Siberian University of Consumer Cooperation*. 2019;2(28):50–56. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Вилена Анатольевна Якимова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов, Амурский государственный университет, Благовещенск, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-5866-5652>  
vilena\_yakimova@mail.ru

**Светлана Валентиновна Панкова** — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-3632-6702>  
panksv@mail.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Vilena A. Yakimova** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Amur State University, Blagoveshchensk, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-5866-5652>  
vilena\_yakimova@mail.ru

**Svetlana. V. Pankova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Orenburg State University, Orenburg, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-3632-6702>  
panksv@mail.ru

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.  
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 21.02.2022; после рецензирования 29.03.2022; принята к публикации 23.05.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 21.02.2022; revised on 29.03.2022 and accepted for publication on 23.05.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-27-38  
УДК 336.113(045)  
JEL P43

## Сравнительный анализ подходов к определению сущности контроллинга

И. В. Липатова, Н. В. Савина, Т. В. Плужникова  
Финансовый университет, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

Постоянное изменение условий функционирования государственного сектора, появление новых целей и расширение круга решаемых задач, возросший интерес к вопросам эффективности государственного и муниципального управления в условиях неопределенности обуславливают появление новых подходов, которые во многом базируются на использовании передовых методов и систем управления, показавших свою эффективность. Одним из них является контроллинг, первоначально возникший в государственном секторе, а также получивший развитие в коммерческом секторе в рамках управления организацией. **Целью** исследования является раскрытие его сущности с точки зрения разных аспектов и подходов с последующим выделением современных тенденций в определении данного понятия, его **методологии**, основанной на применении методов сравнения, анализа, синтеза, аналогий, группировки, системного и логического подходов. В статье дан обзор отечественной научной литературы по данной теме и приведены результаты изучения сложившихся в международной практике концепций контроллинга. На основе выявленных отличительных особенностей сделан вывод о сложившемся в российской научной мысли подходе к его трактованию, уникальности рассматриваемого понятия, а также раскрыты тенденции в рассмотрении его сущности.

**Ключевые слова:** контроллинг; управленческий учет; внутренний контроль; управление результатами; модель и концепция контроллинга; управленческие решения

**Для цитирования:** Липатова И. В., Савина Н. В., Плужникова Т. В. Сравнительный анализ подходов к определению сущности контроллинга. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):27-38. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-27-38

## ORIGINAL PAPER

## Comparative Analysis of Approaches to Determining the Controlling Essence

I.V. Lipatova, N.V. Savina, T.V. Pluzhnikova  
Financial University, Moscow, Russia

## ABSTRACT

The permanent change in the conditions for the functioning of the public sector, the emergence of new aims and the expansion of the range of tasks to be solved, the increased interest in the issues of the effectiveness of state and municipal government in the face of uncertainty lead to the emergence of new approaches, which are largely based on the use of advanced methods and management systems that have shown their effectiveness. One of them is controlling, which originally arose in the public sector, and also had developed in the commercial sector as a part of organization's management. The purpose of the research is to reveal its essence from the point of view of various aspects and approaches, followed by highlighting current trends in the definition of this concept, as well as its methodology based on comparison, analysis, synthesis, analogies, grouping, systemic and logical approaches. The paper summarizes domestic scientific literature in this area and presents the studying results of the controlling concepts that have developed in international practice. Based on the identified distinctive features, the authors made a conclusion about the approach to its interpretation that has developed in Russian scientific thought, the uniqueness of the concept under consideration, as well as the trends in considering its essence.

**Keywords:** controlling; management accounting; internal control; results management; model and the concept of controlling; management decisions

**For citation:** Lipatova I.V., Savina N.V., Pluzhnikova T.V. Comparative analysis of approaches to determining the controlling essence. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):27-38. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-27-38

© Липатова И. В., Савина Н. В., Плужникова Т. В., 2022



## ВВЕДЕНИЕ

Необходимость формирования и внедрения системы контроллинга в органах государственной власти и организациях государственного сектора вызвана потребностью обеспечения их жизнеспособности, устойчивого функционирования и концептуального подхода к роли государства в новых условиях развития, связанных с глобальными изменениями во всех сферах деятельности и построением информационной и цифровой экономики.

Для формирования системы контроллинга в данном сегменте прежде всего необходимы анализ и оценка подходов к определению его сущности, систематизация содержания и особенностей на основе анализа различных концепций, а также анализа тенденций его развития.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Первое упоминание контроллинга встречается еще в XV в. в Англии, в России интерес к нему возник в начале 90-х гг. XX в. в связи с переходом на рыночную экономику. В конце XX в. его концептуальные основы начали активно внедряться на предприятиях. До 2000-х гг. в России он рассматривался как процесс управления затратами, включающий в себя функции планирования, бюджетирования и учета издержек. Однако теория контроллинга в нашей стране развивалась и прошла путь от отождествления с учетом расходов до поставщика и интерпретатора информации [1]. В настоящее время он считается инструментом информационно-аналитического обеспечения и координации с целью наделения руководства данными для принятия управленческих решений, в частности, по мнению С.Г. Фалько, представляет собой службу внутреннего консалтинга для оказания консультаций руководству экономического субъекта в сфере управления [2].

Анализируя подходы к определению сущности контроллинга, представляемые российскими экономистами, следует отметить их разноаспектность:

- В.Б. Ивашкевич трактует его как «обособленную систему учета, анализа и контроля условий ведения бизнеса и влияния на него внешних обстоятельств с целью достижения оптимальных результатов деятельности» [3], Н.Г. Данилочкина — как «комплексную систему управления организацией, направленную на координацию вза-

имодействия систем менеджмента и контроля их эффективности» [4];

- по трактовке С.Г. Фалько, А.М. Карминского [2] — это новая концепция управления, направленная на обеспечение достижения результата. Э.А. Уткин определяет его как «концепцию эффективного управления фирмой в целях обеспечения ее стабильного существования на рынке» [5];

- инструментом управления контроллинг признает Е.А. Ананькина, называя его «функционально обособленным направлением экономической работы на предприятии, связанным с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических решений» [6]. Аналогичной точки зрения придерживаются Н.Г. Данилочкина [4], А.К. Андропова [21].

Теория контроллинга в России продолжает развиваться. В настоящее время круг исследователей дополняется именами таких экономистов, как Д.В. Круглов [18], Е.А. Хлевная [16], Т.А. Худякова [17], Н.Н. Шляго [13], причем многие экономисты подходят к определению данной дефиниции с разных точек зрения: научной, философской, организационной и функциональной.

В рамках научного подхода контроллинг чаще всего рассматривается как научная дисциплина, хотя данный подход является дискуссионным на фоне вопроса о том, имеет ли он в данном качестве свой собственный предмет исследования. Действительно, если отождествлять его с управленческим учетом, то нет, не имеет.

Противоположную точку зрения высказывают С.Г. Фалько и А.М. Карминский, считающие, что такие его функции, как измерение ресурсов (материалы, труд, производство, персонал и др.), процессов и результатов производственно-хозяйственной деятельности для принятия управленческих решений, позволяют причислить его к научным дисциплинам [7–8]; Д.В. Эльяшев также признает контроллинг как науку [9].

Суть философского подхода в том, что контроллинг является элементом системы мышления менеджеров нового типа, направленной на достижение целей организаций в условиях волатильности внешней среды, при этом подразумевающей повышение эффективности ее деятельности и непревышение при этом допустимого уровня риска, применение лучших мировых практик и др.

С учетом данного аспекта наиболее интересной представляется позиция Е.А. Жидковой



[10], рассматривающей философию контроллинга с позиции неопределенности внешней среды (и справедливо подчеркивающей, что в непростой ситуации она должна быть нацелена на переосмысление управления в условиях неопределенности и риска), а его модель должна быть адекватной состоянию экономики.

С организационной позиции — контроллинг рассматривается как координирующая единица, т.е. подразделение, которое осуществляет соответствующие функции, а подходы к его содержанию, базовые функции, описания и их авторы-сторонники представлены в *табл. 1*.

Существенное значение имеет вопрос о месте контроллинга в системе управления, где важными понятиями, связанными с оценкой обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, являются внутренний контроль и управленческий учет. Сравнение указанных понятий, выявление различий и взаимосвязи для понимания их сущностной близости, и, как следствие, понимания самого контроллинга, отражено в *табл. 2*.

Понятия «контроллинг» и «контроль» имеют семантическую близость, единые методы осуществления, но не являются синонимами. В качестве отличительной черты в современной экономической литературе отмечают ориентацию *контроля* на прошлое, а *контроллинга* — на будущее.

Е. А. Потылицина указывает на то, что если первый подразумевает упреждающий акцент, то второй призван обеспечить достижение поставленных целей через сопоставление достигнутых результатов с ожидаемыми, являясь своего рода гарантом выполнения намеченных планов [11]. Что касается связи внутреннего контроля и контроллинга с минимизацией рисков (путем выявления возможности реализации негативных сценарий до их свершения), то этот признак скорее общий для рассматриваемых понятий.

Л. В. Ерыгина, М. С. Чепкасова, Н. Л. Стеблянский видят отличия между ними в том, что контроль ассоциируется с тотальным наблюдением за деятельностью экономического субъекта, в то время как контроллинг подготавливает информацию для принятия управленческих решений [12].

Авторская сравнительная характеристика базируется на том, что «внутренний контроль — это комплексный процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначен-

ный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач будут достигаться следующие общие цели: ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом; исполнение обязательств подотчетности; соблюдение законодательства и инструкций; защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения»<sup>1</sup>.

Различия контроля и контроллинга заключаются и в их целеполагании. При использовании одних и тех же методов последний ориентирован на достижение иных целей, в том числе координацию, аналитику, информационную поддержку принятия решений, улучшение качества которых основано на имеющихся данных, что и является основной задачей. В то же время можно найти параллели и с функциями внутреннего контроля, например с такой, как обеспечение осуществления деятельности хозяйствующего субъекта эффективно (что согласуется с вышеуказанной задачей контроллинга), однако это не дает возможности приравнять понятия. Внутренний контроль представляет собой функцию управления, а контроллинг — управленческая система, которая обслуживает и ее в том числе.

В работах многих исследователей-экономистов, например О. А. Бирюковой, Т. Ю. Серебряковой<sup>2</sup>, большое внимание уделяется изучению сервисного и координирующего аспектов этих инструментов: если контроллинг воспринимается как консультативно-вспомогательное средство, которое не всегда используется в системе управления (также необязателен и управленческий учет), то внутренний контроль, напротив, обязателен в качестве неотъемлемого ее элемента.

Он необходим для оценки полученных в результате движения к цели — результатов; контроллинг же, повышая эффективность менеджмента, способствует их достижению. Под данным углом зрения его можно воспринимать и как дополнительное звено в организации, показывающее уровень развитости всей системы управления хозяйствующего субъекта. Таким образом, эти понятия достаточно близки и имеют тесную связь,

<sup>1</sup> Андреев С. А., Васюнина М. Л., Горохова Д. В. и др. Государственный и муниципальный финансовый контроль. Учебное пособие. М.: Прометей; 2020. 301 с.

<sup>2</sup> Бирюкова О. А., Т. Ю. Серебрякова. Внутренний контроль и контроллинг. Учебное пособие. М.: ИНФРА-М; 2021. 238 с.

Таблица 1 / Table 1

## Подходы к содержанию контроллинга / Approaches to the concept of controlling

Подход / Essence	Базовая функция / Base function	Описание подхода / Approach description
Функциональный (контроллинг как совокупность выполняемых функций) / Functional (controlling as a set of functions performed)	Учетно-контрольная функция / Accounting and control function	Обособленная система учета, анализа и контроля условий ведения бизнеса и влияния на него внешних обстоятельств с целью выработки оптимальных результатов деятельности / Separate system for accounting, analysis and control of business conditions and the influence of external circumstances on it in order to develop optimal performance results
	Функция управления / Managerial function	Комплексная методология и основанный на ней инструментарий, призванные осуществить модернизацию организации с целью решения базовых проблем / Comprehensive methodology and tools based on it, designed to modernize the organization in order to solve basic problems
	Сервисная (информационная) функция / Service (information) function	Инструмент методического и информационного сопровождения процесса управления / Tool for methodological and informational support of the management process
	Координирующая функция / Coordinating function	Комплексная система управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля их эффективности / An integrated management system for an organization aimed at coordinating the interaction of management systems and monitoring their effectiveness
	Контроллинг как целеполагание / Controlling as goal setting	Концепция, ориентированная на будущее, в соответствии с поставленными целями и задачами получения определенных результатов / A future concept in accordance with the set goals and objectives for obtaining certain results
	Совершенствование системы управления / Improving the management system	Контроллинг рассматривается как база для целенаправленного обучения и повышения эффективности принимаемых решений / Controlling is considered as a basis for targeted learning and improving the efficiency of decisions
Философский / Philosophical	Адапционная функция / Adaptive function	Контроллинг – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие организации в долгосрочной перспективе / Controlling is the philosophy and way of thinking of managers, focused on the efficient use of resources and the development of the organization in the long term
Организационный / Organizational	Контроллинг как подразделение, выполняющее функции контроллинга / Controlling as a division that performs the functions of controlling	Функционально обособленное направление экономической работы, связанное с реализацией комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений / Functionally separate area of economic work associated with the implementation of the commenting function in management for making operational and strategic management decisions
Научный / Scientific	Познавательная, мировоззренческая / Cognitive, worldview	Научная дисциплина / Scientific discipline

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

в частности как инструменты по работе с установленными целями.

В переводе с английского языка «контроллинг» тождественен «управленческому учету», что связано с универсальной трактовкой термина «management accounting». Между контроллингом

и управленческим учетом много общего — методы, инструменты, и то, что они обеспечивают обратную связь в рамках руководства деятельностью предприятием. Другой признак сходства заключается в том, что управленческий учет (а именно, планирование, контроль, анализ отклонений,

Таблица 2 / Table 2

**Сравнительная характеристика контроллинга, внутреннего контроля и управленческого учета / Comparative characteristics of controlling, internal control and management accounting**

Сравнительные критерии / Comparative criteria	Контроллинг / Controlling	Внутренний контроль / Internal control	Управленческий учет / Management accounting
Спектр рассматриваемых вопросов / The range of issues under consideration	Внутренняя и внешняя информация о деятельности организации / Internal and external information about the activities of the organization	Фактическое соблюдение законодательных норм, внутренних правил, достижение запланированных показателей / Actual compliance with legislative norms, internal rules, achievement of planned indicators	Вопросы финансово-хозяйственной жизни / Issues of financial and economic life
Основная функция / Main function	Информационное и консультационное обеспечение процесса принятия решений / Information and consulting support for the decision-making process	Соблюдение норм, правил, достижение запланированных результатов / Compliance with norms, rules, achievement of planned results	Обеспечение процесса управления информацией о финансово-хозяйственной деятельности / Ensuring the process of managing information on financial and economic activities
Пользователи информации / Users of information	Руководители организации / Company's leaders	Руководители организации и структурных подразделений организации / Heads of a company and structural divisions of the organization	Руководители организации, собственники, инвесторы, контрагенты / Heads of a company, owners, investors, contractors
Конечный результат / Final result	Обеспечение долгосрочной устойчивости организации / Ensuring the long-term sustainability of a company	Выявление отклонений, их пресечение и устранение / Identification of deviations, their suppression and elimination	Аналитическая информация для принятия управленческих решений / Analytical information for making managerial decisions

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

формирование информационной базы, выявление резервов и др.), в отличие от финансового, играет важную роль в информационном обеспечении вышеупомянутого функционала, и при этом задачи работника, его осуществляющего, и контролера во многом пересекаются.

По мнению ряда отечественных ученых [3–7], между управленческим учетом и контроллингом можно провести параллель, ибо они являются механизмами регулирования, дающими обратную связь для обеспечения процесса управления. С их помощью система учета может быть адаптирована под имеющиеся потребности управления (преимущественно в части информационного обеспечения), поддерживая такие процессы, как планирование, регулирование, контроль и др.

Анализируя предложенный подход к сравнению, обратим внимание на то, что учет (в узком понимании) — это «установление наличия чего-либо путем подсчетов» [11], из чего можно сделать вывод, что он связан с фиксацией фактов хозяйственной жизни, но не призван оказывать влияние на них. Если же таковое возникает, то появляются вопросы к объективности и беспристрастности осуществления учета. Рассмотрение в связке с координационной и регулирующей составляющими ставит под сомнение его исходный принцип, а именно — его объективность, в то время как для контроллинга данные функции являются основными.

При этом нельзя не обратить внимание и на то, что управленческий учет, являясь системой

сбора и систематизации, выступает инструментом внутреннего контроля. Информационная база, сформированная по его результатам, может быть основой для осуществления контроля, однако сам по себе он не несет данную функцию.

Несмотря на имеющиеся пересечения понятий «контроллинг» и «учет», они не тождественны. Первый анализирует собранную информацию и использует ее в дальнейшем, учету же уготована пассивная роль подготовки данных.

Из имеющихся в экономической литературе сравнительных характеристик вышеуказанных категорий заслуживает внимания подход Н. Н. Шляго, которая акцентирует внимание на том, что управленческий учет является поставщиком финансовых сведений, в то время как для управления организацией в настоящее время также нужна и нефинансовая информация, в том числе не количественного характера [13]. Подробный анализ управленческого учета и контроллинга дан Е. А. Жидковой. [10]. Автор приходит к выводу, что в американской теории контроллинг тождествен управленческому учету в широком смысле трактовки последнего; в немецкой концепции управленческий учет — это инструмент контроллинга, а в отечественной — основа выстраивания и поддержания системы контроллинга.

Анализируя различные точки зрения, стоит согласиться с позициями Е. А. Жидковой и Е. А. Потапычиной [10, 11], выражающимися в том, что сравнительная характеристика может различаться, исходя из сущности управленческого учета, применяемой в той или иной стране. С этой позиции рассмотрим подходы к определению управленческого учета в разных странах.

В США, по определению Института управленческих бухгалтеров этой страны, — это «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета» [14]. Акцент сделан на финансовой информации и ее использовании в управленческой деятельности.

Во Франции вместо термина «управленческий учет» используют дефиницию «маржинальный учет» и определяют его поиск и планирование управленческих решений на перспективу с использованием показателей маржинальной

прибыли. Нет термина «управленческий учет» и в Германии, где соответствующая система подразделяется на внешнюю (финансовую) и внутреннюю (расчет затрат, объемов производства, внутрифирменная статистика и др.) [14].

В России суть этого понятия является дискуссионной: в широком смысле управленческий учет определяется как система учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах в целях оптимизации финансового результата деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Из такой трактовки следует, что при этом:

- подразумеваются только финансовые данные, а это неполный перечень управленческой информации;
- речь идет только о показателях деятельности организации без учета факторов внешней среды;
- в качестве конечной цели определен финансовый результат, в то время как стратегия развития предприятия не всегда может быть направлена на максимизацию прибыли<sup>3</sup>.

Еще одним управленческим инструментом, имеющим сходство с контроллингом, является эккаунтинг-менеджмент (понятие из области коммерческого менеджмента: определяется как «искусство планирования, учета и анализа экономической активности, деятельности и развития организации»), который связан с привлечением инвесторов, кредитных ресурсов. Его конечная цель — это использование, анализ и интерпретация финансовой информации в целях прогнозирования будущего организации [15].

Результаты проведенного исследования показали, что внутреннему контролю, управленческому учету и контроллингу присуще следующее:

- связь со сбором и обработкой информации;
- сравнение собранных фактически данных о субъекте с намеченными показателями деятельности;
- нацеленность на минимизацию нежелательных отклонений;
- устранение рисков;
- целевая направленность в виде связи с обеспечением процессов принятия управленческих решений.

<sup>3</sup> Ильина А. В. Управленческий учет. Учебное пособие. Екатеринбург: Изд-во Уральского университета; 2016. 180 с.



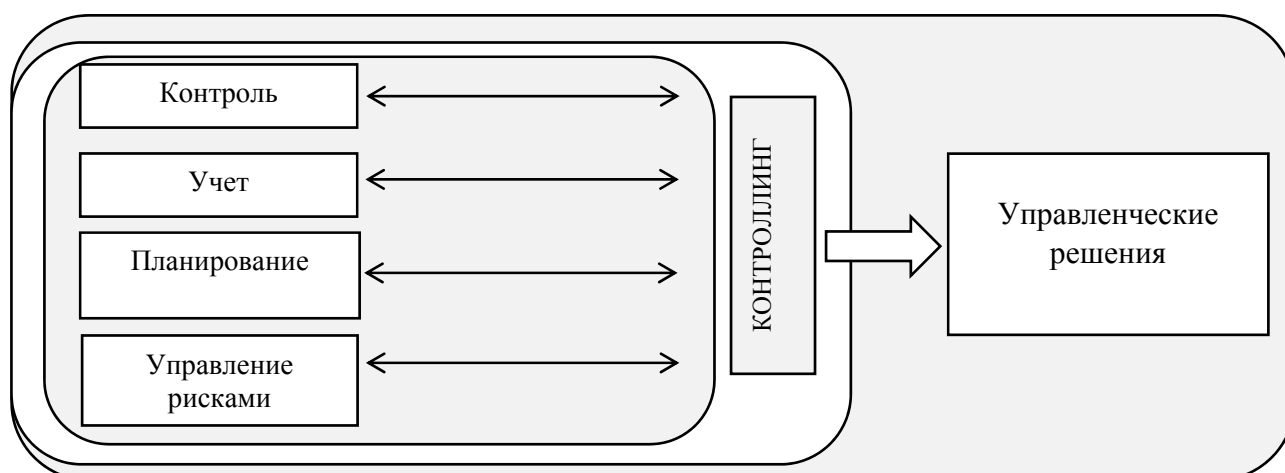


Рис. / Fig. **Взаимосвязь контроллинга с элементами управления / The relationship of controlling with elements of the control system**

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

Внутренний контроль, в отличие от двух других сравниваемых с ним инструментов, является, скорее, потребителем результатов их осуществления, а они сами — обеспечивающими категориями, причем данные их результатов формируются для внутреннего пользования, в то время как внутренний контроль может стать источником информации также и для заинтересованных лиц.

Обратим внимание на то, что трудности в сравнении возникают в связи с отсутствием общих регламентированных подходов к определению и раскрытию характеристик рассматриваемых дефиниций, а научные подходы специалистов нередко противоречат друг другу.

Подводя некоторый промежуточный итог сравнительному анализу, отметим, что «контроллинг» — понятие более широкое, чем «контроль» или «управленческий учет». При этом нельзя не отметить тесного взаимодействия этих процессов как источников информации друг для друга, так и их совокупную роль в управлении организацией (см. рисунок).

Проведенный анализ концепций контроллинга позволил выделить две основополагающие его теории: американскую и немецкую, их сравнительная характеристика приведена в табл. 3<sup>4</sup>.

Говоря об отличиях немецкой и американской теорий, нужно отметить, что первая в большей степени ориентирована на информационное

обеспечение управленцев среднего звена, в то время как американская концепция, базируясь на данных учета, — на управленцев высшего звена и сторонних стейкхолдеров (собственников, инвесторов, контрагентов). Информационная основа осуществления американского контроллинга складывается из анализа фактов хозяйственной жизни организации; немецкий же координирует не только внутренние, но и внешние сведения о ее деятельности.

Российская концепция во многом строится на немецкой школе. Ее установка лежит в плоскости обеспечения наилучших целевых показателей в долгосрочном плане и информационно-аналитической поддержки оперативного управления. Примечательно, что представители современной российской школы (Н. Г. Данилочкина [4], Н. С. Нечеухина [1], С. В. Фалько [8]) уделяют должное внимание вопросам неустойчивости, волатильности и рискованности внешней среды. По их утверждению, одной из главных задач контроллинга является своевременное выявление и устранение рисков деятельности организации, что наиболее ярко проявляется в современной отечественной теории.

Схожесть российской концепции с американской заключается в упоре на финансовую сферу деятельности организации. В этой связи в научной литературе встречается понятие «финансовый контроллинг» (Н. Г. Данилочкина, Е. А. Хлевная [4, 16]). Однако, в отличие от американского контроллинга, в России на него не возлагаются функции налогового администрирования, стра-

<sup>4</sup> Под термином «концепция» понимается основополагающая идея теории.



Таблица 3 / Table 3

Сравнительная характеристика американской, немецкой и российской концепций  
контроллинга / Comparative characteristics of American, German and Russian controlling concepts

Критерии / Criteria	Американская концепция / American concept	Немецкая концепция / German concept	Российская концепция / Russian concept
Целевая ориентация контроллинга / Target orientation of controlling	Учет / Accounting	Информация и координация / Information and coordination	Поддержка управления / Management support
Сущность контроллинга / The essence of controlling	Обеспечение управляемости организации посредством планирования, учета и контроля / Ensuring the manageability of the organization through planning, accounting and control	Обеспечение рациональности управления организацией с целью достижения запланированных результатов / Ensuring the rationality of managing the organization in order to achieve planned results	Информационно-аналитическая поддержка управления с целью достижения целей деятельности организаций в условиях волатильности внешней среды / Information and analytical management support to achieve the goals of a company's activities in terms of external environment volatility
Горизонты управления / Management horizons	Оперативное управление / Operational management	Оперативное и стратегическое управление / Operational and strategic management	Оперативное и стратегическое управление / Operational and strategic management
Доминирующая функция контроллинга / Dominant controlling function	Учетно-контрольная / Accounting and control	Информационная и координационная / Information and coordination	Информационно-аналитическая / Information and analytical
Организационная структура / Organizational structure	Обособленное подразделение / Separate subdivision	В составе финансового подразделения / As part of the financial division	Обособленное подразделение / Detached subdivision

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

хования, управления ликвидностью, активами или инвестициями.

Заметим, что рассмотренные теории не являются исчерпывающими и были выбраны исключительно для сравнения российской модели с базовыми (т.е. исторически первыми). К примеру, Е. А. Хлевная рассматривает еще и японскую модель [16].

Анализ современных подходов к контроллингу позволил выделить ряд следующих трендов развития отечественной экономической мысли в этой сфере:

1. Большинство исследователей он трактуется как система. Так, по мнению Т. А. Худяковой, это «система управления предприятием, позволяющая формировать оптимальные управленческие решения с учетом принципов целеполагания, направленная на повышение финансово-экономической устойчивости миниэкономической

системы, на основе научных подходов моделирования и оптимизации, в условиях динамичной, вариабельной среды функционирования на основе превентивных мер и адаптационных принципов управления» [17]. Д. В. Круглов придерживается позиции, что «контроллинг можно рассматривать как систему комплексной информационно-аналитической поддержки руководства, действующего в рыночной среде» [18]. Н. С. Нечеухина считает контроллинг «управленческой системой, интегрирующей и координирующей все функциональные сферы деятельности для достижения оперативных и стратегических целей в рамках менеджмента предприятия» [1].

Е. А. Хлевная дает следующее определение финансовому контроллингу: «количественно выраженный через финансовые ресурсы непрерывный процесс информационно-аналитической, методологической и инструментальной поддерж-

ки менеджмента для достижения поставленных целей, обеспечивающий прозрачность стратегии и повышение эффективности через анализ альтернативных вариантов использования ресурсов и развития в долгосрочной перспективе с помощью координации и интеграции взаимосвязей между предположениями, достоверными экономическими данными, инструментами операционного мониторинга и результатов, поддерживающий постоянное финансовое равновесие и ориентированный на долгосрочное и эффективное развитие предприятий» [17].

2. Отмечается признание сближения процессов контроллинга и риск-менеджмента. В работах Д.В. Круглова [18], Е.А. Хлевной [16] и Н.С. Нечехиной [1] обращается внимание на то, что одной из задач первого является выявление угроз внешней среды и приспособление к ним. Выдвигается теория риск-контроллинга, который использует методы риск-менеджмента для прогнозирования потерь и своевременной их ликвидации. Е.Л. Попченко и Н.Б. Ермасова предлагают формировать «целостную концепцию управления предприятием, направленную на выявление шансов и рисков, связанных с получением прибыли» [19].

3. Подходы самоконтроллинга как проявления самоанализа в контроллинге формулирует Н.С. Нечехина [1]. При этом субъектом выступает сотрудник организации, целью которого становится поддержание тесной взаимосвязи между своими личными потребностями и ее целями и задачами посредством изменения мышления. В этом случае на службу контроллинга возлагаются задачи по методологическому, информационному обеспечению и координации действий.

Работающие в данной области ученые выделяют (признавая множественность его видов) финансовый контроллинг, контроллинг персонала, контроллинг маркетинга и др. В частности, Н.В. Банникова под контроллингом признает «функционально обособленное направление экономической работы, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений» [20]; эту же его функцию выделяет А.К. Андропова [21]. Кроме того, существуют исследования контроллинга по отраслям (агропромышленный комплекс, строительство, газово-нефтяной комплекс и др.), что подчеркивает многогранность его дефиниции.

## ВЫВОДЫ

Понимание сущности контроллинга в отечественных источниках претерпело значительные изменения от момента своего появления в конце XX в. до настоящего времени. Анализ подходов российских экономистов к его определению, среди которых встречаются научный, философский, организационный и функциональный, позволил выделить разные аспекты рассматриваемого понятия: обособленная система; новая концепция управления; инструмент управления.

Изучение понятий «контроллинг» и «внутренний контроль» выявило, что оба они связаны с минимизацией рисков и допускают возможность реализации негативных сценариев до их свершения. Существенные же их отличия заключаются в том, что при внутреннем контроле осуществляется только анализ внутрифирменной среды деятельности организации и не рассматривается внешняя, т.е. он в большей степени нацелен на оперативное управление и при этом не рассматривает стратегические и долгосрочные цели и задачи. Внутренний контроль — это *функция управления*, а контроллинг — *управленческая система*, обслуживающая, в том числе, и внутренний контроль, который является обязательным. Система же контроллинга в хозяйствующих субъектах таковой не является.

Между управленческим учетом и контроллингом много общего — методы, инструменты, обеспечение обратной связи и осуществление функции информационного сопровождения управленческих решений. При этом первый связан с фиксацией фактов хозяйственной жизни, но не призван оказывать влияние на них, а для второго важными функциями являются координационная и регулирующая. Если в определении управленческого учета указываются только финансовые показатели, и его конечная цель — определение финансового результата, то контроллинг призван учитывать и нефинансовые данные.

Результаты исследования показали, что существование множества понятий и характеристик рассматриваемых категорий может привести не только к подмене одних другими, но и к выводу об отсутствии принципиальной разницы между ними. Поэтому назрела необходимость в их дополнительной систематизации как в научной литературе, так и в образовательных целях, а также для корректного применения на практике.

## БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

## ACKNOWLEDGEMENTS

The paper has been prepared based on the research results carried out at the expense of budgetary funds within the framework of the government task of the Financial University.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Нечеухина Н. С. Роль контроллинга при реализации стратегии развития предприятий в условиях автоматизации. *Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки*. 2015;(4):175–183.
2. Карминский А. М., Фалько С. Г., Жеваго А. А., Иванова Н. Ю. Контроллинг. М.: ФОРУМ; 2013. 336 с.
3. Ивашкевич В. Б. Стратегический контроллинг. М.: Магистр; 2013. 216 с.
4. Данилочкина Н. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. М.: ЮНИТИ; 2002. 279 с.
5. Уткин Э. А. Контроллинг: российская практика. М.: Финансы и статистика; 1999. 269 с.
6. Ананькина, Е. А. Контроллинг как инструмент управления предприятием. М.: ЮНИТИ; 2002. 279 с.
7. Карминский А. М., Фалько С. Г. Контроллинг. М.: Финансы и статистика; 2006. 336 с.
8. Фалько С. Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. М.: Финансы и статистика; 2008. 272 с.
9. Эльяшев Д. В. Теоретико-методологические подходы к изучению контроллинга. *Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета*. 2018;(51):205–211.
10. Жидкова Е. А. Развитие учетно-аналитической концепции контроллинга: теория и методология. М.: Научная библиотека; 2017. 228 с.
11. Потылицына Е. А. Генезис понятия «Контроллинг». *Проблемы современной экономики*. 2011;(2):110–117.
12. Ерыгина Л. В., Чепкасова М. С., Стеблянский Н. Л. Контроллинг: понятия и определения. *Вестник Сибирского государственного аэрокосмического университета имени академика М. Ф. Решетнева*. 2006;(4):74–78.
13. Шляго Н. Н. Контроллинг. Теория и практика. М.: Издательство Юрайт; 2019. 197 с.
14. Сунгатуллина Р. Н., Загарских В. В. Международный опыт организации управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;(12):17–26.
15. Бурцев В. В. Эккаунтинг в управлении корпоративными финансами. *Международный бухгалтерский учет*. 2006;(8):39–47.
16. Хлевная Е. А. Система финансового контроллинга бизнес-процессов в промышленных холдингах. М.: ИНФРА-М; 2018. 289 с.
17. Худякова Т. А. Генезис понятия «контроллинг устойчивости» промышленного предприятия: российский аспект. *Экономика и предпринимательство*. 2015;(2):585–588.
18. Круглов Д. В. Эволюция контроллинга в контексте развития управленческих знаний. *Экономика, управление и учет на предприятии*. 2010;(8):170–172.
19. Попченко Е. Л., Ермасова Н. Б. Бизнес-контроллинг. М.: Альфа-Пресс; 2006. 288 с.
20. Банникова Н. В. Контроллинг. Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет; 2013. 64 с.
21. Андропова А. К. Оперативный контроллинг. М.: Дело и Сервис; 2006. 160 с.

## REFERENCES

1. Necheukhina N. S. The role of controlling in the implementation of the development strategy of enterprises in the context of automation. *Nauchno-tehnicheskie vedomosti SPbGPU. Ekonomicheskie nauki = Scientific and technical statements of SPbSPU. Economic sciences*. 2015;(4):175–183. (In Russ.).
2. Karminsky A. M., Falko S. G., Zhevago A. A., Ivanova N. Yu. Controlling. Moscow: FORUM; 2013. 336 p. (In Russ.).

3. Ivashkevich V.B. Strategic controlling. Moscow: Master; 2013. 216 p. (In Russ.).
4. Danilochkina N. G. Controlling as a tool for enterprise management. Moscow: UNITI; 2002. 279 p. (In Russ.).
5. Utkin E. A. Controlling: Russian practice. Moscow: Finance and statistics; 1999. 269 p. (In Russ.).
6. Anankina E.A. Controlling as a tool for enterprise management. Moscow: UNITI; 2002. 279 p. (In Russ.).
7. Karminsky A.M., Falko S.G. Controlling. Moscow: Finance and statistics; 2006. 336 p. (In Russ.).
8. Falko S. G. Controlling for managers and specialists. Moscow: Finance and statistics; 2008. 272 p. (In Russ.).
9. Elyashev D.V. Theoretical and methodological approaches to the study of controlling. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of the St. Petersburg State Agrarian University*. 2018;(51):205–211. (In Russ.).
10. Zhidkova E. A. Development of the accounting and analytical concept of controlling: Theory and methodology. Moscow: Scientific Library; 2017. 228 p. (In Russ.).
11. Potylitsyna E. A. Genesis of the concept of «Controlling». *Problemy sovremennoj ekonomiki = Problems of modern economy*. 2011;(2):110–117. (In Russ.).
12. Erygina L. V., Chepkasova M. S., Steblyansky N. L. Controlling: Concepts and definitions. *Vestnik Sibirskogo gosudarstvennogo aerokosmicheskogo universiteta imeni akademika M. F. Reshetneva = Bulletin of the Siberian State Aerospace University named after Academician M. F. Reshetnev*. 2006;(4):74–78. (In Russ.).
13. Shlyago N.N. Controlling. Theory and practice. Moscow: Yurayt Publishing House, 2019. 197 p. (In Russ.).
14. Sungatullina R.N., Zagarskikh V.V. International experience in organizing management accounting. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2012;(12):17–26. (In Russ.).
15. Burtsev V.V. Accounting in corporate finance management. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2006;(8):39–47. (In Russ.).
16. Khlevnaya E.A. The system of financial controlling of business processes in industrial holdings. Moscow: INFRA-M; 2018. 289 p. (In Russ.).
17. Khudyakova T.A. The genesis of the concept of «controlling sustainability» of an industrial enterprise: The Russian aspect. *Ekonomika i predprinimatel'stva = Economy and entrepreneurship*. 2015;(2):585–588. (In Russ.).
18. Kruglov D.V. The evolution of controlling in the context of the development of managerial knowledge. *Ekonomika, upravlenie i uchet na predpriyatii = Economics, management and accounting at the enterprise*. 2010;(8):170–172. (In Russ.).
19. Popchenko E.L., Ermasova N.B. Business controlling. Moscow: Alfa-Press; 2006. 288 p. (In Russ.).
20. Bannikova N.V. Controlling. Stavropol: Stavropol State Agrarian University; 2013. 64 p. (In Russ.).
21. Andronova A.K. Operational control. Moscow: Business and Service; 2006. 160 p. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Инна Владимировна Липатова** — доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры «Государственный финансовый контроль и казначейское дело» Финансового факультета, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-2512-6713>

Lipinna1@yandex.ru

**Наталья Викторовна Савина** — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Государственный финансовый контроль и казначейское дело» финансового факультета, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-6297-5688>

NaVSavina@fa.ru

**Татьяна Владимировна Плужникова** — магистрант кафедры «Государственный финансовый контроль и казначейское дело» финансового факультета, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-9373-9458>

pluzhnikova.ta@yandex.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Inna V. Lipatova** — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of State Financial Control and Treasury of the Faculty of Finance, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2512-6713>

Lipinna1@yandex.ru

**Nataliy V. Savina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of State Financial Control and Treasury of the Finance Faculty, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6297-5688>

NaVSavina@fa.ru

**Tatiana V. Pluzhnikova** — Master's student of the Department of State Financial Control and Treasury of the Finance Faculty, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9373-9458>

pluzhnikova.ta@yandex.ru

### **Заявленный вклад авторов**

**Липатова И. В.** — аналитическое структурирование объекта исследования; описание результатов и формирование выводов; подготовка текста статьи.

**Савина Н. В.** — формулирование концептуальных основ исследования; описание результатов и формирование выводов; разработка структуры статьи.

**Плужникова Т. В.** — обзор литературных источников; табличное и графическое представление результатов; формирование выводов; подготовка и редактирование текста статьи.

### **The declared contribution of the authors**

**Lipatova I. V.** — analytical structuring of the research object, description of the results and formation of the conclusions of the study, preparation of the text of the paper.

**Savina N. V.** — formulation of the conceptual foundations of the research, description of the results and formation of the conclusions, development of the paper's structure.

**Pluzhnikova T. V.** — review of literary sources, tabular and graphical presentation of results, formation of conclusions, preparation and editing of the text of the article.

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 28.03.2022; после рецензирования 13.04.2022; принята к публикации 02.06.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 28.03.2022; revised on 13.04.2021 and accepted for publication on 02.06.2022.*

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



## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-39-51  
УДК 336.201.3(045)  
JEL M21, H2

## Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов в нефтедобыче

Г.С. Дьячков

Научно-консалтинговая компания ООО «ЭКАП», Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

**Задачей** исследования является сравнительный анализ эффективности налоговых режимов, действующих в области нефтедобычи, в целях создания инструментария для принятия на его основе компаниями нефтегазового комплекса оперативных решений. В ходе работы было доказано, что для трудноизвлекаемых запасов при использовании к ставке НДС понижающих коэффициентов (на период их действия) базовый режим налогообложения является более эффективным, чем режим НДС. Также обоснована целесообразность проведения сравнительного анализа налоговых режимов, применяемых при добыче углеводородного сырья, с помощью показателя DPT (Discounted Petroleum Taxes), отражающего дисконтированную сумму налогов (в постоянных ценах в расчете на 1 т нефти) в периоды, соответствующие срокам действия проектных документов на разработку месторождений и сроку лицензии на пользование недрами.

Предложенный автором подход к сравнительной оценке эффективности перевода участков недр на режим НДС направлен на повышение оперативности и обоснованности налогового планирования в нефтегазовой отрасли. В рамках исследования использовались такие общенаучные принципы и **методы**, как систематизация, анализ (в том числе структурно-динамический), дедукция.

**Ключевые слова:** налоговый режим; НДС; налог на дополнительный доход; эффективность; сравнительный анализ; залежь; участок недр

**Для цитирования:** Дьячков Г.С. Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов в нефтедобыче. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2022;9(3):39-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-39-51

## ORIGINAL PAPER

## Comparative Analysis of Tax Regimes Effectiveness in Oil Production

G.S. Dyachkov

Research-consulting company ECAP LLC, Moscow, Russia

### ABSTRACT

The paper deals with the problems of the method of comparative analysis of the tax regimes in the field of oil production in order to create instruments for making operational decisions on its basis by oil and gas companies. The author shows that for hard-to-recover reserves, when reducing coefficients apply to the MET rate (for the period of their validity), the basic taxation regime is more effective than the AIT regime. It also substantiates the expediency of conducting a comparative analysis of the tax regimes used in the production of hydrocarbons using the Discounted Petroleum Taxes (DPT) indicator, which reflects the discounted amount of taxes (in constant prices per 1 ton of oil) in periods corresponding to the validity of project documents for the development deposits and the term of the license for the use of subsoil. The author proposed the approach to a comparative assessment of the effectiveness subsoil plots to the AIT regime at increasing the efficiency and validity of tax planning in the oil and gas industry. The research used such general scientific principles and methods as systematization, analysis (including structural-dynamic), as well as deduction.

**Keywords:** tax regimes; MET; tax on additional income; effectiveness; comparative analysis; deposit; subsoil area

**For citation:** Dyachkov G.S. Comparative analysis of tax regimes effectiveness in oil production. Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing. 2022;9(3):39-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-39-51

© Дьячков Г.С., 2022

## ВВЕДЕНИЕ

В мировой нефтегазовой промышленности существуют различные конфигурации налоговых систем, систематизации, описанию которых посвящено значительное количество публикаций [1–8]. Однако методика сравнительного анализа экономической эффективности налоговых режимов, используемая в данной отрасли, является достаточно обобщенной и не учитывает специфику конкретных методов сопоставления последних с различными налоговыми базами.

Подобный анализ актуален практически для всех нефтедобывающих государств с дифференцированными налоговыми системами, предусматривающими вариативные фискальные условия добычи нефти и газа. Как правило, его основной дискуссионной составляющей является сравнение двух видов баз нефтегазовых налогов, одна из которых основана на валовом доходе, а другая — на финансовом результате.

Налоговая система нефтегазового сектора России включает, помимо базового режима НДС<sup>1</sup>, еще три самостоятельных:

- режим налога на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД)<sup>2</sup>;
- режим налогообложения новых морских месторождений (НММ)<sup>3</sup>;
- режим соглашений о разделе продукции (СРП)<sup>4</sup>.

Несмотря на то что в Налоговом кодексе понятие «налоговый режим» не используется, полагаем считать таковыми названные выше налоговые условия, поскольку каждое из них содержит свой комплекс применяемых налогов. В базовый режим НДС входят: НДС, таможенная пошлина за вывоз нефти (ЭП); акциз на экспорт газа; налог на имущество; платежи за пользование недрами. В режиме НДД ко всему перечисленному добавляется НДД. В НММ установлены освобождения от налога на имущество и таможенной пошлины. Наконец, режим СРП

представлен тремя действующими соглашениями, которыми и регулируются его уникальные налоговые условия.

В рамках каждого режима имеет место значительная вариабельность налоговых баз, ставок, применяемых коэффициентов, длительности действия налоговых преференций. Так, в режиме НДС в целях стимулирования разработки трудноизвлекаемых запасов нефти, а также освоения новых регионов установлены понижающие коэффициенты (Ккан, Кд, Кз, Кдв и Кц), применение которых приводит к значительному разбросу ставок НДС для различных залежей (рис. 1)<sup>5</sup>. Также имеет место ежемесячное их обновление с учетом коэффициента Кц, отражающего динамику мировых цен на нефть. Таким образом, ставки НДС на нефть зависят от множества изменяющихся факторов, что вызывает ряд сложностей в процессе анализа эффективности налогового режима.

Режим НДД характеризуется еще более широким разнообразием налоговых условий (рис. 2). Он включает пять различных групп<sup>6</sup>, для каждой из которых существует свой набор правил исчисления и уплаты налогов НДД, НДС и ЭП. Причем ставка НДС рассчитывается по иной, чем в базовом режиме, формуле, и дифференцируется в зависимости от порядкового номера года с даты начала промышленной добычи на участке недр<sup>7</sup>. Разброс налоговых ставок для режима НДД по состоянию на 01.01.2022 г. представлен на рис. 3.

В целом, текущая фаза развития системы нефтегазового налогообложения (с 2019 г. по н.в.) в концептуальном плане, без учета мелких изменений в формулах расчета ставок НДС, представляет собой комплекс мероприятий по локальному (ввиду сложности обобщения геологических условий) формированию различных групп НДД. На данной стадии НДД носит экспериментальный характер как для государства, так и для недропользователей.

Действующим налоговым законодательством в ряде случаев предусмотрены возможности перехода на новый режим налогообложения по выбору налогоплательщика, а потому предприятия нефтегазового комплекса на стадии налогового планирования нуждаются в проведении тщательного анализа

<sup>1</sup> Налоговый кодекс РФ, глава 26. URL: <https://base.garant.ru/10900200/6a0c9494b380a988efe280dc3ecd521c/?>

<sup>2</sup> Там же, глава 25.4. URL: <https://base.garant.ru/10900200/6e2c2681ff66580b40b7bd563a517453/?>

<sup>3</sup> Там же, ст. 11.1. URL: <https://base.garant.ru/10900200/9d78f2e21a0e8d6e5a75ac4e4a939832/>; ст. 275.2. URL: <https://base.garant.ru/10900200/df9b8b831514067624b600eced3edde0/>; глава 26. URL: <https://base.garant.ru/10900200/6a0c9494b380a988efe280dc3ecd521c/>

<sup>4</sup> Налоговый кодекс РФ, глава 26.4. URL: <https://base.garant.ru/10900200/9b4846199c817c3dbe997724e5f35eb2/?>

<sup>5</sup> По состоянию на 01.01.2022.

<sup>6</sup> Налоговый кодекс РФ, ст. 333.45. URL: <https://base.garant.ru/10900200/87197880d0e8f5f43b341492b070de7e/?>

<sup>7</sup> Налоговый кодекс РФ, п. 2 ст. 342.6 Ф. URL: <https://base.garant.ru/10900200/271e4979fe7a0aae118b2d92e16a8d71/?>

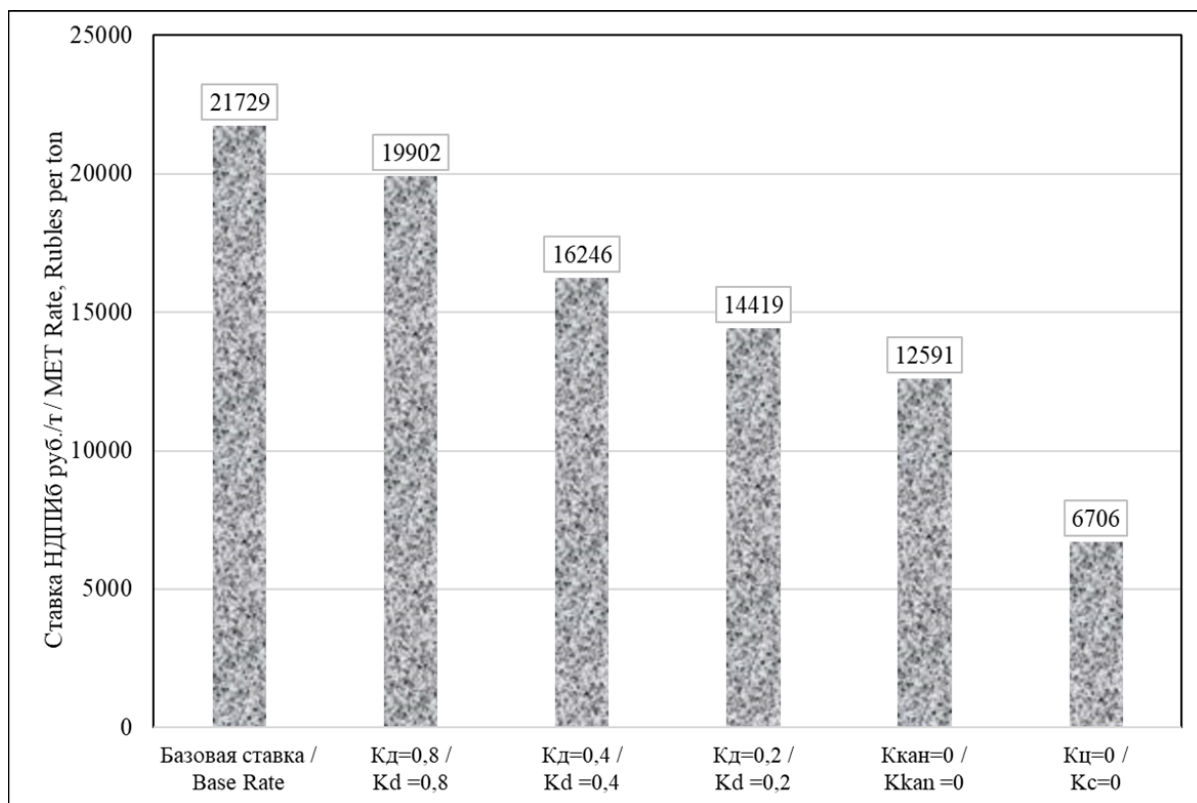


Рис. 1 / Fig. 1. Ставки НДСИБ на нефть в режиме НДСИБ, руб./т / Mineral extraction tax rates under the MET tax regime, Rubles per ton

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

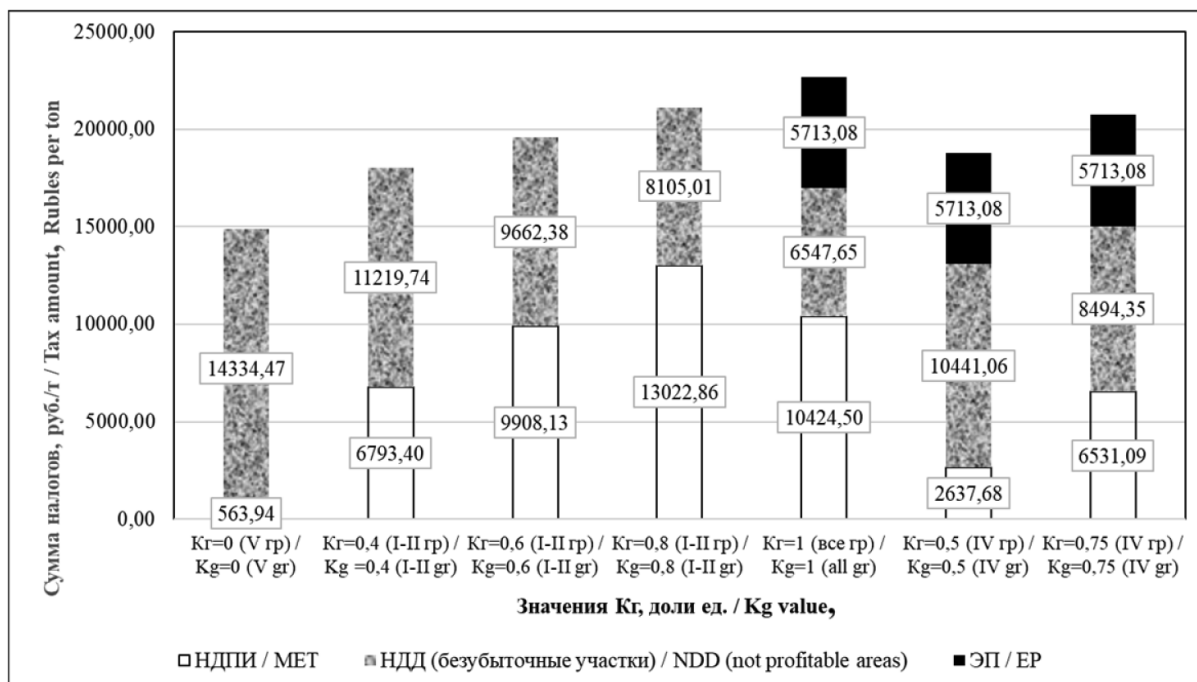


Рис. 2 / Fig. 2. Расчетные суммы налогов в режиме НДСИБ, тыс. руб. / Estimated tax amounts under the AIT tax regime, Rubles per ton

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

необходимости такого шага. Отметим, что в научной литературе рассматриваются несколько «поведенческих» доктрин налогоплательщиков:

- «учетно-расчетный» вариант, основывающийся на положениях налогового законодательства в части алгоритма исчисления отдельных налогов и своевременности их уплаты;
- «оптимизационный» вариант налогового планирования [9].

Таким образом, ряд компаний может не выполнять анализ и не рассматривать возможности перехода на НДС. Однако в практике отрасли такая ситуация является крайне редкой, характерной только для очень мелких участков недр и малых предприятий с немотивированным менеджментом; в остальных случаях нефтегазовые компании прибегают к оптимизации налогового режима, в связи с чем возникает необходимость проведения сравнительного анализа с целью принятия решений о выборе одного из подходящих вариантов и оценки последствий такого решения.

Не менее актуальным является сравнительный анализ налоговых режимов и при подготовке предложений по стимулированию разработки тех или иных участков недр, оценке выпадающих доходов бюджетной системы РФ, эффективности предлагаемых мер для компании и государства.

В последние годы в научной литературе, а также на практике сформировалось мнение об однозначном преимуществе НДС по сравнению с НДСП для компаний нефтегазового комплекса, и прогнозировалась высокая инвестиционная активность при переходе на НДС [10–12], в связи с чем стало уделяться недостаточное внимание непосредственно количественной оценке. В то же время были отмечены и некоторые недостатки режима НДС, к примеру, отсутствие привязки регулируемых расчетных расходов к эффективности проектов [13–15].

Еще недавно его качественными преимуществами считались перенос налоговой нагрузки на финансовый результат, снижение ценовых рисков, возможность уменьшения налоговой базы за счет расходов на добычу (что не предусмотрено для НДСП), но при более детальном рассмотрении удаются качественные преимущества НДС становятся менее очевидными.

Состав участков недр, включенных в 1, 2 и 5 группы, в отношении которых предусмотрен наиболее благоприятный режим перехода на НДС (с 01.01.2021 г.), строго ограничен. Подавляющее же

их большинство относятся к 3 и 4 группам<sup>8</sup>, которые характеризуются наличием минимальной налоговой базы<sup>9</sup>, исчисляемой исходя из установленного предельного уровня затрат на добычу углеводородного сырья, равного 7140 руб. Налоговые риски при этом в рамках режима НДС не ниже, а, возможно, даже выше, чем в рамках НДСП; а поскольку сумма НДС не может быть ниже определенного значения, то минимальный уровень налога жестко закреплён. Сумма НДС может быть и выше, если затраты не «дотянут» до установленного уровня. Помимо этого, в рамках НДС применяется и НДСП, т.е. нагрузка на валовой доход сохраняется, и на первый план выходит именно их количественный сравнительный анализ.

Подчеркнем, что сравнение налоговых режимов затруднено целым рядом факторов, в числе которых разные налоговые базы, ставки и даже пакеты применимых налогов, а потому должно производиться только с учетом комплекса налоговых условий. Кроме того, в рамках каждого режима рассматриваются различные объекты налогообложения: участок недр (режимы НДСП и НДС), конкретная залежь углеводородного сырья (НДС), месторождение (НММ), что также затрудняет поиск способов сравнения их эффективности.

Поскольку законодательство в области НДС находится в стадии формирования, его изменения в сочетании со сложностью этого режима требуют дополнительных затрат компании на разработку финансовых моделей своевременного реагирования на налоговые нововведения, а, следовательно, актуальным становится проведение сравнительного анализа эффективности НДСП и НДС для различных групп запасов и совершенствование его существующих методик.

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

В настоящее время для сравнительной оценки эффективности налоговых режимов применяются два основных метода: сопоставление суммы расчетных ставок налогов в рамках каждого из них и финансово-экономическое моделирование проекта при различных налоговых условиях.

Первый метод представляет собой упрощенную оценку налоговых расходов на 1 т добываемой нефти

<sup>8</sup> Налоговый кодекс РФ, ст. 333.45. URL: <https://base.garant.ru/10900200/87197880d0e8f5f43b341492b070de7e/?>

<sup>9</sup> Налоговый кодекс РФ, ст. 333.55. URL: <https://base.garant.ru/10900200/a07c36389b9a83633710da5bc107d5a1/?>



и используется исключительно для экспресс-анализа. Он предусматривает расчет базовой ставки НДС применительно к:

- каждому оцениваемому участку недр;
- конкретным залежам углеводородного сырья, объединенным по признакам, установленным налоговым законодательством для целей расчета налоговых ставок.

В целях сравнения используется формула:

$$\mathcal{E}_{\text{ндд}} = C_{\text{ндпи}} + \mathcal{E}\Pi_{\text{ндпи}} - C_{\text{ндпи\_ндд}} - C_{\text{ндд}} - \mathcal{E}\Pi_{\text{ндд}} \quad (1)$$

где  $\mathcal{E}_{\text{ндд}}$  — экономический эффект от перехода на режим НДС в расчете на 1 т нефти;

$C_{\text{ндпи}}$  — расчетная ставка НДС, руб./т;

$\mathcal{E}\Pi_{\text{ндпи}}$  — экспортная пошлина, применяемая в режиме НДС, руб./т;

$C_{\text{ндпи\_ндд}}$  — расчетная ставка НДС в режиме НДС, руб./т;

$C_{\text{ндд}}$  — расчетная сумма НДС на 1 тонну нефти, руб./т;

$\mathcal{E}\Pi_{\text{ндд}}$  — экспортная пошлина, применяемая в режиме НДС, руб./т.

Учитывая, что по НДС и по НДС установлены различные понижающие коэффициенты, влияющие на ставки налогов в зависимости от года с начала промышленной добычи, расчет удельной суммы налогов на 1 т отражает экономический эффект от перехода на режим НДС только для текущего налогового периода. Между тем, уже в следующем налоговом периоде срок действия этих коэффициентов может закончиться, что коренным образом изменит результаты. Таким образом, данный способ не является надежным инструментом сравнительной оценки эффективности налоговых режимов.

Второй метод, по нашему убеждению, является наиболее приемлемым для экономического анализа месторождений углеводородов (в том числе и с точки зрения налогообложения). Он представляет собой финансово-экономическое моделирование проекта разработки участка недр путем оценки дисконтированных денежных потоков от его реализации, включая оценку налоговых потоков<sup>10</sup>. При этом расчеты проводятся за весь период добычи углеводородного сырья [16, 17].

Как правило, финансовая модель строится на основе более широкого исследования — технико-

экономического обоснования проекта (ТЭО), включающего оценку извлекаемых запасов месторождения, прогноз добычи (на основе дебитов скважин и принятых вариантов разработки), что позволяет оценить потенциальную выручку от реализации продукции. Кроме того, в ТЭО приводится обоснование капитальных и операционных затрат, что актуально для расчета налогов, базой которых является финансовый результат.

Для целей сравнительного анализа налоговых режимов используются несколько показателей, наиболее важным из которых является прирост чистого дисконтированного дохода  $\Delta\text{ЧДД}$  ( $\Delta\text{NPV}$ ), определяемый как разность между суммой годовых дисконтированных значений чистого денежного потока от разработки месторождений углеводородов при режиме НДС и аналогичным показателем при НДС. Он характеризует превышение (или снижение) налоговых выплат для данного проекта с учетом их неравноценности из-за разновременности.

Формула расчета  $\Delta\text{NPV}$  для оценки абсолютной экономической эффективности данного проекта имеет следующий вид:

$$\text{NPV} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{NCF}_{\text{ндпи}}}{(1+r)^i} - \sum_{i=1}^m \frac{\text{NCF}_{\text{ндд}}}{(1+r)^i}, \quad (2)$$

где  $r$  — ставка дисконта;

$\text{NCF}_{\text{ндпи}}$  — годовые значения чистого денежного потока от реализации проекта разработки участка недр на условиях НДС;

$\text{NCF}_{\text{ндд}}$  — годовые значения чистого денежного потока от реализации проекта разработки участка недр на условиях НДС;

$n$  — число лет рентабельной разработки участка недр на условиях НДС;

$m$  — число лет рентабельной разработки участка недр на условиях НДС.

Особенностью финансового моделирования исчисления НДС является выполнение расчетов отдельно по каждому виду залежей как самостоятельному объекту налогообложения, к которому применяются различные понижающие коэффициенты, поэтому для сравнительного анализа эффективности налоговых режимов НДС и НДС необходимо адаптировать стандартные методики к действующей системе налогообложения нефтегазовых проектов.

Годовое значение денежного потока от разработки нефтегазовых месторождений рассчитывается

<sup>10</sup> Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов. М.: Экономика; 2000.



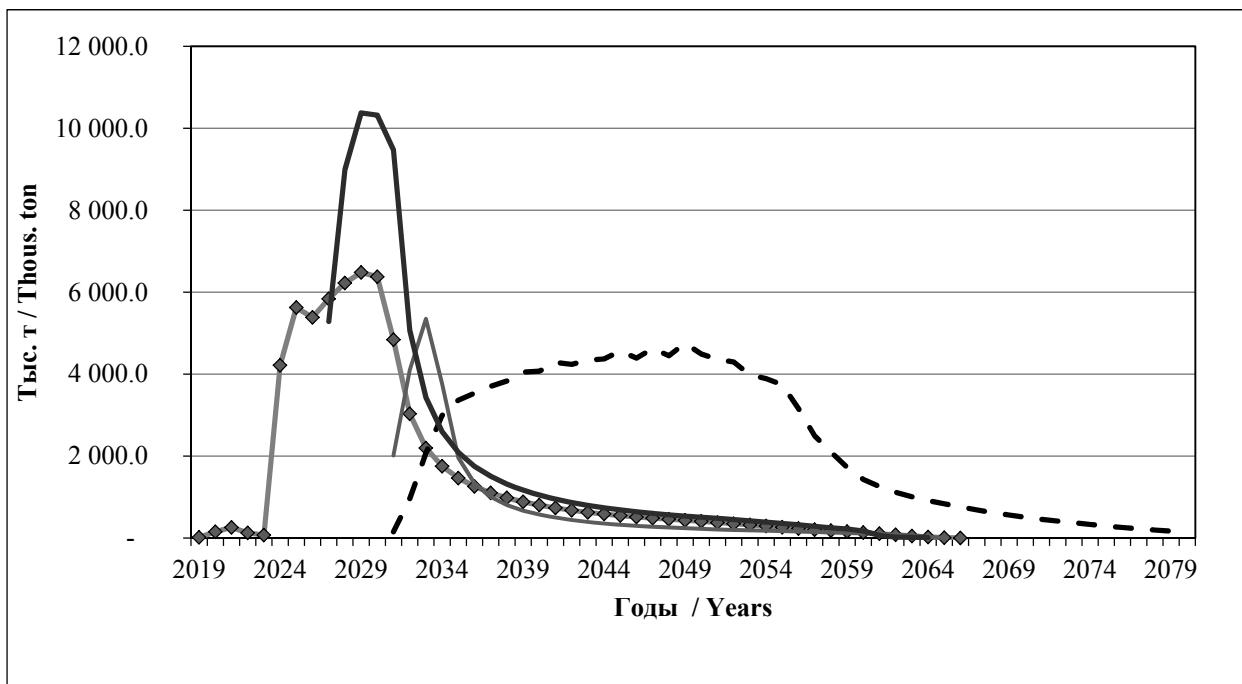


Рис. 3 / Fig. 3. Динамика добычи нефти из конкретных залежей участка недр / The oil production profiles from the specific deposits

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

как сумма таковых для отдельных видов залежей. Необходимость раздельного расчета объясняется следующими причинами:

- каждый вид залежей характеризуется особыми налоговыми условиями;
- залежи вводятся в эксплуатацию в разные сроки, а дата начала промышленной добычи определяет период действия налоговых преференций (рис. 3).

На рис. 3 для демонстрации различий в объемах добычи нефти вследствие разновременности ввода залежей приведены профили добычи по 4-м участкам недр. Если суммарный объем добычи нефти по проекту составляет 284 271 тыс. т, то по первой залежи он равен 67 323 тыс. т, по второй — 115 478 тыс. т, по третьей — 26 721 тыс. т, по четвертой — 74 750 тыс. т. Таким образом, максимальный объем добычи приходится на вторую залежь, а минимальный — на третью. Учитывая, что каждая из них имеет свои специфические характеристики (проницаемость, эффективная толщина пласта, наличие баженовских отложений и др.), к ним применяются различные коэффициенты Кд, и для оценки динамики налоговых выплат каждый денежный поток определяется разницей между выручкой и затратами по конкретной залежи углеводородного сырья по формуле:

$$NCF_{\text{ндпни}} = \sum_{j=1}^J (P_{ri} \times V_{ij} - E_{ij}), \quad (3)$$

где  $j$  — номер залежи углеводородного сырья;

$P_{ri}$  — цена реализации добытого сырья в  $i$ -м году;

$V_{ij}$  — добыча в  $i$ -м году из залежи  $j$ ;

$E_{ij}$  — затраты на разработку залежи  $j$  в  $i$ -м году.

Другим индикатором эффективности нового налогового режима является прирост таких показателей, как внутренняя норма доходности инвестиций (IRR — Internal Rate of Return) и объем прибыли компании до вычета расходов по выплате процентов, налогов, износа и начисленной амортизации (EBITDA — Earnings before interests, taxation, depreciation and amortization). Их расчет производится по денежным потокам, исчисленным по формуле (3), как разность между значениями IRR (или EBITDA) при режимах НДПИ и НДД соответственно.

Показателем, непосредственно характеризующим сравнительную эффективность, является разность в сумме налоговых выплат. Последняя рассчитывается как недисконтированная сумма следующих видов фискальных изъятий (FT — Fiscal Takes): налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых, поступлений от экспортной пошлины и налога на имущество.

Для оценки налоговой нагрузки используются два показателя:  $FT_1$  и  $FT_2$ . Первый представляет отношение суммарных налоговых выплат при реализации проекта разработки участка недр к валовому доходу от реализации углеводородного сырья; формула расчета имеет вид

$$FT_1 = \frac{FT}{TR}, \quad (4)$$

где  $TR$  (Total Revenue) — это валовый доход, т.е. произведение цены на количество реализуемого углеводородного сырья (УВС).

Второй — отношение суммарных налоговых выплат при реализации проекта разработки участка недр к чистому доходу от реализации углеводородного сырья; он рассчитывается по формуле

$$FT_2 = \frac{FT}{NCF}. \quad (5)$$

Подчеркнем, что для оценки влияния на эффективность проекта фискальных изъятий производится расчет как его дисконтированного, так и недисконтированного значения.

Изложенный методический подход имеет существенные недостатки. Во-первых, разработка финансово-экономической модели, основанной на ТЭО, — это длительный процесс, включающий выбор подрядчика, проведение тендера и выполнение самой работы. Поэтому в большинстве случаев отчет по ТЭО сдается уже устаревшим с точки зрения действующего законодательства и макроэкономических параметров. Необходимость проведения анализа не для одного, а для нескольких участков недр приводит к достаточно высоким дополнительным затратам компании-налогоплательщика. Во-вторых, для составления ТЭО требуется обоснование различных геолого-технических данных — в первую очередь дебитов скважин, которые не имеют прямого влияния на налоговые ставки, но существенно усложняют процесс анализа. В результате финансовое моделирование может применяться к ограниченному количеству участков, требуя больших временных и финансовых затрат.

Исходя из вышесказанного, сравнительный анализ целесообразно проводить с помощью показателя  $DPT$  (Discounted Petroleum Taxes), отражающего дисконтированную сумму нефтегазовых налогов в постоянных ценах в расчете на 1 т нефти за периоды 5, 10, 15 и 20 лет. Использование постоянных цен текущего налогового периода является более

предпочтительным, чем использование сценарных цен, поскольку сравниваемые налоги исчисляются с учетом различных макроэкономических или регулируемых параметров.

Если для расчета НДД задействуются такие показатели, как цена нефти Юралс, курс рубля к доллару США, индикативный тариф на транспортировку нефти, то для определения НДПИ, помимо этого, учитываются цены на автомобильный бензин и дизельное топливо на внутреннем и внешнем рынках. Таким образом, при вычислении цен на нефтепродукты с использованием сценарных условий не может быть обеспечена сопоставимость результатов, так как выбор того или иного варианта будет влиять на прогнозные ставки НДПИ; суммы НДД от этого не зависят.

С учетом вышеизложенного формула расчета налоговых выплат в рамках режима НДПИ ( $DPT_{ндпи}$ ) принимает вид:

$$DPT_{ндпи} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^J \frac{PT_{ij}}{(1+r)^i}, \quad (6)$$

где  $PT_{ij}$  — налоговые выплаты в  $i$ -м году по залежи  $j$ ;

$i$  — порядковый номер года, от 1 до 5;

$j$  — номер конкретной залежи углеводородного сырья;

$J$  — количество залежей в пределах участка недр;

$n$  — число лет (5, 10, 15 и 20 в зависимости от варианта расчетов).

Аналогично рассчитывается показатель  $DPT_{ндд}$ . Соответственно, экономический эффект от перехода на НДД определяется как разность двух показателей:  $DPT_{ндпи}$  и  $DPT_{ндд}$ .

Преимущества предложенного метода заключаются в следующем:

- сравнение сумм нефтегазовых налогов наиболее реалистично отражает выгоды или убытки от перехода с режима НДПИ на НДД;

- в целях корректности сопоставления величин их состав не включает налог на прибыль, являющийся корпоративным, в отношении которого не предусмотрен отдельный учет доходов и расходов по участку недр;

- для отражения разновременности налоговых затрат применяется дисконтирование налоговых потоков;

- срок льгот по НДПИ устанавливается на период до 15 лет, а сроки Кг для НДД находятся в интервале от 2 до 15 лет (в зависимости от группы НДД), поэтому принципиальным является «захват» поро-

Таблица 1 / Table 1

Сравнение налоговой нагрузки на 1 т нефти при различных налоговых режимах /  
Comparison of tax burden per 1 ton of oil under the different tax regimes

Налоговая категория / Tax category	Ставка НДПИ / MET rate	Экспортная пошлина / Export Duty	Итого режим НДПИ / Total MET regime	НДД / AIT	Ставка НДПИ / MET rate	Экспор- тная пош- лина / Export Duty	Итого режим НДД / Total AIT regime	НДПИ – НДД / MET-AIT
	Режим НДПИ / MET regime			AIT regime				
	руб./т / ruble per ton							
ТРИЗ / Hard-to-recover hydrocarbons	6706	5713	12 419	6541	10 425	5713	22 679	-15 244
Залежи с применением Кд = 0,2 / Deposits to which Кд = 0.2 is applied	14 419	5713	20 132	6541	10 425	5713	22 679	-6 622
Залежи с применением Кд = 0,4 / Deposits to which Кд = 0.4 is applied	16 246	5713	21 959	6541	10 425	5713	22 679	-6 622
Залежи с применением Кд = 0,8 / Deposits to which Кд = 0.8 is applied	19 902	5713	25 615	6541	10 425	5713	22 679	-493
Залежи без применения Кд < 1 / Deposits to which Кд < 1 is applied	21 729	5713	27 442	6541	10 425	5713	22 679	1 550

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

гового года. Поскольку многие участки, возможно, находятся в разработке уже несколько лет, для них оставшийся период льготы может составлять менее 15 лет. Разбивка по 5-летним периодам рекомендуется для оценки краткосрочного (приоритетного) эффекта. Использование данной методики позволяет определить как краткосрочные, так и долгосрочные налоговые отчисления. Кроме того, она может быть применена в других отраслях с аналогичной спецификой исчисления налогов.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Для определения эффективности налоговых режимов при реализации нефтедобывающего проекта применены три различных варианта.

Результаты, полученные при использовании упрощенной методики, исходя из макроэкономических параметров по состоянию на 01.01.2022 г., представлены в табл. 1. Расчеты показали, что для рассматриваемого налогового периода суммарные нефтегазовые налоги на 1 т нефти при режиме НДПИ ниже, чем при НДД, во всех случаях, кроме залежей, к которым не применяются понижающие коэффи-

циенты. Иными словами, для трудноизвлекаемых запасов переход на НДД с экономической точки зрения неэффективен.

Поскольку в соответствии с Налоговым кодексом РФ<sup>11</sup> применение режима НДД осуществляется в отношении всего участка недр, а не конкретных залежей углеводородного сырья, для получения сопоставимого результата анализа необходимо оценить налоговые выплаты в режиме НДПИ в целом по участку недр с учетом удельного веса добычи нефти по каждому виду залежей. Такие расчеты выполнены на основе финансовой модели проекта (рис. 4).

Как следует из рис. 4, при переходе на налоговый режим НДД суммарные налоговые выплаты снизились в первые 10 лет, что важно для инвестиционной фазы проекта и является причиной весьма значительного увеличения эффективности проекта.

В табл. 2 представлены результаты расчетов, выполненных на основании финансовой модели анализируемого проекта.

<sup>11</sup> Налоговый кодекс РФ, ст. 333.45. URL: <https://base.garant.ru/10900200/87197880d0e8f5f43b341492b070de7e/?>

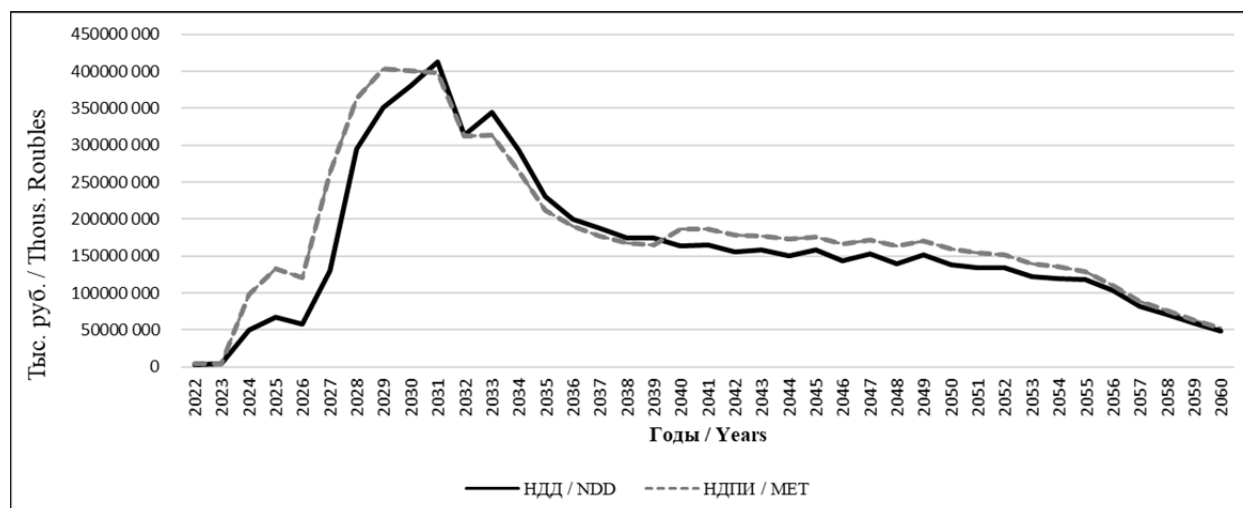


Рис. 4 / Fig. 4. Динамика суммарных налоговых выплат при разработке крупного нефтяного месторождения в рамках режимов НДС и НДС / Dynamics of tax payments in the development of a large oil field under the MET and AIT regimes

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

Анализ данных табл. 2 показывает однозначное и значительное снижение налоговой нагрузки при переходе на режим НДС. Несмотря на то что налог на прибыль в целом по проекту увеличивается на 670 млрд руб., прирост внутренней нормы доходности составляет 14,8%, а прирост чистого денежного потока — 50%. Основываясь на данных результатах, можно сделать предварительный вывод о том, что в целом по участку недр режим НДС в наибольшей степени обеспечивает его рентабельное освоение. Это достигается за счет существенного снижения суммы НДС, ставка которого в режиме НДС почти в два раза ниже.

Для уточнения полученных результатов выполнены расчеты на основании показателя DPT. Из рис. 5 следует, что дисконтированные суммы налоговых выплат по всем рекомендуемым периодам оценки на условиях НДС превышают аналогичный показатель в режиме НДС.

Если при проведении сравнительного анализа эффективности налоговых режимов на основе финансовой модели (табл. 2) более рентабельным для компаний-налогоплательщиков является режим НДС, то при оценке на основании DPT наиболее выгоден НДС (с учетом применяемой к данному проекту льготы в виде коэффициента  $K_d = 0,4$ ). Значения показателей DPT для двух сравниваемых режимов отличаются незначительно (в пределах 3–6%), однако превалирование налоговой нагрузки при НДС является устойчивым для всех периодов.

Разница в результатах анализа, проведенного двумя различными методами, объясняется тем, что период действия понижающего коэффициента  $K_d = 0,4$  составляет 15 лет<sup>12</sup> с даты начала промышленной добычи, и поскольку весь период разработки участка недр составляет более 60 лет, становится ясным, что причиной различия является именно длительный срок работ после окончания льготного периода (от 20 до 60 лет). В результате, несмотря на дисконтирование, уменьшающее значения будущих финансовых потоков, сравнительная эффективность налоговых режимов в целом по проекту отличается от таковой в течение первых 20 лет.

Надо иметь в виду, что прогнозирование на длительную перспективу, весьма распространено в нефтегазовой отрасли, содержит множество факторов неопределенности, влияющих на эффективность проекта: изменения налогового законодательства, макроэкономических параметров, технологий добычи.

В то же время наиболее активным для анализа является период с 5 до 20 лет, так как средний срок лицензии, т.е. срок инвестиционного цикла для компании — пользователя недр, составляет 20 лет:

- средний срок действия проектной документации на разработку месторождения составляет 5 лет, следовательно, предлагаемый метод позволяет

<sup>12</sup> Налоговый кодекс РФ, ст. 342.2. URL: <https://base.garant.ru/10900200/c8a0943f9b15336e5b0ab074fbbbc7cc/?>

Таблица 2 / Table 2

**Основные результаты сравнительного анализа эффективности налоговых режимов для нефтегазового проекта / Major results of comparative analysis of petroleum projects tax regimes**

№	Показатели / Indices	Ед. изм. / Measurement units	НДПИ / MET	НДД (4 группа) / AIT (group 4)	Эффект от НДД / AIT effectiveness
1	Выручка от продажи нефти / Oil sales	млн руб./ mln ruble	10 823 282		-
2	Выручка от продажи газа / Gas sales	млн руб./ mln ruble	498 552		-
3	ЕБИТДА	млн руб./ mln ruble	3 776 538	6 747 233	2 970 695
4	Чистый денежный поток / Net Cash Flow	млн руб./ mln ruble	1 379 037	2 068 418	689 381
5	IRR	%	18,7%	33,5%	14,8%
6	Сумма налогов и пошлин / Taxes and duties amount:		7 342 031	6 652 650	-689 381
7	НДПИ / MET	млн руб./ mln ruble	6 668 341	3 697 928	-2 970 413
8	НДД / AIT	млн руб./ mln ruble	0	1 687 709	1 687 709
9	Налог на имущество / Property tax	млн руб./ mln ruble	309 566	309 566	0
10	Налог на прибыль / Profits tax	млн руб./ mln ruble	361 273	954 877	593 604
11	Экспортная пошлина / Export duty	млн руб./ mln ruble	2851	2570	-281
12	Доля налогов в выручке от реализации продукции / Taxes to sales ratio	доли ед. / units	0,65	0,59	0,06

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

принять решение о выбранном налоговом режиме в рамках проектного документа<sup>13</sup>;

- выбор налогового режима, как правило, более актуален для краткосрочного периода (5–10 лет).

Преимущества показателя DPT заключаются в следующем:

- выполнение сравнительного анализа эффективности налоговых режимов для нефтегазовых проектов с помощью данного показателя требует не-

значительных трудозатрат, что позволяет выполнять оперативные расчеты по целому ряду лицензий;

- скорость расчетов не сказывается на качестве результатов, при этом обеспечивается полная их сопоставимость с учетом всех необходимых факторов;

- периоды расчета соответствуют требованиям проектной документации и срокам лицензии на пользование недрами;

- результат является достаточно наглядным, освобожденным от влияния других факторов, что очень важно для сравнительного анализа.

Таким образом, предлагаемый инструмент является более надежным дополнением к традиционным методам сравнительного анализа эффективности налоговых режимов.

<sup>13</sup> Приказ Минприроды России от 14.06.2016 № 356 (ред. от 07.08.2020) «Об утверждении Правил разработки месторождений углеводородного сырья» (зарегистрировано в Минюсте России 26.08.2016 № 43415). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_204034/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_204034/) (дата обращения: 03.01.2022).



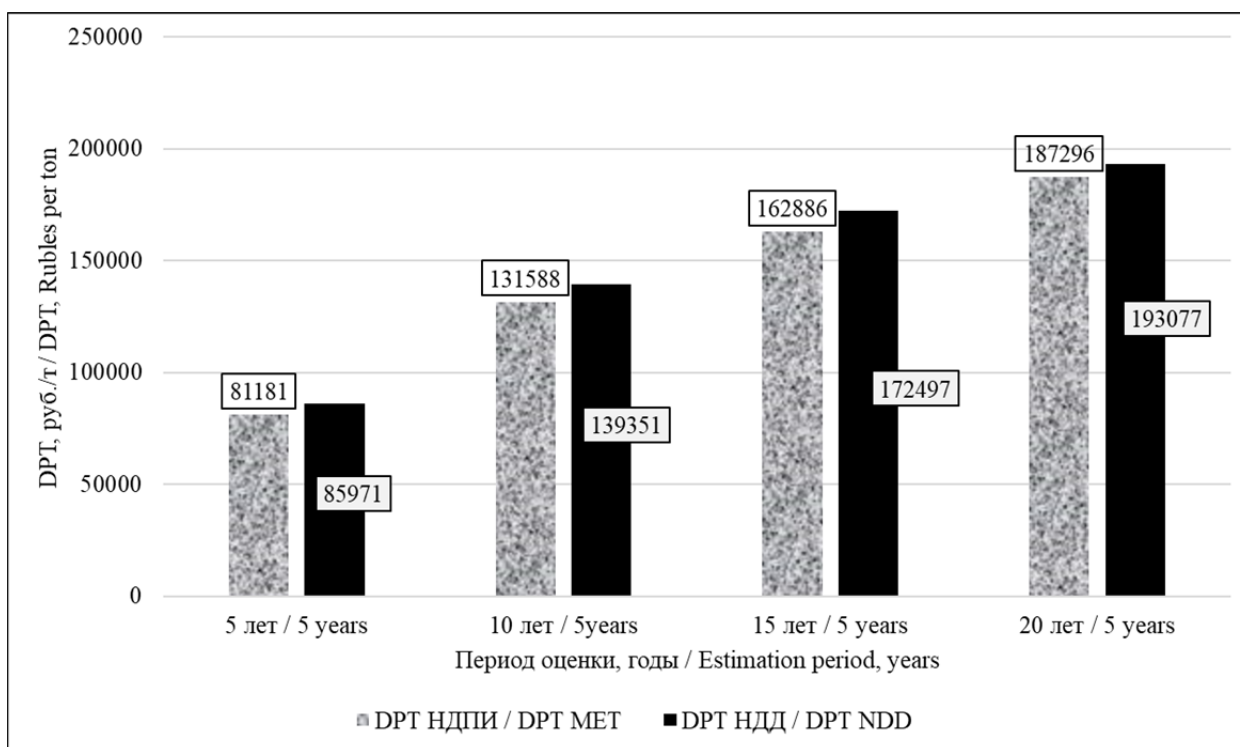


Рис. 5 / Fig. 5. Показатели DPT по проекту разработки участка недр, руб./т / DPT indices for the subsoil area development project, Rubles per ton

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

## ВЫВОДЫ

Проведенное исследование позволило прийти к следующим выводам:

- налоговый режим НДД не является однозначно более преференциальным. Для ряда залежей углеводородного сырья более благоприятен с точки зрения стимулирования их разработки базовый режим НДПИ;
- полнота и достоверность результатов сравнительного анализа эффективности налоговых режимов НДПИ и НДД обеспечиваются только выполнением расчетов по всем налоговым категориям в пределах участка недр;
- для трудноизвлекаемых запасов, к которым применяются (на период их действия) по-

нижающие коэффициенты  $K_d$ , а также равный нулю коэффициент  $K_c$ , с экономической точки зрения более эффективен режим НДПИ, чем режим НДД;

- учитывая длительный срок разработки месторождений УВС, сравнение налоговой эффективности только на основании чистого дисконтированного дохода от реализации проекта лишь частично охватывает финансовые последствия перехода на режим НДД.

Предлагаемая методология расчетов может иметь не только теоретическое значение, но и найти применение в практике работы налоговых органов, а также при разработке новых нормативно-методических документов.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Johnston Daniel, Johnston David. Fundamental Petroleum Fiscal Considerations. The Oxford Institute for Energy Studies; 2015. 14 p. URL: <https://www.oxfordenergy.org/wpcms/wp-content/uploads/2015/02/Fundamental-Petroleum-Fiscal-Considerations.pdf>
2. Lund D. State participation and taxation in Norwegian petroleum: Lessons for others? *Energy Strategy Reviews*. 2014;3(4):49–54. URL: [https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON\\_4925/h16/pensumliste/lund\\_esr\\_14.pdf](https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON_4925/h16/pensumliste/lund_esr_14.pdf)
3. Bjerkedal N., Johnsen T. The Petroleum Tax System Revisited. Petroleum Industry Regulation within Stable States. London: Routledge Revivals; 2017. 192 p. (157–175 pp).

4. Osmundsen P., Lovas K. Trends and Trade-Offs in Petroleum Tax Design International. *Journal of Global Energy Issues*. 2009;36(1):42–60.
5. Ripley P. The Oil and Gas Taxation Regime: A ‘Smash and Grab’ Approach? URL: <https://www.abdn.ac.uk/law/documents/Vol2July2011.pdf>
6. Джонсон Д. Анализ экономики геологоразведки, рисков и соглашений в международной нефтегазовой отрасли. Пер. с англ. М.: Олимп-бизнес; 2005. 451 с.
7. Бобылева А. З., Жаворонкова Е. Н., Львова О. А. Оценка моделей налогообложения нефтяного сектора в России и за рубежом. *Вестник Московского университета. Серия. 6: Экономика*. 2015;(5):22–45.
8. Выгон Г. В., Ежов С. С., Белова М. А., Колбикова Е. С., Пигарев Д. Ю. Нефтяная отрасль России: итоги и перспективы. Исследование. VYGON Consulting; 2016. 79 с. URL: <https://vygon.consulting/products/issue-598/>
9. Гончаренко Л. И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования. *Налоги и налогообложение*. 2010;(2):17–24.
10. Катышева Е. Г. Налогообложение финансовых результатов в сфере нефтедобычи: анализ вариантов внедрения. *Международный научно-исследовательский журнал*. 2016;46(4–1):32–34.
11. Кузнецов С. Надежды на НДС. Нефть и капитал (интернет-издание). 09.07.2020 г. URL: <https://oilcapital.ru/article/general/09-07-2020/nadezhdy-na-ndd>
12. Рошупкина В. В. Актуализация налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли: перспективы налога на добавленный доход. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(8):917–926. URL: <http://213.226.126.9/ia/2018/ia08/ia0818-917.pdf>
13. Ежов С. С. Инвестиции в ГРП — думать о будущем. *Нефть и капитал* (интернет-издание). 02.11.2020 г. URL: <https://oilcapital.ru/comment/sergey-ezhov/02-12-2020/sergey-ezhov-investitsii-v-grr-dumat-o-buduschem>
14. Зуев А. А. Введение налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья в Российской Федерации: путь длиной в двадцать лет. *Налоги и налогообложение*. 2019;(4)11–23. URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=29577](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29577)
15. Кондуков П., Хасанова Л. Что нам готовит НДС? Нефть и капитал (интернет-издание). 14.03.2018. URL: [https://oilcapital.ru/article/general/14-03-2018/chto-nam-gotovit-ndd?id=chto-nam-gotovit-ndd&published\\_date=14-03-2018&type=AnalyticItem](https://oilcapital.ru/article/general/14-03-2018/chto-nam-gotovit-ndd?id=chto-nam-gotovit-ndd&published_date=14-03-2018&type=AnalyticItem)
16. Зубарева В. Д., Саркисов А. С., Андреев А. Ф. Техничко-экономический анализ нефтегазовых проектов: эффективность и риски. М.: Издательский центр РГУ нефти и газа (НИУ) имени И. М. Губкина; 2018. 278 с.
17. Зубарева В. Д. Финансово-экономический анализ проектных решений в нефтегазовой промышленности. М.: Нефть и газ; 2005. 379 с.

## REFERENCES

1. Johnston D., Johnston D. Fundamental Petroleum Fiscal Considerations. The Oxford Institute for Energy Studies; 2015. 14 p. URL: <https://www.oxfordenergy.org/wpcms/wp-content/uploads/2015/02/Fundamental-Petroleum-Fiscal-Considerations.pdf>
2. Lund D. State participation and taxation in Norwegian petroleum: Lessons for others? *Energy Strategy Reviews*. 2014;3(4):49–54. URL: [https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON4925/h16/pensumliste/lund\\_esr\\_14.pdf](https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON4925/h16/pensumliste/lund_esr_14.pdf)
3. Bjerkedal N., Johnsen T. The Petroleum Tax System Revisited. Petroleum Industry Regulation within Stable States. London: Routledge Revivals; 2017. 192 p. (157–175 pp.).
4. Osmundsen P., Lovas K. Trends and Trade-Offs in Petroleum Tax Design International. *Journal of Global Energy Issues*. 2009;36(1):42–60.
5. Ripley P. The Oil and Gas Taxation Regime: A ‘Smash and Grab’ Approach? URL: <https://www.abdn.ac.uk/law/documents/Vol2July2011.pdf>
6. Johnson D. Analysis of exploration economics, risks and agreements in the international oil and gas industry. Transl. from Eng. Moscow: Olymp-business; 2005. 451 p. (In Russ.).
7. Bobyleva A. Z., Zhavoronkova E. N., Lvova O. A. Assessment of oil sector taxation models in Russia and abroad. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya. 6: Ekonomika = Bulletin of Moscow University. Series. 6: Economy*. 2015;(5):22–45. (In Russ.).

8. Vygon G.V., Ezhov S.S., Belova M.A., Kolbikova E.S., Pigarev D. Yu. Russian oil industry: Results and prospects. Study. VYGON Consulting: 2016. 79 p. URL: <https://vygon.consulting/products/issue-598/> (In Russ.).
9. Goncharenko L.I. To the question of the conceptual apparatus of tax administration. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation*. 2010;(2):17–24. (In Russ.).
10. Katysheva E. G. Taxation of financial results in the field of oil production: *Mezhdunarodnyj nauchno-issledovatel'skij zhurnal = Analysis of implementation options. International research journal*. 2016;46(4–1):32–34. (In Russ.).
11. Kuznetsov S. Hopes for NDD. Oil and capital (online edition). 07.09.2020. URL: <https://oilcapital.ru/article/general/09–07–2020/nadezhdy-na-ndd> (In Russ.).
12. Roshchupkina V.V. Updating taxation of profits in the oil and gas industry: Prospects for value added tax. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2018;21(8):917–926. URL: <http://213.226.126.9/ia/2018/ia08/ia0818–917.pdf>. (In Russ.).
13. Ezhov S.S. Investments in exploration — think about the future. *Neft' i kapital (internet-izdanie) = Oil and capital (online edition)*. November 2, 2020. URL: <https://oilcapital.ru/comment/sergey-ezhov/02–12–2020/sergey-ezhov-investitsii-v-grr-dumat-o-buduschem>. (In Russ.).
14. Zuev A.A. Introduction of a tax on additional income from hydrocarbon production in the Russian Federation: A twenty-year journey. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation* 2019;(4)11–23. URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=29577](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29577). (In Russ.).
15. Kondukov P., Khasanova L. What is the NDD preparing for us? *Neft' i kapital (internet-izdanie) = Oil and capital (online edition)*. 14.03.2018. URL: [https://oilcapital.ru/article/general/14–03–2018/chto-nam-gotovit-ndd?id=chto-nam-gotovit-ndd&published\\_date=14–03–2018&type=AnalyticItem](https://oilcapital.ru/article/general/14–03–2018/chto-nam-gotovit-ndd?id=chto-nam-gotovit-ndd&published_date=14–03–2018&type=AnalyticItem). (In Russ.).
16. Zubareva V.D., Sarkisov A.S., Andreev A.F. Feasibility study of oil and gas projects: Efficiency and risks. Moscow: Publishing Center of the Russian State University of Oil and Gas (NRU) named after I.M. Gubkin; 2018. 278 p. (In Russ.).
17. Zubareva V.D. Financial and economic analysis of design solutions in the oil and gas industry. Moscow: Oil and gas; 2005. 379 p. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Георгий Сергеевич Дьячков** — старший аналитик, научно-консалтинговая компания ООО «ЭКАП», Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-7513-4551>

[ecapcompany@mail.ru](mailto:ecapcompany@mail.ru)

### ABOUT THE AUTHOR

**Georgy S. Dyachkov** — Senior analyst, Research-consulting company ECAP LLC, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-7513-4551>

[ecapcompany@mail.ru](mailto:ecapcompany@mail.ru)

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 07.02.2022; после рецензирования 16.03.2022; принята к публикации 06.05.2022.*

*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 07.02.2022; revised on 16.03.2022 and accepted for publication on 06.05.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-52-63

УДК 657.471.1(045)

JEL M11, M4

## Управление затратами на проведение научных исследований промышленным предприятием

И.Е. Мизиковский

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

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам совершенствования существующих приемов и способов структурирования информационно-инструментального пространства принятия управленческих решений в сфере проведения научно-исследовательских работ (НИР) промышленными предприятиями собственными силами. Модель управления ресурсами, задействованными при этом, имеет сложный, амбивалентный характер, поскольку излишняя экономия может сыграть отрицательную роль в результатах исследований, однако в условиях эффективного менеджмента невозможно полное отсутствие контроля состояния затрат со стороны субъекта управления. Выход из данной неоднозначной ситуации видится в усилении верификации сведений, поступающих в систему обработки данных, а также в инкорпорировании в рассматриваемое информационно-инструментальное пространство средств управленческого учета, связанных с нормированием, сметным планированием (бюджетированием), количественной оценкой затрат и калькулированием себестоимости работ методом «директ-костинг». **Цель** исследования – разработка ИИП, отвечающего требованиям эффективного менеджмента, способного генерировать сведения, релевантные ситуативно ориентированным, системным и стратегическим видам решений. Теоретико-методологическую базу составляют процессный, системный и операционно ориентированный виды научных **методов**.

Подробно рассмотрены существующие подходы к аналитическому учету затрат, верификации первичной информации, планово-нормировочной и учетно-калькуляционной деятельности промышленных предприятий в сфере научно-исследовательских разработок.

Внедрение в управленческую практику предприятия информационно-инструментального пространства предлагаемой конфигурации позволит при проведении НИР значительно снизить издержки лиц, отвечающих за конечный бизнес-результат, на поиск и обработку данных, повысит достоверность информационного фонда и качество принимаемых решений, оптимизировать сметно-нормировочную и учетно-калькуляционную работу.

**Ключевые слова:** НИР; промышленное предприятие; учетно-калькуляционная работа; метод «директ-костинг»; сметы (бюджеты); себестоимость продукции; информационно-инструментальное пространство

**Для цитирования:** Мизиковский И.Е. Управление затратами на проведение научных исследований промышленным предприятием. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):52-63. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-9-3-52-63

## ORIGINAL PAPER

## Cost Management for Scientific Research by an Industrial Enterprise

I.E. Mizikovsky

Lobachevsky Nizhny Novgorod State University, Nizhny Novgorod, Russia

### ABSTRACT

The paper describes the issues of improving the existing methods and ways of structuring the information and instrumental space for making managerial decisions in scientific research (R&D) by industrial enterprises on their own. The model for managing the resources involved in this has a complex, ambivalent nature, since excessive savings can play a negative role in the results of research, however, in conditions of effective management, a complete absence of control over the state of costs by the subject of management is impossible. The way out of this ambiguous situation is seen in strengthening the verification of information entering the data processing system, as well as in incorporating into

© Мизиковский И.Е., 2022

the considered information and instrumental space management accounting tools related to rationing, budget planning (budgeting), quantifying costs and calculating the cost of work by the direct costing method. The study goal is to develop an IIP that meets effective management requirements, capable of generating information relevant to situation-oriented, systemic and strategic types of decisions. The theoretical and methodological base is made up of process, system and operation-oriented types of scientific methods. Existing approaches to analytical cost accounting, verification of primary information, planning, standardization and accounting activities of industrial enterprises in the field of research and development are considered in detail. The introduction of the information and instrumental space of the proposed configuration into the management practice of the enterprise will allow, when conducting research, to significantly reduce the costs of persons responsible for the final business result, for searching and processing data, increase the reliability of the information fund and the quality of decisions made, optimize the cost estimate and accounting work.

**Keywords:** R&D; industrial enterprise; accounting and calculation work; direct costing method; estimates (budgets); production cost; information and instrumental space

**For citation:** Mizikovskiy I.E. Cost management for scientific research by an industrial enterprise. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):52-63. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-52-63

## ВВЕДЕНИЕ

Оптимальное управление ресурсами хозяйствующего субъекта реального сектора экономики имманентно предполагает комплексную реализацию стратегий, обеспечивающих его долгосрочное и поступательное развитие на основе повышения рентабельности и конкурентоспособности, в том числе на мировом рынке, одним из важных инструментов которой являются НИР, структурно инкорпорированные в систему научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР) предприятия. Последние представляют собой «комплекс теоретических и (или) экспериментальных исследований, проводимых с целью получения обоснованных исходных данных, изыскания принципов и путей создания (модернизации) продукции»<sup>1</sup>.

Следует подчеркнуть, что ожидание мгновенного успеха научных исследований, проводимых силами самого субъекта хозяйствования едва ли оправдано. Как показывает опыт, их операционный цикл может составлять от трех до пяти лет и требовать значительные объемы ресурсов, но при этом результативность, возможно, окажется нулевой. Нередко попытки руководителей субъектов промышленных предприятий жестко лимитировать сроки и объемы расходования средств на выполнение НИР сводят к нулю многие усилия исследователей, затягивают выполнение и (или) снижают качество научного поиска. Вместе с тем «отпустить ситуацию», ослабить

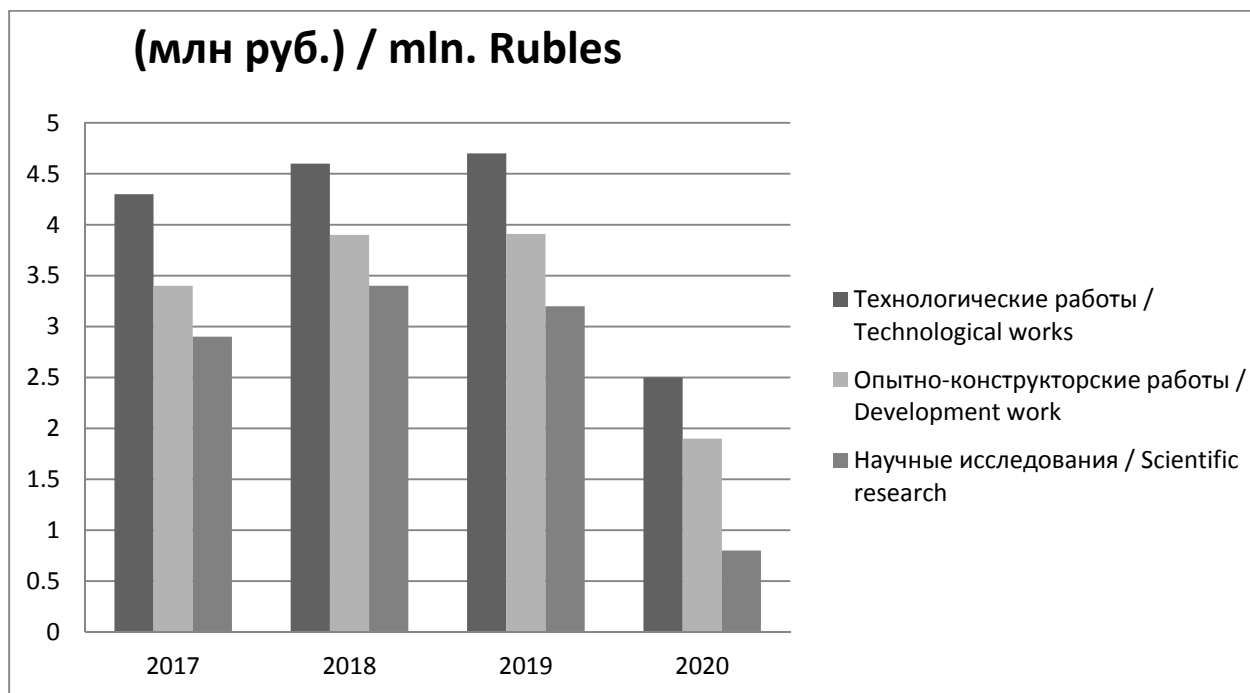
контроль в условиях эффективного менеджмента недопустимо по определению. Ныне амбивалентная специфика управления затратами на научные разработки требует гибких, ситуационно ориентированных, взвешенных подходов к принятию решений, нацеленных на планомерное, экономное и рациональное использование ресурсов, предполагающее стабильное получение запланированных экономических выгод.

Сбалансированная реализация сложно структурированных, многофункциональных моделей управления издержками НИР возможна в условиях оптимально сформированного информационно-инструментального пространства (ИИП), позволяющего снабдить лицо, принимающее решения (ЛПР), релевантными сведениями, как правило, в режиме реального времени. По мнению специалистов, создание и оптимальное функционирование ИИП целесообразно на основе методологических средств управленческого учета<sup>2</sup>[1–3], причем одним из важнейших принципов последнего является детализация сведений, необходимых для качественного информационного обеспечения ЛПР. Как показали исследования, проведенные на ряде промышленных предприятий Нижнего Новгорода, данные в аналитических регистрах учета НИОКТР не дифференцируются по видам работ (в разрезе научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических), что значительно снижает эффективность подготовки принятия управленческих решений.

<sup>1</sup> ГОСТ 15.101–98. Межгосударственный стандарт «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ». URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200003945> (дата обращения: 08.07.2021).

<sup>2</sup> Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по финансово-экономическим специальностям. М.: Магистр: Инфра-М; 2015. 445 с.





*Рис. / Fig.* Динамика затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, проводимых на предприятии ООО «XXXX» / Dynamics of costs for implementing research, development and technological work at «XXXX» LLC

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

По результатам анализа первичных документов, сформированных в период с 2018 по 2020 г., автору удалось зафиксировать динамику составляющих НИОКТР, проводимых в ООО «XXXX», соответствующем в контексте данного исследования, понятию «репрезентативной фирмы» (см. рисунок).

Представленная на рисунке информация позволяет сделать вывод, что доля затрат, приходящаяся в общем объеме НИОКТР на НИР, имеет хоть и не самый большой, но достаточно существенный уровень. К тому же заметим, что некоторая нестабильность динамики исследуемых затрат также делает актуальной реализацию гибких, ситуационно ориентированных подходов к управлению в условиях эффективного ИИП.

Анализ существующих материалов научных работ показал относительно низкую продуктивность верификации первичных сведений, приводящую к ряду ошибок входного потока обработки данных. К ним, к примеру, относится «попадание» в аналитические регистры учета сведений о затратах, не относящихся к НИР: таких, как расходы на совершенствование технологии и организацию различного вида процессов изготовления и повышения качества продукции, изменение дизайна изделий,

разработку средств экологической безопасности и т.п. Возвращаясь к проблеме излишне агрегированного представления в ИИП сведений о затратах на НИОКТР, подчеркнем, что при использовании модели дифференцированного отражения данных такие ошибки были бы более заметны и оперативно устранены.

Проведенное исследование свидетельствует о том, что практически на всех изучаемых предприятиях затраты на НИР не нормируются, а учитываются по факту выполнения хозяйственных операций, на что имеется достаточно прочный методологический фундамент [4]. Неприменение инструмента нормирования руководители и специалисты данных организаций мотивируют тем, что особенности НИР объективно требуют использования дополнительных ресурсов, иногда значительных по объему, во многих ситуациях априори приводящих к перерасходу установленных величин.

Однако, по нашему глубокому убеждению, полное неиспользование в практиках менеджмента базы нормированных затрат, пусть даже представленных в агрегированном виде, значительно снижает уровень контролируемости потребления средств, лишает процесс сметного планирования

(бюджетирования) важного источника информации. Отметим, что на всех рассматриваемых предприятиях сметы (бюджеты) затрат на проведение НИР составляются по принципу «от достигнутого», на основе отчетов о фактическом состоянии последних за прошлые календарные периоды с учетом экономических ожиданий и экспертных мнений, сформированных преимущественно на основе интуитивного видения проблемы. В ходе исследования установлено, что процесс списания расходов НИР на себестоимость продукции, где используются их результаты, осуществляется линейным способом, предполагающим «равномерное списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в течение установленного организацией срока» [4]. По мнению автора, данный подход имеет существенный недостаток, суть которого заключается в том, что, в отличие от способа списания исследуемых затрат, «исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг)» [4], он не позволяет измерить и представить «соотношение общей суммы расходов ... и всего предполагаемого объема продукции (работ услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы» [4].

Следует отметить, что номенклатура статей калькуляции себестоимости выполнения НИОКТР, и, следовательно, в их составе затрат на НИР, определена в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»<sup>3</sup>. Данный стандарт предусматривает отражение затрат в разрезе следующей калькуляционной номенклатуры:

- материально-производственные запасы и услуги сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- заработная плата и другие выплаты сотрудникам, непосредственно занятым при выполнении данных работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- стоимость оборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;

<sup>3</sup> Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» URL: <https://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 01.08.2021).

- содержание и эксплуатация научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;

- общехозяйственные расходы в случае, если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКТР.

Наполнение экономическим содержанием статей представленного документа достаточно детально определено в Типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции<sup>4</sup>.

Отметим, что в практиках исследуемых предприятий рассмотренная методологическая база в целом успешно применяется для калькулирования полной себестоимости НИОКТР. Вместе с тем на данных хозяйствующих субъектах формирование сокращенной себестоимости, в том числе на базе представленной номенклатуры, не производится, что, бесспорно, снижает качество ИИП принятия управленческих решений. Считаем, что этот пробел следует заполнить посредством применения метода управленческого учета «директ-костинг», который, по мнению большинства ученых — специалистов в области бухгалтерии, обеспечивает отнесение на себестоимость продукции прямых расходов стоимости ресурсов, непосредственно формирующих ценность продукта, что делает эту информацию важным подспорьем [5–17]: в частности, Л. Н. Отвагина отмечая универсальность и эффективность данного подхода, утверждает, что он «наиболее ценен в управленческом учете и дает информацию менеджеру для принятия различных управленческих решений» [6]; В. В. Горлов связывает использование метода «директ-костинг» с «возможностью выявления продукции с наивысшей рентабельностью отдельно по каждому центру затрат» [13]; И. Л. Носова подчеркивает, что рассматриваемый инструментарий позволяет «гибко и оперативно принимать решения», прежде всего путем использования сведений о поведении затрат в зависимости от динамики объемов производства [10]; А. Ю. Соколов рассматривает возможности

<sup>4</sup> Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОП-46). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/) (дата обращения: 02.08.2021).

его использования в качестве средства формирования «путей сокращения расходов», в том числе, посредством «перевода постоянных затрат в состав переменных» [11].

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Теоретико-методологическую базу исследования составляют процессный, системный, операционно-ориентированный научные методы. Процессный метод позволяет рассматривать затраты на НИР в качестве сложного, многоуровневого потока создания ценности в тесной взаимосвязи с получением экономических выгод от его реализации, структурированного из определенного набора технологических процессов и операций. Системный — предполагает исследование совокупности расходов на НИОКТР в качестве интегрированной системы, укрупненными структурными элементами которой являются виды выполняемых работ, что также требует идентификации и формализованного представления наиболее типичных производственно-хозяйственных процессов и входящих в них операций, образующих технологическую основу проведения НИР. Ситуационный предполагает нестандартное, «привязанное» к конкретному хозяйственному событию решение, операционно ориентированный же позволяет детализировать результаты применения всех перечисленных выше методов в аспектах, необходимых для углубленного изучения рассматриваемой предметной области.

В ходе исследования также комплексно применялись методики наблюдения, декомпозиции, сопоставления, статистического анализа и графической формализации, что дало возможность на основе обработки аккумулированных сведений определить количественные показатели динамики затрат на НИР, их соотношение с другими видами расходов на НИОКТР. Наконец, с помощью структурно-семантического анализа принятая номенклатура затрат была адаптирована к калькуляционным особенностям издержек на научные исследования.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Информационно-инструментальное пространство принятия решений по управлению затратами на НИР, как показывает исследование, предполагает использование аналитического регистра управленческого учета с адаптированным типовым калькуляционным перечнем НИОКТР применительно к расходам на научные исследования (см. *таблицу*).

Одной из важных особенностей номенклатуры НИР является разделение материальных затрат исходя из направлений их использования на две статьи: как объекта исследования или ресурса, обеспечивающего его проведение; необходимо отметить, что из обеих вычитаются возвратные отходы, представляющие собой «остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства научно-технической продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению»<sup>5</sup>.

В статьях «Заработная плата основного персонала» и «Отчисления на социальные нужды» учитывается оплата труда и соответствующие отчисления от нее «работников, непосредственно занятых при выполнении указанных работ»<sup>6</sup>, что позволяет, по мнению автора, относить оплату труда не только основного персонала, но и специалистов.

В статью «Прочие прямые затраты» следует отнести «затраты на подготовку специальной научно-технической информации, проведение патентных исследований, научно-технических конкурсов и экспертиз, на услуги всех видов связи, командировки работников по Российской Федерации и за рубежом в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации»<sup>7</sup>, а также прямые расходы, не вошедшие в предыдущие статьи. Совокупность представленных выше статей прямых расходов позволяет сформировать сокращенную себестоимость НИР методом «директ-костинг».

<sup>5</sup> Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОП-46). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/) (дата обращения: 02.08.2021).

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02». URL: <https://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 01.06.2021).

<sup>7</sup> Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОП-46). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/) (дата обращения: 02.08.2021).

Косвенные расходы на НИР в настоящее время на практике, как правило, структурируются статьями «Содержание и эксплуатация научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений», «Общехозяйственные расходы» и «Прочие производственные расходы». Между тем, в первую из перечисленных «целесообразно отнести затраты на: приобретение и изготовление специального оборудования, инструментов и оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований; на текущие и планово-предупредительные ремонты, техническое обслуживание и поддержание в рабочем состоянии научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений; амортизацию объектов основных средств и нематериальных активов; оплату труда с премиями и отчисления на социальные нужды вспомогательных рабочих, а также общехозяйственные и прочие производственные расходы, включающие косвенные, связанные с управлением и хозяйственным обеспечением НИР. Совокупность рассмотренных выше статей прямых и косвенных расходов образует производственную себестоимость проведения НИР.

В качестве калькуляционной единицы правильнее выбрать заказ на выполнение научно-исследовательских разработок, представляющий собой внутренний документ, сформированный в полном соответствии с техническим заданием (ТЗ), устанавливающим «требования к содержанию, объемам и срокам выполнения этих работ»<sup>8</sup>. Каждому заказу присваивается индивидуальный идентификатор (например, порядковый номер) и предусматривается его пролонгация. Охват операционным циклом НИР нескольких календарных периодов предусматривает, как правило, поэтапную приемку их результатов, которая «заключается в рассмотрении и оценке результатов выполненных работ, качества предъявленной отчетной научно-технической документации и других материалов по этапу в соответствии с требованиями технического задания..., а также в подтверждении результатов исследований проведением испытаний..., если это указано в ТЗ»<sup>9</sup>.

В действующем Положении по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02» указаны условия признания рассматриваемых затрат в качестве расходов, предполагающие, что «сумма расхода может быть определена и подтверждена; имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.); использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода); использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано»<sup>10</sup>. Там же сказано, что «признаются прочими расходами отчетного периода расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата».

По мнению автора, данные условия положения следует использовать в качестве ключевого набора критериев верификации первичных данных о рассматриваемых затратах, которые должны иметь документальное подтверждение и изначально соответствовать критерию полезности при проведении НИР, а их использование должно привести к получению экономических выгод. Не менее важными являются операции, предполагающие проверку правильности разграничения расходов по календарным периодам; арифметико-логический контроль параметров базы данных [валидность форматов представления сведений (символьные, числовые, дата и т.п.), длины их поля (количество знаков)]; пересчет, встречные проверки и т.п. Вместе с тем не требует доказательств необходимость визуальной-логической верификации лицом, обладающим высокопрофессиональными знаниями и интуицией в этой сфере. Только при прохождении данной многоуровневой проверки расходы следует списывать на себестоимость рассматриваемого вида работ.

По мнению автора, формирование и использование базы нормированных затрат на НИР (БНЗ НИР) является важным планово-контрольным инструментом потребления ресурсов в потоке создания

<sup>8</sup> Межгосударственный стандарт «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200003945> (дата обращения: 09.08.2021).

<sup>9</sup> Межгосударственный стандарт «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200003945> (дата обращения: 09.08.2021).

[cntd.ru/document/1200003945](https://base.garant.ru/12129182/) (дата обращения: 09.08.2021).

<sup>10</sup> Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02». URL: <https://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 01.07.2021).



Таблица

Ведомость учета затрат на проведение научно-исследовательских работ для предприятия ООО «XXXX» за период 01.11.2020–01.12.2020 гг., тыс. руб.

№ п/п	Наименование заказа на выполнение НИР	№ заказа	Запасы незавершенного производства на начало периода	Операционные расходы								Косвенные расходы			Запасы незавершенного производства на конец периода	Производственная себестоимость: графа 16 = графа 4 + графа 5 + графа 6 + графа 7 + графа 8 + графа 9 + графа 10 + графа 12 = графа 13 + графа 14 – графа 15
				Прямые расходы				Прочие производственные расходы				Общехозяйственные расходы	Прочие производственные расходы			
				5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
				Сырье, материалы, покупные комплектующие изделия используемые в качестве объектов исследований	Сырье, материалы, покупные комплектующие изделия используемые в ходе проведения исследования	Электроэнергия и топливо на технологические нужды	Зарплата плата основного персонала, задействованного в проведении исследований	Отчисления на социальные нужды	Прочие прямые расходы	Сокращенная себестоимость: графа 11 = графа 4 + графа 5 + графа 6 + графа 7 + графа 8 + графа 9 + графа 10 – графа 15	Содержание и эксплуатация научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений	Общехозяйственные расходы	Прочие производственные расходы			
1	Разработка, изготовление и испытание аппаратуры для испытания повышенным напряжением диэлектрических материалов	71	120,00	42,00	27,50	0,65	60,00	20,00	8,00	198,15	29,70	30,00	12,00	80,00	268,85	
2	Разработка, изготовление и испытание электрооборудования насосов для прокачки мощных растворов	49	12,00	11,00	4,00	0,12	30,00	10,00	5,00	151,12	36,80	25,18	3,00	11,00	126,10	
3	Разработка, изготовление и испытание измерителя параметров электрических сетей	24	37,00	18,00	7,00	0,70	120,00	40,00	9,00	188,70	20,10	31,33	17,00	43,00	257,13	
Итого:			169,00	71,00	38,50	1,47	210,00	70,00	21,00	537,97	86,60	86,51	32,00	134,00	652,08	

Источник: разработано автором.



Table

## Statement of accounting for the costs of conducting research for LLC «XXXX» (01.11.2020–01.12.2020), thous. Rubles

No.	Name of the research order	Order, No.	Inventory of work in progress at the beginning of the period		Operating expenses								Inventory of work in progress at the beginning of the period	Production cost: Count 16 = Count 4 + Count 5 + Count 6 + Count 7 + Count 8 + Count 9 + Count 10 + Count 12 = Count 13 + Count 14 – Count 15	
			4	5	Direct expenses				Indirect expenses						
				Raw materials, materials, purchased components and semi-finished products	Raw materials, materials, purchased components and semi-finished products used during the research	Electricity and fuel for technological needs	Salary of the main personnel involved in conducting research	Deductions for social needs	Other direct expenses	Reduced cost: Count 11 = Count 4 + Count 5 + Count 6 + Count 7 + Count 8 + Count 9 + Count 10 – Count 15	Maintenance and operation of research equipment, installations and facilities	General economic expenses	Other production expenses	15	16
1		3	120.00	42.00	27.50	0.65	60.00	20.00	8.00	198.15	29.70	30.00	12.00	80.00	268.85
2	Development, manufacture and testing of equipment for high-voltage testing of dielectric materials	71	12.00	11.00	4.00	0.12	30.00	10.00	5.00	151.12	36.80	25.18	3.00	11.00	126.10
3	Development, manufacture and testing of electrical equipment of pumps for pumping cleaning solutions	49	37.00	18.00	7.00	0.70	120.00	40.00	9.00	188.70	20.10	31.33	17.00	43.00	257.13
			Total:	71.00	38.50	1.47	210.00	70.00	21.00	537.97	86.60	86.51	32.00	134.00	652.08

Source: developed by the author.

любой ценности — основой рассматриваемого массива должны стать сводные нормы расходования их конкретного вида при проведении определенных направлений и процессов исследований<sup>11</sup>, и расчет должен быть проведен в стоимостном выражении на основе имеющейся технико-экономической проектной документации и опытно-статистических моделей потребления данного вида затрат в прошлых календарных периодах в аналогичных условиях, а также на основании опыта и профессиональных суждений специалистов в данной области.

Формируемая БНЗ НИР, безусловно, имеет гибкий характер, предполагает возможность внесения ситуационно ориентированной поправки, вызванной специфическими особенностями того или иного вида работ. В общем виде формула скорректированной сводной нормы  $N$  расходования вида ресурса  $r$  на  $i$ -е направление исследования и  $j$ -й процесс его реализации в планируемом календарном периоде  $t + 1$  примет следующий вид:

$$N(r)_i^{j,t+1} = K_a * N(r)_i^{j,t}, \quad (1)$$

где  $K_a$  — адаптирующий коэффициент;

$N(r)_i^{j,t}$  — текущая норма.

Пример использования адаптирующего коэффициента  $K_a$  следующий: в ходе подготовки выполнения заказа № 71 предприятием ООО «XXXX» было проведено технико-экономическое обоснование внесения изменения в сводную норму сырья, материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, услуг сторонних организаций, используемых в качестве объектов исследований в части полуфабрикатов в процессе разработки аппаратуры для испытания повышенным напряжением диэлектрических материалов. Применяя заранее рассчитанный и утвержденный руководством адаптирующий коэффициент  $K = 1,1$ , получим следующее выражение:  $31\,500$  руб./шт. +  $6400$  руб./шт. +  $2900 + 1540 (1,1 * 1400$  руб./шт.) руб./шт. =  $42\,340$  руб.

Другой пример: на рассматриваемом предприятии утвержденная сводная норма оплаты труда за разработку, изготовление и испытание продукции повышенным напряжением составляет  $165$  руб./час. ( $30$  руб./час. +  $70$  руб./час. +  $65$  руб./час. соответственно). Проведенный технико-экономический ана-

лиз показал существенное возрастание интенсивности труда при проведении испытаний, что делает целесообразным применение для данного процесса корректирующего коэффициента  $1,3$ :  $30$  руб./час. +  $70$  руб./час. +  $84,5 (1,3 * 65$  руб./час.) =  $184,5$  руб./час. В общем виде сметная (бюджетная) себестоимость  $C_t$   $i$ -го направления НИР, выполняемого в соответствии с заказом  $m$  в период  $t$ , представляет собой совокупность утвержденных сводных (текущих) норм расходования ресурсов  $N(r)_i^j$ , умноженных на количественный показатель объема их выполнения, формула (2):

$$C_{it} = \sum_{m=1}^M (N(r)_i^j * V_{it}^j), \quad (2)$$

где  $M$  — количество заказов на проведение  $i$  НИР в календарном периоде  $t$ .

Себестоимость  $C_t$  выполненных (или планируемых к выполнению) НИР в период  $t$  рассчитывается по формуле (3):

$$C_t = \sum_{d=1}^D C_{it}, \quad (3)$$

где  $D$  — количество заказов на проведение НИР в календарном периоде  $t$ .

Сформированные сметы (бюджеты) НИР имеют, как и сводные нормы, гибкий характер и по определению предполагают корректировки в течение бюджетного периода. Вполне очевидно, горизонт сметного планирования (бюджетирования) должен оставаться в пределах краткосрочного периода (не более одного года) с разбивкой по месяцам. Процессы формирования и исполнения смет (бюджетов) и сводных норм расходования ресурсов предприятием должны строго контролироваться, а выявляемые отклонения — применяться в качестве важного сегмента ИИП принятия решений, но это тема отдельного исследования.

Как уже отмечалось выше, списание себестоимости НИР на расходы по обычным видам деятельности целесообразно осуществлять пропорционально объему продукции, в которой используются полученные результаты научных исследований, начиная с «1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ...»<sup>12</sup>. Важным условием является

<sup>11</sup> Межгосударственный стандарт ГОСТ 14.322–83 «Нормирование расхода материалов. Основные положения» (утв. постановлением Госстандарта СССР от 09.02.1983 № 713). URL: <https://base.garant.ru/3924324/> (дата обращения: 06.08.2021).

<sup>12</sup> Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтер-

то, что «срок списания... определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских... работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет»<sup>15</sup>. Таким образом, ежемесячное списание суммы  $S_t^p$  расходов на НИР  $S_p$  пропорционально объему  $V$  продукции  $p$  в период  $t$  осуществимо по формуле (4):

$$S_t^p = V_t^p * \frac{S_p}{V_p}, \quad (4)$$

где  $V_p$  — планируемый (в пределах пяти лет) объем выпуска продукции  $p$ .

Допустим, предприятием ООО «XXXX» планируется в течение трех лет произвести 350 измерителей параметров электрических сетей, причем в первом месяце — 27 шт. При условии, что себестоимость научных исследований, результаты которых использованы в производстве изделий, равны 490 тыс. руб., списание расходов пропорционально планируемому объему первого месяца и составит: (490 тыс. руб. : 350 шт.) \* 27 = 37,8 тыс. руб.

## ВЫВОДЫ

Проведение эффективных научно-исследовательских работ — весомый фактор успеха развития промышленного предприятия, стабильности его финансового состояния и конкурентоспособ-

ности. Результативная практика производственного менеджмента исследуемых хозяйствующих субъектов предполагает создание информационно-инструментального пространства управления данными процессами в рамках интегрированной системы НИОКТР с применением инструментов управленческого учета. Обособленное ведение аналитических регистров затрат на НИР позволит в значительной степени повысить профессиональную осведомленность ЛПР в данной предметной области, снизить издержки времени на подготовку соответствующих видов внутрихозяйственной отчетности.

Особое место в структуризации ИИП принятия управленческих решений занимает качество используемых данных. Внедрение процедуры их многослойной, комплексной верификации позволит в значительной мере повысить достоверность инкорпорируемых в рассматриваемое информационное пространство сведений, гарантировать точность получаемых расчетных результатов и, как следствие, надежность информационного фонда в целом. Внедрение сводных норм и их использование в качестве источника сметного (бюджетного) планирования создаст условия для структуризации системы внутреннего мониторинга, принятия решений на основе выявленных отклонений, что является важной отличительной особенностью эффективного менеджмента. Повышение продуктивности учетно-калькуляционной работы путем оптимизации номенклатуры статей себестоимости, применение метода управленческого учета «директ-костинг» позволит не только упорядочить процессы экономических расчетов, но и усилить транспарентность ИИП, обеспечить возможность для принятия многовариантных, оптимальных решений. Дальнейшие исследования должны быть направлены на разработку подходов к цифровой трансформации учетно-калькуляционной работы, включая средства искусственного интеллекта и обработки больших данных.

скому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02». URL: <https://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 09.07.2021).

<sup>15</sup> Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02». URL: <https://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 09.07.2021).

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Вахрушева О.Б. Развитие учета затрат и результатов для построения сегментной отчетности. *Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права*. 2016;(1):70–77.
2. Хот Ф.Т., Климентенко А.С. Анализ поведения затрат в управленческом учете. *Экономический анализ: теория и практика*. 2007;84(3):39–47.
3. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии. Монография. Н. Новгород: Изд-во Нижегород. госун-та; 2005. 150 с.
4. Касьянова Г.Ю. Себестоимость продукции, работ и услуг: бухгалтерская и налоговая. М.: АБАК; 2017. 424 с.

5. Исправников С.А. НИОКР: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет: требования законодательства, формирование себестоимости, налоговые льготы: арбитражная практика, оформление документов. Касьянова Г.Ю., ред. М.: Аргумент; 2008. 195 с.
6. Отвагина Л.Н. Использование системы учета затрат «директ-костинг» в анализе прибыли. *Экономическая наука современной России*. 2007;37(2):167–175.
7. Иванова Ж.А. Организация учета затрат и результатов в системе директ-костинг. *Вестник Бурятского государственного университета*. 2011;(2):3–13.
8. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. М.: Финансы и статистика; 1993. 125 с.
9. Звягинцев В.В. Методы калькулирования затрат: абсорпшен-костинг и директ-костинг. *Планово-экономический отдел*. 2013;(13):35–41.
10. Носова И.Л. Сравнительный анализ методов Direct Costing и Absorption Costing для принятия управленческих решений. *Экономический анализ: теория и практика*. 2013;(29):17–24.
11. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов: методы распределения накладных расходов, формы внутренних отчетов, примеры сокращения накладных расходов на промышленном предприятии. М.: Финансы и статистика; 2011. 443 с.
12. Мизиковский И.Е. Инновационная модель распределения косвенных затрат промышленного предприятия. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: социальные науки*. 2015;(2–1):39–45.
13. Горлов В.В. Система управленческого учета «директ-костинг» в производственных фармацевтических организациях. *Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. 2012;(4):480–486.
14. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика; 2002. 950 с.
15. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Юнг М.С. Управленческий учет. Пер. с англ. М.: Вильямс; 2016. 880 с.
16. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс. Пер. с англ. М.: Аудит: ЮНИТИ; 1998. 224 с.
17. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. Пер. с англ. СПб.: Питер; 2007. 1008 с.

## REFERENCES

1. Vakhrusheva O.V. Development of cost-benefit accounting for segment reporting. *Vestnik Khabarovskogo gosudarstvennogo universiteta ekonomiki i prava = Bulletin of the Khabarovsk State University of Economics and Law*. 2016;(1):70–77. (In Russ.).
2. Hot F. T., Klimentenko A. S. Analysis of cost behavior in management accounting. *Economic analysis: Ekonomicheskij analiz: teoriya i praktika = Theory and practice*. 2007;84(3):39–47. (In Russ.).
3. Mizikovskiy I.E. Technology and organization of management accounting at the enterprise. Monograph. N. Novgorod: Nizhegorsk Publishing House of State University; 2005. 150 p. (In Russ.).
4. Kasyanova G. Yu. Cost of products, works and services: Accounting and tax. Moscow: АВАК; 2017. 424 p. (In Russ.).
5. Ispravnikov S.A. R&D: Legal regulation, accounting and tax accounting: Legal requirements, cost formation, tax benefits: Arbitration practice, paperwork. Ed. by Kasyanova G. Yu. Moscow: Argument; 2008. 195 p. (In Russ.).
6. Otvagina L.N. Using the cost accounting system “direct costing” in profit analysis. *Ekonomicheskaya nauka sovremennoj Rossii = Economic science of modern Russia*. 2007;37(2):167–175. (In Russ.).
7. Ivanova Zh.A. Organization of accounting for costs and results in the direct costing system. *Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the Buryat State University*. 2011;(2):3–13. (In Russ.).
8. Nikolaeva S.A. Features of cost accounting in market conditions: direct costing system. Theory and practice. Moscow: Finance and statistics; 1993. 125 p.
9. Zvyagintsev V.V. Costing methods: Absorption costing and direct costing. *Planovo-ekonomicheskij otdel = Planning and Economic Department*. 2013;(13):35–41. (In Russ.).
10. Nosova I.L. Comparative analysis of Direct Costing and Absorption Costing methods for making managerial decisions. *Ekonomicheskij analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: Theory and practice*. 2013;(29):17–24. (In Russ.).

11. Sokolov A. Yu. Management accounting of overhead costs: Methods of distribution of overhead costs, forms of internal reports, examples of reducing overhead costs in an industrial enterprise. Moscow: Finance and statistics; 2011. 443 p. (In Russ.).
12. Mizikovskiy I. E. An innovative model for the distribution of indirect costs of an industrial enterprise. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo. Seriya: sotsial'nye nauki. = Bulletin of the Nizhny Novgorod University named N. I. Lobachevsky. Series: Social sciences. Series: Social sciences.* 2015;(2-1):39-45. (In Russ.).
13. Gorlov V.V. Management accounting system "direct costing" in industrial pharmaceutical organizations. *Risk: resursy, informaciya, snabzhenie, konkurenciya = Risk: Resources, information, supply, competition* 2012;(4):480-486. (In Russ.).
14. Upchurch A. Management accounting: Principles and practice. Transl. from Eng. Moscow: Finance and statistics; 2002. 950 p. (In Russ.).
15. Atkinson E. A., Bunker R. D., Kaplan R. S., Jung M. S. Management Accounting. Transl. from Eng. Moscow: Williams; 2016. 880 p. (In Russ.).
16. Drury K. Cost accounting using the standard cost method. Transl. from Eng. Moscow: Audit: UNITI; 1998. 224 p. (In Russ.).
17. Horngren Ch., Foster J., Datar Sh. Management accounting. Transl. 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 РАЕН, Нижний Новгород, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>  
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 Nizhny Novgorod State University, Academician of the Russian Academy of Natural Sciences, Nizhny Novgorod, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>  
core090913@gmail.com

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.  
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 21.12.2021; после рецензирования 22.03.2022; принята к публикации 10.05.2022.*

*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 21.12.2021; revised on 22.03.2022 and accepted for publication on 10.05.2022.*

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



## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-64-77

УДК 657.47.011.1(045)

JEL M41

## Управленческий учет производственных затрат организации: российский опыт

И. П. Ковалева, М. С. Стрижак

Новороссийский филиал Финуниверситета, Новороссийск, Россия

## АННОТАЦИЯ

Статья посвящена российским особенностям управленческого учета производственных затрат на средних и малых предприятиях, который, будучи правильно организованным и функционирующим, предоставляет возможность использовать информацию для улучшения показателей организации. Его многовариантность, закрепленная в отечественных стандартах бухгалтерского учета, предполагает применение различных подходов к формированию затрат, в частности нормативного метода, который является **предметом** данного исследования. Исходя из результатов проделанной работы, в качестве оптимизационных мер для материалоемких производств предложено использовать материальные расходы в качестве базы для распределения косвенных затрат и расходов на вспомогательное производство вместо заработной платы основных рабочих. **Методология** базируется на системном и диалектическом подходе, наблюдении, систематизации, анализе, группировке, классификации и обобщении данных; а также на таких инструментах бухгалтерского учета, как калькулирование и двойная запись. Конкретный опыт управленческого учета затрат на примере предприятия по производству тротуарной плитки позволит развить практическую базу наработок по определению этапов калькулирования расходов и особенностей определения затрат основного и вспомогательного производства на основе фактов хозяйственной жизни. **Ключевые слова:** управленческий учет; нормативный метод; фактическая себестоимость; база распределения затрат; материальные затраты; фонд оплаты труда; основное и вспомогательное производство; прямые и косвенные расходы

**Для цитирования:** Ковалева И.П., Стрижак М.С. Управленческий учет производственных затрат организации: российский опыт. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):64-77. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-64-77

## ORIGINAL PAPER

## Management Accounting of the Organization's Production Costs: Russian Experience

I. P. Kovaleva, M. S. Strizhak

Financial University, Novorossiysk Branch, Russia

## ABSTRACT

The paper discusses the Russian features of management accounting of production costs in medium and small enterprises, which being properly organized and functioning, provide an opportunity to use information the performance improving of the organization. Its multi-variance, enshrined in domestic accounting standards, involves the use of various approaches to the formation of costs, in particular, the normative method, which is the subject of this study. Based on the results of the work, as an optimization measure for material-intensive industries, the authors propose to use material costs as a basis for distributing indirect costs and ones for auxiliary production instead of the major employees' wages. The methodology is based on a systematic and dialectical approach, observation, systematization, analysis, grouping, classification and generalization of data; as well as on such accounting tools as costing and double entry. The specific experience in management cost accounting using the example of an enterprise producing paving tiles will give an opportunity to develop a practical base of works out in determining the stages of costing and the features of the costs specifications of the main and auxiliary production based on the facts of economic life.

**Keywords:** management accounting; normative method; actual cost; cost distribution base; material costs; wage fund; main and auxiliary production; direct and indirect costs

**For citation:** Kovaleva I.P., Strizhak M.S. Management accounting of the organization's production costs: Russian experience. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):64-77. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-64-77

## ВВЕДЕНИЕ

Формирование фактической себестоимости — сложный многоступенчатый процесс принятия взвешенного управленческого решения, основанного на планировании и прогнозировании, который определяет учетную политику организации [1]. Теоретические концепции учета затрат широко освещены в российских и зарубежных источниках, чего нельзя сказать о практических аспектах этого вопроса, поскольку они определяются отраслевой спецификой функционирования [2]. Не следует забывать, что их развитие, позволяет внести коррективы и в теоретические наработки. Особенно это актуально с позиции взаимного обмена опытом в области калькулирования расходов и распределения косвенных затрат [3].

Управленческий учет — это система организации, сбора и агрегирования данных для менеджерского звена компании, которая является основным инструментом, характеризующим фактическое положение дел, и позволяет эффективно управлять и координировать ее деятельность [4]. В процессе осуществления хозяйственной деятельности и получении прибыли предприятие несет определенные затраты, которые в обязательном порядке учитываются по различным видам с целью проведения качественного анализа. Последний позволяет принять важные и правильные управленческие решения для оптимизации производства, реализации, содержания подразделения менеджмента и т. д. [5].

В ходе работы была изучена внутренняя бухгалтерская (финансовая и управленческая) отчетность ООО «Выбор-С» за 2021 г., а также информация нефинансового характера. В качестве дополни-

тельных источников информации рассматривались и обобщались труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов [1–6].

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Учет затрат на производство тротуарных плит в организации ведется нормативным методом, при котором по действующим стандартам составляется предварительная калькуляция статей затрат готовой продукции и учитываются отклонения [7]. ООО «Выбор-С» производит тротуарную плитку методом полусухого вибропрессования при помощи автоматизированной немецкой линии HESS, основные технические характеристики которой приведены в *табл. 1*.

Особенности управленческого учета в ней будут рассмотрены на примере производства двух видов продукции: 2.П.6 и 2.П.4. Идентификаторы представляют собой буквенно-цифровые группы, разделенные точками: первая цифра обозначает порядковый номер типоразмера, определяемый организацией самостоятельно; буква указывает на тип плитки (прямоугольная и др.); цифра в конце характеризует ее толщину в сантиметрах. Тротуарная плитка марки 2.П.6 имеет размеры 200×100×62 мм и массу 2,8 кг; 2.П.4 — соответственно 200×100×42 мм и 1,8 кг.

На первом этапе осуществляется калькулирование всех прямых затрат. При этом к первому их виду относят расходы, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов, социальные отчисления, износ основных фондов, используемых для производства. Полученные суммы дебетуются по счету 20 «Основное производство» [8].

Таблица 1 / Table 1

**Технические характеристики линии HESS для производства тротуарных плит /  
Technical characteristics of the HESS line for the paving tiles production**

Технические характеристики / Technical specifications	
Установленная мощность, кВт / Installed power, kW	40
Производительность / Efficiency	
Наименование изделия / Product name	В одну смену (11 часов) / One shift (11 hours)
Тротуарная плитка / Paving tiles	1600 м <sup>2</sup> / 1600 m <sup>2</sup>
Камень бетонный бортовой / Side concrete stone	4000 м / 4000 m
Строительный блок / Building block	2000 шт. / 2000 pcs.

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

Таблица 2 / Table 2

Количество сырья для 1 м<sup>2</sup> тротуарной плитки / The amount of raw materials for 1 m<sup>2</sup> of paving tiles

Марка тротуарной плитки / Brand of paving tiles	Цемент, т / Cement, ton	Песок, т / Sand, ton	Пластификатор, л / Plasticizer, liter	Вода, л / Water, liter
2.П.6	40	110	2,2	11,5
2.П.4	30	79	2	9,5

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

Таблица 3 / Table 3

## Материальные затраты основного производства, руб. / Material costs of the main production, rubles

Материальные затраты единицы продукции в основном производстве 2.П.6 / Material costs of a production unit in the main production 2.P.6				
Статьи затрат / Cost items	Единица измерения / Unit of measurement	Объем, м <sup>2</sup> / Volume, m <sup>2</sup>	Стоимость / Cost	Сумма, руб. / Amount, rub.
Сырье и основные материалы / Raw and basic materials	Руб. / Rub.			185,6
Цемент М-400Д0 / Cement М-400D 0	Т / Ton	0,04	3683	147,32
Песок Мкр2,5 / Sand Mkr2.5	Т / Ton	0,11	340	37,4
Вода / Water	Л / Liter	0,0115	65	0,7575
Пластификатор / Plasticizer	Л / Liter	0,0022	38	0,0836
Материальные затраты единицы продукции в основном производстве 2.П.4 / Material costs of a unit of production in the main production 2.P.4				
Сырье и основные материалы / Raw materials and basic materials	Руб. / Rub.			138,04
Цемент М-400Д0 / Cement М-400D0	Т / Ton	0,03	3683	110,49
Песок Мкр2,5 / Sand Mkr2.5	Т / Ton	0,079	340	26,86
Вода / Water	Л / Liter	0,0095	65	0,6175
Пластификатор / Plasticizer	Л / Liter	0,002	38	0,076

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

Таблица 4 / Table 4

## Расчет фонда оплаты труда при производстве тротуарных плит, руб. /

## Calculation of the wage fund for the paving tiles production, rubles

Вид продукции / Product type	Количество смен, шт. / Number of shifts, pcs.	Количество работников, чел. / Number of employees, people	Количество чел. / час. / Number of people/hours	Часовая ставка / Hourly rate	ФОТ / Wage fund	Страховые отчисления / Insurance deductions
Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6	15	8	1440	106,67	153 604	46 081,2
Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4	15	8	1440	106,67	153 604	46 081,2

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

Таблица 5 / Table 5

**Расчет амортизации основных средств при производстве тротуарных плит, руб. /  
Calculation of depreciation charges of fixed assets in the paving tiles production, rubles**

Наименование / Name	К-во шт. / Number of pcs.	Стоимость / Cost	Сумма, руб. / Amount, rub.	Амортизация / Depreciation				
				Норма, % / Standard, %		СПИ, лет / Useful life, years	Сумма, руб. / Amount, rub.	
				Год / Year	Месяц / Month		Год / Year	Месяц / Month
Линия HESS / HESS line	1	4 000 000	4 000 000	10	0,83	10	4 000 000	33 333
Формы / Forms	420	48 300	48 300	10	0,83	10	4 830	402
Производственное помещение / Production room	1	1 100 000	1 100 000	5	0,42	20	55 000	4 583
Итого / Total								38 318

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

Таблица 6 / Table 6

**Затраты на материальные ресурсы по содержанию автомобиля руб. /  
Material costs for the maintenance of the car, rub.**

Марка автомобиля / Car brand	Норма расхода на 100 км / Consumption rate per 100 km		Стоимость за литр (без НДС) / Cost per liter (without VAT)	Пробег в месяц, км / Mileage per month, km	Количество расхода, л / Amount of consumption, liter	Сумма, руб. / Amount, rub.
Европлатформа ГАЗель "Next" / Europlatform GAZelle "Next"	Дизельное топливо, л / Diesel fuel, liter	8,5	35,91	1368	116,28	4175
	Моторное Масло, л / Motor oil, liter	0,6	300	1368	8	2400

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

Для выпуска плитки размерами 200×100×60 и 200×100×42 необходимы цемент, песок, пластификатор и вода. При приготовлении смеси применяют цемент марки М-400Д0 и песок марки Мкр2,5 ценой соответственно 3683 и 340 руб./т. В табл. 2 представлено количество сырья, необходимое для производства 1 м<sup>2</sup> тротуарной плитки.

Из табл. 3 следует, что затраты на материалы, необходимые для производства 1 м<sup>2</sup> тротуарной плитки марки 2.П.6, составляют 185,6 руб., а для 2.П.4–138,04 руб. Организация производит в месяц 5000 м<sup>2</sup> продукции каждой марки, суммарные материальные затраты при этом составляют: по плитке 2.П.6: 185,6×5000 = 928 000 тыс. руб., по 2.П.4–690 200 тыс. руб.

В производстве двух видов плитки задействованы 16 рабочих, продолжительность одной смены – 11 часов, режим работы – 2 рабочих дня, 2 выходных. Их средняя почасовая ставка составляет 106,67 руб. Расходы на оплату труда распределяются между продукцией равномерным способом, широко используемым в российской практике (в том числе в молочной промышленности при использовании нормативного метода учета затрат) [9]. Расчет трудовых расходов по каждой марке продукции демонстрируется в табл. 4.

Для выпуска данной продукции используется оборудование (автоматизированная линия, формы для заливки) и производственное помещение. Цена автоматизированной линии равна 4 000 000 руб., одной формы для заливки – 115 руб.

Таблица 7 / Table 7

## Амортизационные отчисления по транспортному средству, руб. / Vehicle depreciation charge, rubles

Наименование / Name	Кол-во шт. / Number of pcs.	Сумма, руб. / Amount, rub.	Амортизация / Depreciation				
			Норма, % / Standard, %		СПИ, лет / Useful life, years	Сумма, руб. / Amount, rub.	
			Год / Year	Месяц / Month		Год / Year	Месяц / Month
Европлатформа ГАЗель "Next" / Europlatform GAZelle "Next"	1	1 414 000	12,5	1,04	8	176 750	14 729

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

Таблица 8 / Table 8

## Амортизационные отчисления по офисному помещению и инвентарю аппарата управления, руб. / Depreciation deductions for office premises and inventory of the management apparatus, rubles

Наименование / Name	Кол-во шт. / Number of pcs.	Сумма, руб. / Amount, rub.	Амортизация / Depreciation				
			Норма, % / Standard, %		СПИ, лет / Useful life, years	Сумма, руб. / Amount, rub.	
			Год / Year	Месяц / Month		Год / Year	Месяц / Month
Офис / Office	1	1 350 000	5	0,42	20	67 500	5 625
Инвентарь аппарата управления / Inventory of the control apparatus	1	112 490	20	1,67	5	22 498	1 874

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

Таблица 9 / Table 9

## Расходы вспомогательного производства при производстве тротуарной плитки, руб. / Write-off of auxiliary production costs in the paving tiles production, rubles

Объект калькулирования / Calculation object	Зарплата основных рабочих / Wages of the main employees		Затраты вспомогательного производства / Auxiliary production costs
	Сумма, руб. / Amount, rub.	Удельный вес, % / Specific gravity, %	
Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6	153 604	50	59 218,5
Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4	153 604	50	59 218,5
Всего затрат / Total	307 208	100	118 437

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

за шт. (420 шт. — 48 300 руб.). В результате первоначальная стоимость необходимого оборудования достигает 4 048 300 руб., а производственного помещения (принятая к учету) — 1 100 000 руб. В табл. 5 приведен расчет амортизации по используемым основным средствам, осуществ-

ленный с применением линейного метода [10]. Ее ежемесячное значение составляет 38 318 руб.

На втором этапе осуществляется калькулирование и распределение всех косвенных затрат, в том числе на технический осмотр, ремонт оборудования — 13 260 руб., командировочные расходы —



Таблица 10 / Table 10

**Общая сумма затрат вспомогательного производства, руб. /  
The total cost of ancillary production, rubles**

Факты хозяйственной жизни вспомогательного производства / Facts of the economic life of auxiliary production	Корреспондирующие счета / Corresponding accounts		Сумма, руб. / Amount, rub.
	Дебет / Debit	Кредит / Credit	
Амортизационные отчисления / Depreciation deductions	23	02	14 729
Материальные затраты по обслуживанию автомобиля / Material costs for car service	23	10	6 575
Страховые взносы / Insurance premiums	23	69	22 415
Оплата труда работников / Employees' salaries	23	70	74 718
Списана фактическая себестоимость работ и услуг на основное производство (Плитка 2.П.6) / The actual cost of work for the main production was written off (Tile 2.P.6)	20.1	23	59 218,5
Списана фактическая себестоимость работ на основное производство (Плитка 2.П.4) / The actual cost of work for the main production was written off (Tile 2.P.4)	20.2	23	59 218,5

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

Таблица 11 / Table 11

**Распределение косвенных расходов при производстве тротуарной плитки руб. /  
Distribution of indirect costs in the paving tiles production, rubles**

Объект калькулирования / Calculation object	Зарплата основных рабочих / Wages of the main workers		Общепроизводственные затраты / General production costs	Общехозяйственные затраты / General economic expenses
	Сумма, руб. / Amount, rub.	Удельный вес, % / Specific gravity, %		
Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6	153 604	50	24 415	141 252,5
Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4	153 604	50	24 415	141 252,5
Итого затрат / Total costs	307 208	100	48 830	282 505

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

16 390 руб., которые на предприятии учитываются на счетах 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Рассматриваемая организация работает в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета [11].

Материальные затраты вспомогательного производства определяются существенными расходами на техническое обслуживание автомобиля Европлатформа ГАЗель «Next»; их общая сумма — 6 575 руб. (табл. 6).

Амортизационные отчисления по транспортному средству Европлатформа ГАЗель «Next» представлены в табл. 7.

К трудовым затратам вспомогательного производства относится заработная плата водителей, грузчиков, слесарей. При этом ежемесячный фонд оплаты труда составляет 74 718 руб., страховые взносы — 22 415 руб. Общая сумма расходов вспомогательного производства, учитываемых на балансовом счете 23, равняется 118 437 тыс. руб.

Таблица 12 / Table 12

**Отражение в учете общепроизводственных и общехозяйственных затрат, руб. /  
Reflection in the accounting of general production and general business costs, rubles**

Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life	Корреспондирующие счета / Corresponding accounts		Сумма, руб. / Amount, rub.
	Дебет / Debit	Кредит / Credit	
<b>Общепроизводственные затраты, руб. / General production costs, rub</b>			
Стоимость использованных запчастей / Spare parts cost	25	10	3740
Стоимость ремонтных работ сторонних организаций / Service costs by third parties	25	60	10 360
Стоимость услуг сторонних организаций по управлению производством / The cost of third-party production management services	25	60	1892
Страховые взносы АУП / AMS insurance premiums	25	69	7578
Оплата труда АУП / Salaries of AMS	25	70	25260
Фактические затраты (Плитка 2.П.6) / Actual costs (Tile 2.P.6)	20.1	25	24 415
Фактические затраты (Плитка 2.П.4) / Actual costs (Tile 2.P.4)	20.2	25	24 415
<b>Общехозяйственные затраты, руб. / General business expenses, rubles</b>			
Амортизация основных средств / Depreciation of fixed assets	26	02	7499
Стоимость услуг связи / The cost of communication services	26	60	1360
Материальные затраты / Material costs	26	10	680
Стоимость услуг сторонних организаций по управлению производством / The cost of third-party production management services	26	60	2750
Страховые взносы АУП / AMS insurance premiums	26	69	62 357
Оплата труда АУП / Salaries of AMS	26	70	207 859
Фактические затраты (Плитка 2.П.6) / Actual costs (Tile 2.P.6)	20.1	26	141 252,5
Фактические затраты (Плитка 2.П.4) / Actual costs (Tile 2.P.4)	20.2	26	141 252,5

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

В общепроизводственные расходы при калькуляции были включены: заработная плата начальника цеха — 25 260 руб.; обязательные отчисления во внебюджетные фонды — 7578 руб.; затраты на электроэнергию общепроизводственного потребления — 1892 руб.; стоимость запасных частей — 3740 руб.;

затраты на ремонт помещения — 10 360 руб. Их общая сумма составила 48 830 руб.

К общехозяйственным расходам были отнесены: заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) — 207 859 тыс. руб.; обязательные отчисления во внебюджетные фонды

Таблица 13 / Table 13

**Коммерческие затраты по видам тротуарной плитки, руб. /  
Commercial costs by type of paving tiles, rubles**

Объект калькулирования / Calculation object	Зарплата основных рабочих / Wages of the main workers		Коммерческие затраты / Commercial costs
	Сумма, руб. / Amount, rub.	Удельный вес, % / Specific gravity, %	
Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6	153 604	50	49 197
Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4	153 604	50	49 197
Итого затрат / Total costs	307 208	100	98 394

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

Таблица 14 / Table 14

**Коммерческие затраты по фактам хозяйственной жизни, руб. /  
Commercial expenses on the facts of economic life, rubles**

Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life	Корреспондирующие счета / Corresponding accounts		Сумма, руб. / Amount, rub.
	Дебет / Debit	Кредит / Credit	
Страховые взносы / Insurance premiums	44	69	19 314
Оплата труда работников отдела сбыта / Salary of employees of the sales department	44	70	64 380
Расходы по рекламе / Advertising expenses	44	76	4 800
Расходы по поддержке сайта / Site support costs	44	76	9 900
Списание коммерческих расходов / Write-off of business expenses	90.2.1	44	49 197
Списание коммерческих расходов / Write-off of business expenses	90.2.2	44	49 197

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

АУП — 62 357 тыс. руб.; электроэнергия общего хозяйственного потребления — 2750 руб.; прочие общехозяйственные расходы — 2040 руб. (на канцелярию — 680 руб., на услуги связи — 1360 руб.).

Расчет суммы амортизации офисного помещения и инвентаря аппарата управления показан в табл. 8.

Общая сумма общехозяйственных расходов составила 282 505 тыс. руб.

Фактическое значение затрат вспомогательного производства компании в конце отчетного периода переносится на расходы основного производства пропорционально заработной плате основных производственных рабочих по каждому виду продукции. В табл. 9 представлено распределение затрат по фактам хозяйственной жизни, отражен-

ным в корреспонденции счетов: Дт 20.1 — Кт 23; Дт 20.2 — Кт 23.

Все затраты вспомогательного производства отображены в табл. 10.

Косвенные расходы, сформировавшиеся по дебету счетов 25 и 26, списываются в конце отчетного периода в дебет счета 20 с кредита этих счетов. В учетной политике предприятия отражен процесс списания косвенных затрат и определена база для их распределения, в качестве которой используется заработная плата рабочих основного производства (табл. 11).

Таблица 12 иллюстрирует распределение общепроизводственных и общехозяйственных затрат в соответствии с фактами хозяйственной жизни.

Третий этап расчетов позволяет определить фактическую производственную себестоимость

Таблица 15 / Table 15

**Отражение прямых затрат основного производства тротуарной плитки, руб. /  
Reflection of direct costs of the main production of paving tiles, rubles**

Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life	Корреспондирующие счета / Corresponding accounts		Сумма, руб. / Amount, rub.
	Дебет / Debit	Кредит / Credit	
Начисление амортизации по объекту основных средств основного производства плитки 2.П.6 / Depreciation accrued on the fixed assets of the main production of tiles 2.P.6	20.1	02	19 659
Начисление амортизации по объекту основных средств основного производства плитки 2.П.4 / Depreciation accrued on the fixed assets of the main production of tiles 2.P.4	20.2	02	19 659
Отпуск сырья и материалов в основное производство плитки 2.П.6 / Raw materials released to the main production of tiles 2.P.6	20.1	10	928 000
Отпуск сырья и материалов в основное производство плитки 2.П.4 / Raw materials released to the main production of tiles 2.P.4	20.2	10	690 200
Стоимость работ и услуг сторонних организаций для основного производства (Плитка 2.П.6) / The cost of works and services of third-party organizations for the main production (Tile 2.P.6)	20.1	60	6 630
Стоимость работ и услуг сторонних организаций для основного производства (Плитка 2.П.4) / The cost of works and services of third-party organizations for the main production (Tile 2.P.4)	20.2	60	6 630
Начисление страховых взносов по работникам основного производства (Плитка 2.П.6) / Accrued insurance premiums for employees of the main production (Tile 2.P.6)	20.1	69	46 081,2
Начисление страховых взносов по работникам основного производства (Плитка 2.П.4) / Accrued insurance premiums for employees of the main production (Tile 2.P.4)	20.2	69	46 081,2
Начисление зарплаты труда работникам основного производства (Плитка 2.П.6) / Compensation paid to employees of the main production (Tile 2.P.6)	20.1	70	153 604
Начисление зарплаты труда работникам основного производства (Плитка 2.П.4) / Compensation paid to employees of the main production (Tile 2.P.4)	20.2	70	153 604
Списание командировочных расходов (Плитка 2.П.6) / Writing off travel expenses (Tile 2.P.6)	20.1	71	8 195
Списание командировочных расходов (Плитка 2.П.4) / Writing off travel expenses (Tile 2.P.4)	20.2	71	8 195
Всего прямые затраты, в том числе: / Total direct costs, including:			2 086 538
Прямые затраты производства тротуарной плитки 2.П.6 / Direct costs of production of paving tiles 2.P.6			1 162 169
Прямые затраты производства тротуарной плитки 2.П.4 / Direct costs of production of paving tiles 2.P.4			924 369

Окончание таблицы 15 / Table 15 (continued)

Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life	Корреспондирующие счета / Corresponding accounts		Сумма, руб. / Amount, rub.
	Дебет / Debit	Кредит / Credit	
Списание фактической себестоимости работ и услуг вспомогательного производства на основное производство (Плитка 2.П.6) / The actual cost of works and services of auxiliary production was written off to the main production (Tile 2.P.6)	20.1	23	59 218,5
Списание фактической себестоимости работ и услуг вспомогательного производства на основное производство (Плитка 2.П.4) / The actual cost of works and services of auxiliary production was written off to the main production (Tile 2.P.4)	20.2	23	59 218,5
Списание фактических общепроизводственных затрат (Плитка 2.П.6) / Writing off actual overhead costs (Tile 2.P.6)	20.1	25	24 415
Списание фактических общепроизводственных затрат (Плитка 2.П.4) / Writing off actual overhead costs (Tile 2.P.4)	20.2	25	24 415
Списание фактических общехозяйственных затрат (Плитка 2.П.6) / Actual general business expenses written off (Tile 2.P.6)	20.1	26	141 252
Списание фактических общехозяйственных затрат (Плитка 2.П.4) / Writing off actual general business expenses (Tile 2.P.4)	20.2	26	141 252
Списание фактической себестоимости основного производства (Плитка 2.П.6) / The actual cost of the main production was written off (Tile 2.P.6)	43.1	20	1 387 055
Списание фактической себестоимости основного производства (Плитка 2.П.4) / The actual cost of the main production was written off (Tile 2.P.4)	43.2	20	1 149 255

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

выпущенной продукции. При этом расходы собираются на счете 20, и к ним относятся: заработная плата сотрудников отдела сбыта — 64 380 руб.; отчисления во внебюджетные фонды — 19 314 руб.; затраты на рекламу и поддержание сайта предприятия — 14 700 руб. В соответствии с учетной политикой компании базой для распределения этих коммерческих затрат является заработная плата основных производственных рабочих (табл. 13).

Таблица 14 показывает соотношение коммерческих затрат с фактами хозяйственной жизни.

В табл. 15 представлены прямые затраты основного производства.

В табл. 16 отражены затраты за отчетный месяц по предприятию в разрезе двух типов продукции, и приведен расчет фактической производственной себестоимости.

В результате сделанных расчетов фактическая себестоимость тротуарной плитки марки 2.П.6 составила 1 436 252 тыс. руб., а тротуарной плитки марки 2.П.4 — 1 198 452 тыс. руб.

## ВЫВОДЫ

По результатам проведенного исследования на примере организации по производству тротуарной плитки определен алгоритм управленческого учета затрат. В целом учетные процедуры в ком-



Таблица 16 / Table 16

Расчет фактической производственной себестоимости тротуарной плитки, руб. /  
Calculation of the actual production cost of paving tiles, rubles

Наименование затрат / Name of costs	Сумма затрат, руб. / Costs amount, rub.	
	Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6	Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4
Объем выпуска / Release volume	5000	5000
Отпуск материалы: / Released materials:		
На изготовление продукции / For product manufacturing	928 000	6 902 00
На нужды вспомогательного производства / For the needs of auxiliary production	3287,5	3287,5
На общепроизводственные нужды / For general production needs	1870	1870
На общехозяйственные нужды / For general needs	340	340
Начислена оплата труда: / Salary paid:		
Производственным рабочим / Production workers	153 604	153 604
Работникам вспомогательного производства / Auxiliary production workers	37 359	37 359
Персоналу управления производством / Production management staff	12 630	12 630
Административно-управленческому персоналу / Administrative and management personnel	103 929,5	103 929,5
Начисление страховых взносов по заработной плате: / Wage insurance premiums accrued:		
Производственным рабочим / Production workers	46 081,2	46 081,2
Работникам вспомогательного производства / Auxiliary production workers	11 207,7	11 207,7
Персоналу управления производством / Production management staff	3789	3789
Административно-управленческому персоналу / Administrative and management personnel	31 178,85	31 178,85
Начислена амортизация основных средств: / Depreciation of fixed assets accrued:		
Основного производства / Main production	19 659	19 659
Вспомогательного производства / Auxiliary production	73 64,5	73 54,5
Общехозяйственного назначения / General purpose	3749,5	3749,5
Прочие расходы основного производства / Other expenses of the main production	14 825	14 825
Всего прямых затрат основного производства / Total direct costs of main production	2 086 538	
В том числе по видам / Including by type	1 162 169	924 369

Окончание таблицы 16 / Table 16 (continued)

Наименование затрат / Name of costs	Сумма затрат, руб. / Costs amount, rub.	
	Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6	Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4
Всего затрат вспомогательного производства / Dtotal costs of ancillary production	1 184 37	
В том числе по видам / Including by type	59 218,5	59 218,5
Всего общепроизводственных расходов / Total overhead costs	48 830	
В том числе по видам / Including by type	24 415	24 415
Всего общехозяйственных расходов / Total general expenses	282 505	
В том числе по видам / Including by type	141 252,5	141 252,5
Всего фактическая производственная себестоимость / Total actual production cost	2 511 895	
В том числе по видам / Including by type	1 387 055	1 149 255
Коммерческие расходы / Selling expenses	49 197	49 197
Полная себестоимость / Full cost	2 634 704	
В том числе по видам / Including by type	1 436 252	1 198 452

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

пани соответствуют практике, применяемой на российских производственных предприятиях, и нормативно-правовой базе, регламентирующей соответствующую методологию калькулирования.

Процесс вычисления фактической себестоимости достаточно сложный, многоступенчатый и трудоемкий. Все процедуры управленческого учета можно сгруппировать в три этапа: на первом и втором осуществляется расчет всех прямых и косвенных затрат; на третьем при помощи метода нормативного учета определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции. Косвенные затраты распределяются пропорционально заработной плате рабочих основного производства. Предприятие ведет отдельный учет производственных затрат по всем видам продукции в целях оптимизации трудоемкости данного вида работ,

Выпуск тротуарной плитки — это материалоемкое производство, уровень материальных затрат в структуре себестоимости достигает 80%. Управле-

ние издержками — первый и основной этап системы мер финансового оздоровления любой организации [12], поэтому для повышения эффективности финансового результата компании ООО «Выбор-С» можно порекомендовать изменить базу для распределения косвенных затрат, т.е. разносить их пропорционально материальным затратам, а не заработной плате основных производственных рабочих.

Сформулированная рекомендация не снижает практическую значимость проведенного исследования, поскольку используемая методология определения фактической себестоимости в рассматриваемой компании в полной мере отражает российский управленческий учет; грамотное применение его возможностей окажет значительную помощь в выработке руководящих решений в разрезе разных сфер деятельности организации [13], а также его особенности, позволяя их структурировать и детализировать на производственных предприятиях.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ольховая Г.В. Управление затратами: проблемы соотношения с управленческим учетом и учетом затрат. *Ученые записки крымского инженерно-педагогического университета*. 2018;4(62):137–143.
2. Вовчик Н.Л. Організація обліку витрат в системі управління безпечністю молочних продуктів. *Економіка і Фінанси (на українському)*. 2019;(5):20–30.
3. Каменец Н.В. Особенности учета накладных затрат в системе управленческого учета. *Перспективы науки*. 2018;4(103):151–153.
4. Алиева А.М. Развитие учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в системе управленческого учета экономических субъектов. *Аллея науки*. 2020;5(44):126–130.
5. Езерская Т.А., Матвейчик С.Н. Вопросы совершенствования учета затрат на основе внедрения системы управленческого учета. *Потребительская кооперация*. 2012;1(36):58–62.
6. Kapustina I. V., Kirillova T. V., Ilyina O. V., Razzhivin O. A., Smelov P. A. Features of economic costs of trading enterprise: Theory and practice. *International Journal of Applied Business and Economic Research*. 2017;15(11):1–10.
7. Литвинова Д.С. Особенности учета затрат промышленных производств. *Новая наука: стратегии и векторы развития*. 2016;118(3):139–141.
8. Моисеева А.Д. Классификация и учет затрат в целях управленческого учета. Теория и практика бухгалтерского учета и налогообложения. Сборник. Тамбов: Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина; 2016:157–165.
9. Шабалина А.А. Методы учета затрат, особенности применения учета затрат в молочной отрасли. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018;(3):148–152.
10. Ковалева И.П., Соломаха О.А. Основные средства: актуальные тенденции оценки состояния и эффективности использования. Наука и инновации в современных условиях. Сборник статей по итогам научно-практической конференции. Новороссийск: Новороссийский филиал Финуниверситета; 2018:152–157.
11. Ковалева И.П., Анашкин В.Н. Актуальные аспекты бюджетирования в организации: российский опыт. Приоритетные направления развития экономики страны в условиях глобализации: теория и практика. Сборник материалов по итогам конференции. М.: Знание-М; 2021:170–174.
12. Ковалева И.П., Стрижак М.С., Баженова С.А. Механизм процесса разработки решений в предпринимательских структурах: условия финансовой нестабильности. Монография. Краснодар: Академия знаний; 2021. 138 с.
13. Мастеров А.И. Управленческий учет и анализ ассортиментной и ценовой политики как инструмент повышения эффективности деятельности организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;9(351):27–39.

## REFERENCES

1. Olkhovaya G. V. Cost management: Problems of correlation with management accounting and cost accounting. *Scientific notes of the Crimean Engineering and Pedagogical University = Uchenye zapiski krymskogo inzhenerno-pedagogicheskogo universiteta*. 2018;4(62):137–143. (In Russ.).
2. Vovchik N. L. Organization of cost accounting in the dairy product safety management system. *Economics and Finance (Ukraine) = Ekonomika i Finansy (Ukraina)*. 2019;(5):20–30. (In Ukr.).
3. Kamenets N. V. Features of accounting for overhead costs in the management accounting system. *Perspectives of science = Perspektivy nauki*. 2018;4(103):151–153. (In Russ.).
4. Alieva A. M. Development of cost accounting and calculation of production costs in the system of management accounting of economic entities. *Alley of Science = Alleya nauki*. 2020;5(44):126–130. (In Russ.).
5. Ezerskaya T. A., Matveychik S. N. Issues of improving cost accounting based on the introduction of a management accounting system. *Consumer cooperation = Potrebitel'skaya kooperaciya*. 2012;1(36):58–62. (In Russ.).
6. Kapustina I. V., Kirillova T. V., Ilyina O. V., Razzhivin O. A., Smelov P. A. Features of economic costs of trading enterprise: Theory and practice. *International Journal of Applied Business and Economic Research*. 2017;15(11):1–10.

7. Litvinova D.S. Features of cost accounting for industrial production. *New science: Strategies and vectors of development = Novaya nauka: strategii i vektory razvitiya*. 2016;118(3):139–141. (In Russ.).
8. Moiseeva A.D. Classification and cost accounting for management accounting purposes. Theory and practice of accounting and taxation. Collection. Tambov: Tambov State University. G.R. Derzhavin; 2016:157–165. (In Russ.).
9. Shabalina A.A. Methods of cost accounting, features of the application of cost accounting in the dairy industry. *Economics and business: Theory and practice = Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. 2018;(3):148–152. (In Russ.).
10. Kovaleva I.P., Solomakha O.A. Fixed assets: Current trends in assessing the state and efficiency of use. Science and innovation in modern conditions. Collection of articles following the results of the scientific-practical conference. Novorossiysk: Novorossiysk branch of the Financial University; 2018:152–157. (In Russ.).
11. Kovaleva I.P., Anashkin V.N. Actual aspects of budgeting in the organization: Russian experience. Priority directions for the development of the country's economy in the context of globalization: theory and practice. Collection of materials on the results of the conference. Moscow: Knowledge-M; 2021:170–174. (In Russ.).
12. Kovaleva I.P., Strizhak M.S., Bazhenova S.A. Mechanism of the decision-making process in business structures: Conditions of financial instability. Monograph. Krasnodar: Academy of Knowledge; 2021. 138 p. (In Russ.).
13. Masterov A.I. Management accounting and analysis of assortment and pricing policy as a tool to improve the efficiency of the organization. *International accounting = Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 2015;9(351):27–39. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Ирина Петровна Ковалева** — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финуниверситета, Новороссийск, Россия

<http://orcid.org/0000-0003-4192-9476>

[ipkovaleva@fa.ru](mailto:ipkovaleva@fa.ru)

**Марина Сергеевна Стрижак** — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финуниверситета, Новороссийск, Россия

<http://orcid.org/0000-0003-4132-0476>

[msstrizhak@fa.ru](mailto:msstrizhak@fa.ru)

### ABOUT THE AUTHORS

**Irina P. Kovaleva** — Cand. Sci. (Econ), Associate Professor of the Economics, Finance and Management Department, Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-4192-9476>

[ipkovaleva@fa.ru](mailto:ipkovaleva@fa.ru)

**Marina S. Strizhak** — Cand. Sci. (Econ), Associate Professor of the Economics, Finance and Management Department, Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-4132-0476>

[msstrizhak@fa.ru](mailto:msstrizhak@fa.ru)

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 01.02.2022; после рецензирования 21.03.2022; принята к публикации 18.05.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 01.02.2022; revised on 21.03.2022 and accepted for publication on 18.05.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84  
УДК 657.633.5(045)  
JEL M42

## Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю

М.В. Егоров<sup>а</sup>, Д.М. Пименов<sup>б</sup>, А.Е. Суглобов<sup>с</sup>, Т.Ю. Демина<sup>д</sup>

<sup>а</sup> госкорпорация «Росатом», Москва, Россия; <sup>б</sup> АО «Атомредметзолото», Москва, Россия;  
<sup>с,д</sup> Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Действующими ныне профессиональными стандартами «Внутренний аудитор» и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)», утвержденными Министерством труда и социальной защиты Российской Федерации, закреплена необходимость наличия у представителей соответствующих профессий навыков всестороннего применения аналитических инструментов в соответствии с направлениями их профессиональной деятельности. Между тем, как в вышеназванных документах, так и в научной литературе предложения по составу, комплексному использованию этих средств, а также по формам их практического применения до конца не раскрыты. **Задачей** данной статьи является изучение практического применения существующего инструментария, а также выработка рекомендаций по более эффективному его использованию специалистами сферы внутреннего аудита и внутреннего контроля корпораций и крупных холдинговых структур. Материалы, представленные ниже, фактически являются пошаговой инструкцией по практическому применению аналитических инструментов в соответствующих направлениях деятельности и будут интересны как практикующим специалистам, так и обучающимся по соответствующим направлениям. **Ключевые слова:** аналитические инструменты; экономический анализ; внутренний аудитор; специалист по внутреннему контролю; проверочные мероприятия

**Для цитирования:** Егоров М.В., Пименов Д.М., Суглобов А.Е., Демина Т.Ю. Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):78-84. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84

## ORIGINAL PAPER

## Analytical Tools as a Base of the Effective Work of Internal Auditors and Internal Control Specialists

M.V. Egorov<sup>a</sup>, D.M. Pimenov<sup>b</sup>, A.E. Suglobov<sup>c</sup>, T.V. Demina<sup>d</sup>

<sup>a</sup>Atomic Energy Corporation "Rosatom", Moscow, Russia; <sup>b</sup>ARMZ Uranium Holding Co., Moscow, Russia;  
<sup>c,d</sup>Financial University Moscow, Russia

### ABSTRACT

The need for representatives of the relevant professions to have the skills and comprehensively apply analytical tools under the areas of their professional activities has been established by the current professional standards "Internal Auditor" and "Internal Control Specialist (Internal Controller)", approved by the Ministry of Labor and Social Protection of the Russian Federation. Meanwhile, both in the above documents and in the scientific literature, proposals on the composition, integrated use of these tools, as well as on the forms of their practical application, are not fully disclosed. The study's goal is the practical application of the existing tools, as well as to develop recommendations for its more efficient use by specialists of internal audit and internal control of corporations and large holding structures. The authors presented the data which consisted step-by-step instructions for the practical application of analytical tools in the relevant areas of activity and would be of interest to both practitioners and students in the relevant areas.

**Keywords:** analytical tools; economic analysis; internal control specialist; internal auditor; verification activities

**For citation:** Egorov M.V., Pimenov D.M., Suglobov A.E., Demina T.V. Analytical tools as a base of the effective work of internal auditors and internal control specialists. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):78-84. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84

© Егоров М.В., Пименов Д.М., Суглобов А.Е., Демина Т.Ю., 2022



## ВВЕДЕНИЕ

В 2015 г. приказами Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации были утверждены профессиональные стандарты «Внутренний аудитор»<sup>1</sup> и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)»<sup>2</sup>, описывающие соответствующий трудовой функционал, а также необходимые для его исполнения знания и навыки, при описании которых значительный акцент сделан на умение применять инструменты анализа. Так, внутренние аудиторы и специалисты по внутреннему контролю должны быть способны:

- «обобщать и анализировать собранную информацию»<sup>3</sup>;
- «проводить экспресс-анализ и комплексный анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности»<sup>4</sup>;
- «выполнять аналитические процедуры (анализ финансовых и нефинансовых коэффициентов, статистический анализ, сравнение фактических и плановых показателей, тренд-анализ)»<sup>5</sup>.

В опубликованных научных источниках информации о самих аналитических инструментах и навыках в целом достаточно много [1–10]; вместе с тем, в них, равно как и в самих стандартах, отсутствует детализация механизмов их практической реализации (как по составу, так и области непосредственного применения). Восполняя этот пробел, авторский коллектив рассмотрел пути решения наиболее острых актуальных проблем, с которыми сталкиваются внутренние аудиторы и специалисты по внутреннему контролю, реализуя свою деятельность в корпорациях и крупных холдинговых структурах.

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Начиная исследование поставленной задачи, рассмотрим, чем обусловлено значение отмеченных выше навыков для соответствующих специалистов, далее определим, как их можно реализовать на практике. Для этого сначала обратимся к толкованию слова «анализ». Так, согласно знаменитому словарю С. И. Ожегова анализ — это «исследования путем рассмотрения отдельных сторон, свойств, составных частей чего-либо»<sup>6</sup>. Представить себе деятельность внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю без этого достаточно сложно. Именно исследование составных частей и свойств процессов и явлений позволяет сформировать мотивированное и объективное мнение о надежности и эффективности функционирования систем внутреннего контроля и корпоративного управления и управления рисками. Также это позволяет специалистам соответствующих профессий сформировать собственное представление о рисках исследуемого процесса. Своевременно их выявить оценить и предупредить.

Остановимся подробнее на значении навыков выполнения аналитических процедур, проведения экспресс- и комплексного анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно международному стандарту аудита 520 «Аналитические процедуры» таковые являются «оценкой финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными»<sup>7</sup>. Они также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, не противоречащих прочим имеющимся данным или существенно расходящихся с ожидаемыми показателями. То есть с учетом отмеченного выше, от внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю фактически требуется уметь применять стандартные приемы экономического анализа на базе финансовой отчетности, в числе которых:

<sup>1</sup> Приказ Минтруда России от 24.06.2015 № 398н «Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор». URL: <https://base.garant.ru/71150478/> (дата обращения: 03.03.2022).

<sup>2</sup> Приказ Минтруда России от 22.04.2015 № 236н «Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;frame=1;n=179624;req=doc#3q9656T8eaPV60Hw>. (дата обращения: 03.03.2022).

<sup>3</sup> Там же (дата обращения: 03.03.2022).

<sup>4</sup> Там же (дата обращения: 03.03.2022).

<sup>5</sup> Приказ Минтруда России от 24.06.2015 № 398н «Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор». URL: <https://base.garant.ru/71150478/> (дата обращения: 03.03.2022).

<sup>6</sup> С. И. Ожегов Толковый словарь русского языка: 72 500 слов и 7500 фразеологических выражений. М.: Азъ; 1994. 1376 с.

<sup>7</sup> Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры». Приложение № 20 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 09.01.2019 № 2н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_317269/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317269/) (дата обращения: 03.03.2022).

- чтение отчетности и анализа абсолютных показателей (знание содержания каждой статьи отчетности, ее роли в деятельности предприятия и связи с другими статьями);
- горизонтальный (динамический) анализ (изучение изменения показателей во времени);
- вертикальный (структурный) анализ (определение доли составляющих в общей величине);
- структурно-динамический анализ (изучение изменения структуры во времени);
- трендовый анализ (определение основной линии развития показателя);
- коэффициентный анализ (определение соотношения разных показателей)<sup>8</sup>.

Также они должны обладать навыками проведения факторного анализа (измерения влияния отдельного фактора на результат<sup>9</sup>).

При этом важно понимать, что перед представителями рассматриваемых профессий не стоит задача осуществления анализа в рамках реализации в организации функций управления (экономический анализ является ключевой функцией управления, обеспечивающей эффективность хозяйственной деятельности через определение оптимальных управленческих решений и последующий контроль их реализации<sup>10</sup>). Приемы экономического анализа — это инструменты решения задач в рамках их профессиональных функций. Если говорить о специалистах по внутреннему контролю, то к таковым относятся поддержка органов управления экономического субъекта через своевременное выявление рисков и реагирования на них, повышение эффективности систем управления и обеспечение достоверности и своевременности формирования его отчетности.

При исполнении обязанностей внутренними аудиторами такими функциями являются: проведение независимых внутренних проверок и консультаций по вопросам надежности и эффективности функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления, операционной деятельности и информационных систем организации.

Реализация всех названных функциональных задач посредством проверочных мероприятий

не может обойтись без этапа предварительного планирования. При этом вопрос планирования стоит как в отношении каждого конкретного проверочного мероприятия («Какие части и аспекты деятельности объекта проверки требуют внимания в первую очередь?»), так и в масштабах деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю в целом («какие проверочные мероприятия и в отношении каких объектов проверки необходимо провести в первую очередь?»). Использование приемов экономического анализа позволяет получить основу для принятия соответствующих решений и сформировать риск-ориентированные планы деятельности и программы проверочных мероприятий, что особенно значимо в текущих условиях. Так, проведение структурно-динамического анализа активов и источников их формирования, а также финансовых результатов объекта проверки позволяет ответить на следующие вопросы:

- какие активы и пассивы характерны для объекта проверки?;
- где произошли наиболее существенные изменения?

Добавив к этому рассмотрение ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicators, KPI), составляющих, влияющих на их расчет, а также ожидаемых перспектив (определенных по итогам анализа трендов), можно получить ответ на вопрос «какие области деятельности объекта проверки наиболее актуальны для исследования?», что позволяет объективно ограничить круг задач проверки и сформировать рабочую группу из наиболее подходящих специалистов (являющихся профессионалами в соответствующих областях) для ее проведения.

Другой областью применения внутренними аудиторами и специалистами внутреннего контроля приемов экономического анализа является четкое предметное формулирование общей характеристики объекта проверки (с учетом его специфики и результатов деятельности). Такая характеристика интересна как им самим (для формирования комплексного представления об объекте проверки), так и получателям результатов проверочного мероприятия. В частности, формирование общего представления об объекте проверки, позволяет иллюстрировать соотношение этих результатов и общих тенденций, шире оценивать причины возможных отклонений

<sup>8</sup> Пласкова Н. С. Экономический анализ. Учебник. М.: Эксмо; 2010. 704 с.

<sup>9</sup> Там же.

<sup>10</sup> Бариленко В. И., Ермакова М. Н., Ефимова О. В., Керимова Ч. В. Экономический анализ. Учебник М.: КНОРУС; 2017. 382 с.

и объективнее рассматривать вопросы, находящиеся в области пересечения бизнес-процессов (таких, например, как бюджетирование и система мотивации или производство и материально-техническое обеспечение).

Для целей характеристики объекта проверки могут также реализовываться такие виды анализа, как: структурно-динамический, коэффициентный и трендовый, план-факт, а также анализ исполнения финансовых КРІ. Здесь необходимо отметить ряд достаточно важных, на наш взгляд, моментов.

Во-первых, при выполнении коэффициентного анализа нет необходимости рассчитывать бесконечное множество показателей — их перечень должен определяться исходя из целей проверочного мероприятия и быть достаточным для их достижения. Целесообразно согласовывать соответствующий набор коэффициентов, а также подходы к их расчету, с заказчиками проверочного мероприятия (теми, кто его инициировал или впоследствии станет получателем его результатов).

Во-вторых, исследование трендов, или, иными словами, определение, к чему придет объект проверки при сохранении текущих параметров деятельности, интересно не только для целей формирования его общей характеристики, но и как инструмент поиска и оценки рисков.

В-третьих, говоря про план-факт анализ, важно обозначить, что его проведение важно не только и не столько из-за констатации фактов расхождений с целевыми значениями — наиболее значимым является установление факторов, вызвавших это расхождение, для чего актуален инструмент факторного анализа. Сразу отметим, что вопрос проведения последнего (в частности, в отношении каких позиций и в каком объеме его необходимо проводить) зависит исключительно от задач проверочного мероприятия и имеющегося временного ресурса.

Еще одной областью применения приемов экономического анализа, интересной для внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю, является поиск ими существенных отклонений и несоответствий в той или иной плоскости хозяйственной деятельности предприятия (организации). Указанное обусловлено тем, что каждый факт хозяйственной жизни или, иными словами, хозяйственная операция, будь то возникновение затрат или выбытие какого-

либо актива, подлежат оформлению первичными учетными документами<sup>11</sup>. Данные, содержащиеся в них, регистрируются и накапливаются в регистрах бухгалтерского учета, которые, в свою очередь, выступают в качестве источника информации для составления финансовой и управленческой отчетности. Финансовый результат деятельности объекта проверки — это сумма итогов (финансовых результатов) всех хозяйственных операций в соответствующем периоде.

Если он отрицательный, то, следовательно, в рассматриваемом промежутке преобладали хозяйственные операции со знаком «минус» (например, сумма расходных превысила сумму доходных); при этом зачастую существенное ухудшение происходит в результате небольшого количества таковых, иногда даже одной. Такой операцией может стать продажа актива ниже его балансовой стоимости или принятие к учету выставленных штрафов и пеней.

---

***Для целей характеристики объекта проверки могут также реализовываться такие виды анализа, как: структурно-динамический, коэффициентный и трендовый, план-факт, а также анализ исполнения финансовых КРІ.***

---

Для установления причин ухудшения финансового результата внутренним аудиторам и специалистам по внутреннему контролю нужно найти подобные операции среди десятков тысяч фактов хозяйственной жизни, произведенных в исследуемом периоде; далее целесообразно проанализировать их на предмет соблюдения регламентов (порядка их проведения, исполнения предусмотренных контрольных процедур и пр.) и экономической целесообразности (имелась ли у организации потребность в совершении данной

---

<sup>11</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 08.03.2022).

операции, чем определена ее сумма и как это соотносится с рыночными условиями).

Четвертой областью возможного применения внутренними аудиторами и специалистами по внутреннему контролю приемов экономического анализа является моделирование финансовых результатов с учетом установленных отклонений (что позволяет наглядно иллюстрировать их последствия). Зачастую в процессе проведения проверочного мероприятия могут быть установлены факты некорректного отображения в учете организации тех или иных операций или несоответствия действительной и балансовой стоимостей актива (например, невозможность взыскания задолженности или использования отложенного налогового актива).

Некорректное отображение в учете влечет за собой искажение финансовой отчетности хозяйствующего субъекта и, как следствие, ошибочность выводов о его финансовом состоянии, а скорректировав ее (или данные иного используемого источника информации) с учетом выявленных недостатков, можно получить совершенно иную картину (например, там, где был рост, может оказаться спад). Подчеркнем, что моделирование необходимо в ситуациях, когда результат отклонений влияет на исследуемый вопрос не напрямую, а косвенно (скажем, через составляющую рассчитываемого коэффициента), или когда их последствия разнонаправлены и массовы (к примеру, происходило не просто выбытие активов, а их замещение на что-то иное).

## ВЫВОДЫ

Содержащиеся в профессиональных стандартах «Внутренний аудитор» и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)» требования по наличию навыков применения аналитических инструментов играют ключевую роль в соответствующей деятельности; их развитие — прямая обязанность специалистов в области внутреннего аудита и внутреннего контроля. Аналитические инструменты являются основой решения задач, стоящих перед специалистами этих профессий. Формы их возможного применения многообразны и позволяют решать различные задачи как на этапах планирования и проведения проверочных мероприятий, так и при формировании и представлении выводов; своевременное и качественное их использование при выполнении трудовой функции напрямую влияет на эффективность и, как следствие, ценность работы внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю. Понимая стратегические приоритеты и грамотно используя информацию о финансовых показателях деятельности организации, они помогают менеджменту принимать правильные управленческие решения, тем самым внося свой личный вклад в достижение ее целей.

Считаем, что результаты нашего исследования будут полезны практическим работниками и составителям учебных программ для специалистов соответствующих профессий.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Айдинян А. Р. Учетно-аналитическое обеспечение как инструмент управления рисками хозяйственной деятельности *Управленческий учет*. 2022;(3):444–450.
2. Кемпф А. А. Применение аналитических инструментов в управлении себестоимостью сельскохозяйственной продукции. *Учет и контроль* 2021;4(66);8–15.
3. Крулев А. А. Перспективные аналитические инструменты для наукометрии. *Научно-техническая информация. Серия 1: Организация и методика информационной работы*. 2021;(7)9–13
4. Мещерякова А. В., Галицкая Ю. Н. Аналитические инструменты оценки финансового состояния торговой организации. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2021;2–2(72):5–7.
5. Московкин В. М., Евтеев В. Э., Дивинари А. Развитие аналитических инструментов в рамках системы регионального кластерного бенчмаркинга. *Оригинальные исследования*. 2020;10(6)318–354.
6. Никифорова Е. В., Куприянова Л. М. Анализ в системе финансового менеджмента. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2018;2(23):70–78.
7. Петров А. М., Цыпин А. П., Кузин М. А. Современные инструменты финансового анализа в управлении компанией. *Экономические науки*. 2021;(205):466–473.
8. Фалелюхин А. Г. Аналитические инструменты управления производительностью: Медный завод ПАО «ГМК «Норильский никель». *Методы менеджмента качества*. 2021;(9):38–44.



9. Щеголеватых Н. Л. Стратегический анализ бизнес-среды предприятия с использованием современных аналитических инструментов. *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право*. 2020;(4):130–134.
10. Яковлев В. О. Роль учетно-аналитических инструментов в повышении экономической безопасности организации. *Студенческий вестник*. 2020;30–2(128):50–51.

## REFERENCES

1. Aydinyan A. R. Accounting and analytical support as a tool for managing the risks of economic activity. *Upravlencheskij uchet = Management accounting*. 2022;(3):444–450. (In Russ.).
2. Kempf A. A. The usage of analytical tools in the management of the agricultural products cost. *Uchet i kontrol' = Accounting and control*. 2021;4(66):8–15. (In Russ.).
3. Krulev. A. A. Promising analytical tools for scientometrics. *Nauchno-tehnicheskaya informaciya. Seriya 1: Organizaciya i metodika informacionnoj raboty = Scientific and Technical Information. Series 1: Organization and methodology of information work*. 2021;(7)9–13. (In Russ.).
4. Meshcheryakova A. V., Galitskaya Yu. N. Analytical tools for assessing the financial condition of a trade organization. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and business: Theory and practice*. 2021;2–2(72):5–7. (In Russ.).
5. Moskovkin V. M., Evteev V. E., Divinari A. Development of analytical tools within the system of regional cluster benchmarking. *Original'nye issledovaniya = Original research*. 2020;10(6)318–354. (In Russ.).
6. Nikiforova E. V., Kupriyanova L. M. Analysis in the financial management system. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economy. Business. Banks*. 2018;2(23):70–78. (In Russ.).
7. Petrov A. M., Tsy-pin A. P., Kuzin M. A. Modern tools of financial analysis in company's management. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2021;(205):466–473. (In Russ.).
8. Falelyukhin A. G. Analytical performance management tools: Copper Plant PJSC MMC "Norilsk Nickel". *Metody menedzhmenta kachestva = Quality management methods*. 2021;(9):38–44. (In Russ.).
9. Shchegolevatykh N. L. Strategic analysis of the business environment of the enterprise using modern analytical tools. *Modern Science: Actual problems of theory and practice. Series: Economics and law. Metody menedzhmenta kachestva = Quality management methods*. 2020;(4):130–134. (In Russ.).
10. Yakovlev V. O. The role of accounting and analytical tools in improving the organization's economic security. *Studencheskij vestnik = Student's Bulletin*. 2020;30–2(128):50–51. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Максим Валерианович Егоров** — начальник управления контрольно-ревизионной деятельности, Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом», Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-1969-7093>

MVEgorov@rosatom.ru

**Даниил Михайлович Пименов** — кандидат экономических наук, заместитель директора по внутреннему контролю АО «Атомредметзолото», Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-2007-9081>

DMPimenov@armz.ru

**Александр Евгеньевич Суглобов** — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, заслуженный экономист Российской Федерации, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0003-1860-6783>

AESuglobov@fa.ru

**Татьяна Юрьевна Демина** — доцент департамента экономической безопасности и управления рисками, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-1139-8937>

TYNovikova@fa.ru



## ABOUT THE AUTHORS

**Maxim V. Egorov** — Head of the Department of Control and Auditing State Atomic Energy Corporation “Rosatom”, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1969-7093>

MVEgorov@rosatom.ru

**Daniil M. Pimenov** — Cand. Sci. (Econ.), Deputy Director for Internal Control, ARMZ Uranium Holding Co., Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2007-9081>

DMPimenov@armz.ru

**Alexander E. Suglobov** — Honored Economist of the Russian Federation, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-1860-6783>

AESuglobov@fa.ru

**Tatiana Y. Demina** — Associate Professor of the Department of Economic security and risk management, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1139-8937>

TYNovikova@fa.ru

### **Заявленный вклад авторов:**

**Егоров М.В.** — аналитическое структурирование объекта исследования; описание результатов.

**Пименов Д.М.** — формулирование концептуальных основ исследования; описание результатов и формирование выводов.

**Суглобов А.Е.** — формулирование концептуальных основ исследования; разработка структуры статьи, формирование выводов.

**Демина Т.Ю.** — обзор литературных источников; подготовка и редактирование текста статьи.

### **The declared contribution of the authors:**

**Egorov M. V.** — analytical structuring of the study’s object, interpretation of the results.

**Pimenov D. M.** — formulation of the conceptual foundations of the study, description of the results and formation of the conclusions.

**Suglobov A. E.** — formulation of the conceptual foundations of the study, development of the paper’s structure.

**Demina T. Y.** — references review, preparation and editing of the paper’s text.

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 18.05.2022; после рецензирования 21.05.2022; принята к публикации 27.05.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 18.05.2022; revised on 21.05.2022 and accepted for publication on 27.05.2022.*

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

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94  
УДК 657.01(045)  
JEL M41

## Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности

Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская  
Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского,  
Нижний Новгород, Россия

### АННОТАЦИЯ

Подготовленный проект нового международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IAS) 1 (далее – IAS 1) вносит значительные коррективы в регламентации по формированию финансовой отчетности. Предусмотренные этим документом изменения представляют новые возможности в отношении совершенствования составления данной отчетности, но, вместе с тем, содержащиеся в нем требования приводят и к возникновению ряда существенных проблем в указанной области. Анализ этих возможностей и проблем, а также разработка предложений по их решению являются **задачами** настоящего исследования. Его **методологическая** база, включающая анализ, синтез, методы группировки и аналогий, сравнение, логический и системный подходы, основана на критическом анализе проекта нового IAS 1 как в отношении применяемой в данном документе терминологии, так и предусмотренных в нем подходов к составлению различных отчетных форм. Результаты настоящей работы могут быть использованы при совершенствовании как международных регламентаций по формированию финансовой отчетности, так и российских требований в указанной области. В качестве перспектив исследования следует назвать оценку дальнейших изменений, вносимых Советом по МСФО в проект нового IAS 1, выявление возникающих при этом проблем и поиск путей их решения.

**Ключевые слова:** международный стандарт финансовой отчетности; отчет; термин; проект; изменения

**Для цитирования:** Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):85-94. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94

ORIGINAL PAPER

## Analysis of the Draft New IAS 1 Regulations on the Formation of Financial Statements

T. Yu. Druzhilovskaya, E.S. Druzhilovskaya  
Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

### ABSTRACT

The prepared draft of the new international financial reporting standard IFRS (IAS) 1 makes significant adjustments to the regulations for the formation of financial statements. The changes envisaged by this document provide new opportunities for improving the preparation of these reports, but at the same time, the requirements in it lead to several significant problems in this area. The study's objectives are analysing these opportunities and problems, as well as the development of proposals for their solution. Methodological analysis includes synthesis, grouping and analogy methods, comparison, logical and systematic approaches. Also, it is based on a critical analysis of the draft new IAS 1, both in terms of the terminology used in this document and the approaches provided for in it to compile various reporting forms. The research results can improve both international financial reporting regulations and Russian requirements in this area. As prospects for the study should be called an assessment of further changes made by the IASB to the draft new IAS 1, identifying the problems that arise in this case and finding ways to solve them.

**Keywords:** international financial reporting standard; report; term; project; changes

**For citation:** Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Analysis of the draft new IAS 1 regulations on the formation of financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):85-94. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94 (In Russ.).

© Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., 2022

## ВВЕДЕНИЕ

Вопросы формирования финансовой отчетности по различным стандартам находятся в центре внимания научной общественности уже далеко не первое десятилетие, причем они в равной степени интересуют как российских, так и зарубежных ученых. Проведенный анализ специализированной литературы показывает, что современные авторы в своих работах акцентируют внимание на разнообразных аспектах вышеназванной области [1–20]. Так, в [11] говорится о бухгалтерском балансе, в [13, 18] — об отчете о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе, в [1, 2, 5, 6, 8–10, 14, 15, 17] — обо всех формах финансовой отчетности в целом. При этом в работах [7, 15] исследуются детали формирования вышеназванной отчетности организаций банковской сферы, в [12] — предприятий индустрии гостеприимства, в [16] — розничных магазинов, в [14] — государственных (муниципальных) учреждений, в [17] — негосударственных компаний, в [9] — всех субъектов хозяйствования в целом. Большим разнообразием отличается и набор стран, по которым авторами анализируются возникшие проблемы. Так, в [6–9, 14] рассмотрены особенности формирования финансовой отчетности в России, в [20] — в Литве, в [12] — в Румынии, в [10] — в Словакии, в [5, 19] — в Китае, в [4] — в Малайзии, в [3] — в Индонезии, в [16] — в Южной Африке, в [17] — сразу в ряде стран.

Хотя современные научные изыскания отличаются глубиной исследования вышеназванной тематики, ряд проблем в указанной области до сих пор остается нерешенным.

В настоящее время Советом по международным стандартам финансовой отчетности (далее — Совет по МСФО) подготовлен проект нового IAS 1<sup>1</sup>, который существенно меняет подходы к формированию финансовой отчетности организаций. По итогам проведенных нами исследований можно сделать вывод, что, несмотря на наличие ряда актуальных нововведений, данный документ приводит к появлению достаточно большого количества новых проблем в вышеназванной области. Исследование нововведений указанного проекта, определение возникающих при этом проблем и путей их решения и составляют основную линию, основное ядро данной статьи.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Представляя результаты проделанной нами работы, в первую очередь хотим обратить внимание на изменение в проекте нового IAS 1 названия «Отчет (отчеты) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе» на «Отчет (отчеты) о финансовой деятельности» (в зависимости от перевода с английского, «Отчет [отчеты] о финансовых результатах»). Новое название является более коротким, а значит, и более простым для восприятия. Вместе с тем действующий IAS 1 разрешает организациям использовать собственные наименования отчетных форм, в том числе вышеназванный отчет может называться, например, «Отчет о совокупном доходе». Такое название тоже является достаточно кратким, но, в отличие от названия «Отчет о финансовой деятельности», не приводит к следующей проблеме. Так, согласно проекту нового IAS 1 организация должна разделить доходы и расходы, представляемые в указанном отчете, на полученные и понесенные по операционной, инвестиционной, финансовой и др. деятельности. В результате получается, что в отчете о финансовой деятельности будут представляться доходы и расходы по финансовой, а также другим видам деятельности. Это делает новое название данной отчетной формы нелогичным и на практике может привести к неправильной трактовке ее содержания, в силу чего считаем более корректным использовать несколько измененное действующее название. Таким названием, на наш взгляд, может стать «Отчет (отчеты) о прибыли или убытке и прочих совокупных доходах и расходах» (ОПУПСДР) или «Отчет о совокупном доходе или расходе». Поясним предлагаемые нами коррективы. Во-первых, мы рекомендуем ввести в название указанной формы отчетности категорию расходов, поскольку у организации могут быть не только прочие совокупные доходы, но и расходы, а также по результатам своей деятельности предприятие может иметь не совокупный доход, а совокупный расход. Во-вторых, мы предлагаем использовать множественное число, вводя термин «прочие совокупные доходы и расходы». Отметим, что в настоящее время английский термин «other comprehensive income», применяющийся в системе МСФО, переведен на русский как «прочий совокупный доход», что не совсем корректно. Так, слово «income» в нашем языке может быть представлено как существительное и единственного, и множественного числа. Вместе с тем на практике компании получают не один, а ряд прочих совокупных доходов; то же самое от-

<sup>1</sup> The IFRS Foundation. Primary Financial Statements. URL: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/> (дата обращения: 23.12.2021).

носится и к прочим совокупным расходам. Исходя из сказанного, предлагаем использовать в названии вышеназванного отчета термин «прочие совокупные доходы и расходы» во множественном числе.

Другим изменением терминологии в проекте нового IAS 1 является введение общего названия «Первичная (основная или главная) финансовая отчетность» (в зависимости от перевода с англ. термина «primary financial statements») для отчетов о финансовой деятельности, финансовом положении, изменениях в капитале и о движении денежных средств. На наш взгляд, данный вариант наименования, а также происходящее в результате отделение пояснений к финансовой отчетности от других отчетных форм нельзя считать удачным, так как в этом случае у специалистов в данной области может возникнуть впечатление, что вышеназванные пояснения являются уже не такими важными документами. Однако это не так, и довольно часто пользователи обращаются именно к пояснениям для получения необходимой информации. Таким образом, считаем целесообразным отказаться от введения категории «Первичная (основная или главная) финансовая отчетность» в системе МСФО.

Важным новшеством рассматриваемого проекта является разделение доходов и расходов, признаваемых в составе прибыли или убытка, отражаемых в ОПУСДР, на шесть категорий: 1) операционную; 2) инвестиционную; 3) финансовую; 4) интегрированные ассоциированные и совместные организации; 5) налог на прибыль; 6) прекращенная деятельность. Подобное действие, на наш взгляд, имеет как свои плюсы, так и минусы. При этом положительной можно считать получающуюся в итоге взаимосвязь информации, представленной в ОПУСДР и в отчете о движении денежных средств, последний из которых также оперирует операционной, инвестиционной и финансовой категориями. Отрицательных последствий у вышеназванного нововведения гораздо больше. В первую очередь отметим, что для российских организаций, составляющих отчетность по МСФО, применение терминов «доходы и расходы по операционной деятельности» может оказаться неудачным. Так, до 2006 г. в отечественных ПБУ 9/99 и 10/99 существовало деление прочих доходов и расходов на операционные и внереализационные, и на сегодняшний день сохраняется еще достаточно большое количество специалистов, воспринимающих операционные доходы и расходы не как доходы и расходы по основной деятельности, а как прочие.

Применение терминов «операционные деятельность, прибыль, убыток, доходы, расходы» не является,

на наш взгляд, удачным не только для отечественных, но и для зарубежных организаций, потому что использующийся в указанных словосочетаниях английский термин «operating» может быть переведен как: а) «операционный»; б) «действующий»; в) «рабочий»; г) «текущий»; д) «эксплуатируемый» и др. Заметим, что данные значения нельзя считать характеризующими основную деятельность организации. Исходя из сказанного считаем целесообразным отказаться в системе МСФО от применения понятий «операционная (-ые)» для вышеназванных целей. Вместо них предлагаем использовать термины «основная деятельность», «прибыль или убыток от основной деятельности», «доходы и расходы по основной деятельности».

В отношении применения вышеназванных инвестиционной и финансовой категорий отметим следующее. Результаты нашего исследования убеждают, что данные категории различными специалистами трактуются неодинаково, а некоторым практикам они представляются похожими, и им сложно понять отличия таких категорий. Проект нового IAS 1 не помогает решить возникшие проблемы, поскольку регламентации этого документа по отношению к указанным категориям являются нечеткими и приводят к возникновению множества вопросов. Вместе с тем обратим внимание читателей журнала на то, что данный проект не является окончательным, и начиная с марта 2021 г. Совет по МСФО практически каждый месяц проводит обсуждения содержания этого документа с целью его совершенствования; и на сегодняшний день итоговое решение касательно определений инвестиционной и финансовой категорий, а также относимых к ним доходов и расходов еще не принято. Надеемся, что в будущем высвеченные нами проблемы разграничения вышеназванных категорий в ОПУСДР будут все-таки решены в новом IAS 1.

Безусловно, следующим важным изменением обсуждаемого проекта является внесение корректив в регламентации по выбору метода классификации и представления расходов по операционной деятельности (метода характера или функции расходов) в отчете о прибыли или убытке и прочих совокупных доходах и расходах (для данного отчета мы используем предложенное нами выше название). Обратим внимание на то, что, с одной стороны, новые регламентации в принципе являются востребованными, поскольку действующий IAS 1 не содержит четких правил такого выбора, но, с другой стороны, проведенные нами исследования позволяют сделать вывод



о том, что соответствующие требования вышеназванного проекта (хотя и являются более подробными и во многом более понятными по сравнению с существующими) все равно приводят к возникновению ряда открытых и дискуссионных вопросов. Проанализируем их более детально.

Согласно проекту нового IAS 1 организация должна выбрать метод, который предоставляет наиболее полезную информацию пользователям ее финансовой отчетности. При этом требуется учитывать следующие четыре фактора. Во-первых, необходимо принять во внимание то, какой метод предоставляет наиболее полезную информацию о ключевых компонентах или «драйверах» (двигателях) прибыльности организации. К примеру, для предприятия розничной торговли таким компонентом может быть себестоимость продаж, поскольку данная статья отражает уместную информацию о том: а) покрывает ли выручка от продажи товаров то, что для указанного предприятия является в основном прямыми расходами; б) с какой маржей (превышением). Однако себестоимость продаж вряд ли предоставит уместную информацию о ключевых компонентах или «драйверах» прибыльности, если связь между выручкой и расходами по основной деятельности не настолько прямая. Так, для организации сферы услуг сведения о расходах, представленные с использованием метода характера расходов (т.е. прежде всего данные о расходах на оплату труда), могут быть более уместными для заинтересованных в них лиц.

На первый взгляд, обсуждаемые регламентации проекта нового IAS 1 являются достаточно логичными, однако предложенный подход может приводить к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций различных сфер деятельности, в то время как ее пользователям может понадобиться сравнение экономических показателей деятельности предприятий в том числе и из неодинаковых областей хозяйствования. Таким образом, в этой части проект тоже нуждается в доработке.

Обратимся ко второму фактору, который, согласно будущему IAS 1, должен учитываться при выборе метода классификации и представления расходов по операционной деятельности в ОПУПСДР. Следуя вышеназванному проекту, организации нужно принимать во внимание, какой метод наиболее точно отражает способ управления бизнесом и как именно менеджеры отчитываются внутри организации. Например, производственная компания, выполняющая ряд функций и управляемая с учетом этих функций, может использовать *метод функции расходов* для

внутренней отчетности. Однако при наличии одной преобладающей функции, допустим, только финансовой деятельности, организация может посчитать более полезной информацию, представленную с помощью *метода характера расходов*.

В связи с вышесказанным отметим следующее. Во-первых, указанные правила рискуют оказаться сложными для восприятия специалистами на практике. Так, например, бухгалтеры могут не понять, что именно понимается под функциями в вышеназванных регламентациях. Кроме того, предлагаемый проектом нового IAS 1 подход не всегда будет соответствовать практической реальности. Так, согласно данному документу организация, осуществляющая только финансовую деятельность, может решить, что более полезной будет информация, отраженная с использованием метода характера расходов. Вместе с тем проведенное нами исследование финансовой отчетности, как российских, так и зарубежных банков (занимающихся как раз только вышеупомянутой деятельностью), показало, что компании подобного вида применяют для составления ОПУПСДР, напротив, метод функции расходов. Соответственно, можно сделать вывод, что вышеназванный подход проекта нового IAS 1 нуждается в достаточно серьезном пересмотре.

Перейдем к третьему фактору, который, следуя тому же проекту, организации должны принимать во внимание при выборе метода классификации и представления расходов по операционной деятельности в ОПУПСДР — отраслевой практике. Разработчики рассматриваемого документа заявляют, что использование идентичных методов в данном случае упростит для пользователей сравнение расходов организаций одной отрасли. Однако, на наш взгляд, это утверждение может быть уместно, когда пользователям нужно сопоставить показатели деятельности организаций только одной отрасли; но если им потребуется соотнести финансовую информацию о деятельности различных компаний, относящихся к разным отраслям, то вышеназванный подход будет препятствовать получению сопоставимой информации, следовательно, и он также нуждается в доработке.

Обратимся к последнему четвертому фактору. В соответствии с обсуждаемым проектом при вышеупомянутом выборе необходимо принимать во внимание, будет ли распределение расходов по функциям произвольным (необъективным) и, следовательно, не обеспечит достаточно достоверное представление информации. При положительном ответе на указанный вопрос следует выбирать метод характера расходов.



Полагаем, что с данным подходом проекта в целом можно согласиться. Вместе с тем отметим, что он не поясняет, что именно подразумевается под «произвольным распределением расходов по функциям». В результате данный вопрос может решаться на практике неодинаково, что снова приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций. Следовательно, и этот подход будущей версии IAS 1 также нуждается в доработке.

Еще одно нововведение данного документа — возможность использования сочетания методов функции и характера расходов. В проекте сказано, что организация должна представлять в ОПУПСДР все требуемые будущим вариантом IAS 1 статьи независимо от используемого метода классификации расходов. Подчеркнем, что такой подход рассматривается в качестве исключения, а основным и наиболее часто используемым подходом считается выбор одного из двух указанных выше методов. Вместе с тем после проведенных в октябре 2021 г. обсуждений Совет по МСФО планирует исследовать возможность полного снятия ограничений на применение сочетания методов функции и характера расходов, т.е. использование смешанного подхода.

Анализируя указанные регламентации, отметим следующее. Проведенные нами исследования показали, что, несмотря на то, что в настоящее время в системе МСФО не предусмотрено применение вышеназванного смешанного подхода, многие организации (как российские, так и зарубежные) при формировании ОПУПСДР уже используют некоторое его подобие. Примеры показателей данного отчета, подтверждающие наши выводы, представлены в *таблице* (подлинные названия организаций в ней заменены условными обозначениями).

Как видно из *таблицы*, достаточно часто российские и зарубежные организации отделяют в ОПУПСДР данные по амортизации от коммерческих, общехозяйственных и административных расходов. Вместе с тем, последние должны включать амортизацию (например, административных зданий, транспортных средств, использующихся для доставки товаров покупателю, и т.д.), т.е. раздельное представление вышеназванных статей отчета не является правомерным. Такое отражение информации можно, с нашей точки зрения, считать примером некорректного применения смешанного подхода к отражению расходов по основной деятельности в ОПУПСДР.

В качестве примера более правильного использования данного подхода можно привести отражение указанных расходов организацией «Н» из *таблицы*.

Так, эта компания представляет отдельно статьи «Себестоимость продаж» и «Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы», что соответствует методу функции расходов. Ко второй из указанных статей организация «Н» открывает подстатьи «Запасы», «Заработная плата», «Расходы на пенсионные выплаты», «Износ и амортизация» и др., в результате чего коммерческие, общехозяйственные и административные расходы раскрываются в ОПУПСДР на основе частичного использования метода характера расходов. Поясним, что применение нами термина «частичное» вызвано тем, что наравне с перечисленными подстатьями вышеназванная организация отражает также подстатьи «Расходы на рекламу», «Прочие коммерческие расходы» и др., соответствующие методу функции расходов.

Показанное в примерах некорректное, на наш взгляд, применение смешанного подхода к отражению расходов по основной деятельности в ОПУПСДР может привести к неправильному пониманию пользователями информации, представленной в данном отчете, а значит, и к неверным выводам о результатах деятельности организаций и, следовательно, к принятию в отношении них ошибочных решений. Таким образом, если в новом IAS 1 и будет разрешено использование вышеназванного подхода, то при этом необходимо будет привести четкие регламентации по содержанию данного подхода, в том числе исключить любую возможность представления в ОПУПСДР части расходов по основной деятельности согласно методу функции расходов, а части — по методу характера расходов. По нашему мнению, смешанный подход может заключаться только в отражении статей расходов по основной деятельности на основе одного метода и раскрытие подстатей к данным статьям с использованием другого метода. Например, при смешанном подходе в ОПУПСДР могут быть представлены статьи «Себестоимость», «Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы», а к этим статьям, в свою очередь, могут быть открыты подстатьи «Материальные расходы», «Расходы на оплату труда», «Амортизация» и др.

В завершение отметим следующее. Как в действующем IAS 1, так и в проекте его новой версии акцентируется внимание на том, что при использовании для вышеназванных целей метода функции расходов организация должна раскрыть в пояснениях к финансовой отчетности информацию, формируемую на основе метода характера расходов. Таким образом, именно последнему методу отдается негласное предпочтение в указанных документах. Это

Таблица / Table

**Примеры расходов по операционной (или основной – используя предложенную нами терминологию) деятельности, отражаемых организациями в ОПУПСДР / Examples of operating expenses (the main expenses using our proposed terminology) reflected by organizations in SPLOCIE**

Организации / Organizations	Статьи расходов по операционной деятельности в их ОПУПСДР / Items of operating expenses in their SPLOCIE
<b>Российские организации / Russian organizations</b>	
«А»	Производственные и операционные расходы / Production and operating expenses Стоимость приобретенных нефти, газа, нефтепродуктов, товаров для розницы и услуг по переработке / The cost of purchased oil, gas, oil products, retail goods and processing services Общехозяйственные и административные расходы / General and administrative expenses Транспортные и прочие коммерческие расходы / Transportation and other business expenses Затраты, связанные с разведкой запасов нефти и газа / Oil and gas exploration costs Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortization Налоги, кроме налога на прибыль / Taxes other than income tax Экспортная пошлина / Export duty
«В»	Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки / The cost of purchased oil, gas and products of their processing Транспортные расходы / Logistics fare Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы / Commercial, general and administrative expenses Износ и амортизация / Depreciation and amortization Налоги (кроме налога на прибыль) / Taxes (other than income tax) Акцизы и экспортные пошлины / Excise and export duties Затраты на геологоразведочные работы / Exploration costs
«С»	Себестоимость / Cost price Коммерческие расходы / Selling expenses Общие и административные расходы / General and administrative expenses Амортизация основных средств / Depreciation of property, plant and equipment Амортизация нематериальных активов / Amortization of intangible assets Обесценение гудвила / Impairment of goodwill Убыток от выбытия внеоборотных активов / Loss on disposal of non-current assets
«D»	Себестоимость услуг / Cost of services Себестоимость реализации товаров / Cost of goods sold Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы / Commercial, general and administrative expenses Амортизация основных средств и нематериальных активов / Depreciation of property, plant and equipment and amortization of intangible assets Доля в чистой прибыли зависимых предприятий – операционная часть / Share in net profit of associates – operating part Резерв под обесценение инвестиций в неплатежеспособных банках / Allowance for impairment of investments in insolvent banks Обесценение внеоборотных активов / Impairment of non-current assets Прочие операционные расходы (доходы) / Other operating expenses (income)
<b>Зарубежные организации / Foreign organizations</b>	
«E»	Закупки / Purchases Расходы на производство и обработку / Production and manufacturing expenses Коммерческие, дистрибьюторские и административные расходы / Commercial, distribution and administrative expenses Исследования и разработки / Research and development Разведка ископаемых / Exploration Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortization

Окончание таблицы / Table (continued)

Организации / Organizations	Статьи расходов по операционной деятельности в их ОПУПСДР / Items of operating expenses in their SPLOCIE
«F»	Закупки / Purchases Расходы на производство и обработку / Production and manufacturing expenses Производственные и аналогичные налоги / Production and similar taxes Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortization Обесценение и убытки от продажи предприятий и основных средств / Impairment and losses on sale of businesses and fixed assets Расходы на разведку / Exploration expense Коммерческие и административные расходы / Distribution and administration expenses
«G»	Расходы на оплату труда / Employee benefits expense Износ, амортизация и списание / Depreciation, amortization and write-off Расходы на ИТ и связь / IT and communication expense Расходы на продажи и маркетинг / Sales and marketing expense Расходы по аренде / Occupancy expense Прочие расходы / Other expenses
«H»	Себестоимость продаж / Cost of sales Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы, в том числе / Selling, general and administrative expenses, including: Расходы на рекламу / Advertising expenses Стоимость услуг / Service costs Резерв на гарантийные расходы / Provision for warranty costs Прочие коммерческие расходы / Other selling expenses Заработная плата / Salaries and wages Расходы на пенсионные выплаты / Retirement benefit expenses Запасы / Supplies Износ и амортизация / Depreciation and amortization Резерв по сомнительным счетам / Provision for doubtful accounts Амортизация гудвила / Amortization of goodwill Прочие / Other

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

происходит, во-первых, из-за того, что при выборе любого метода для ОПУПСДР в финансовой отчетности в любом случае будет раскрываться информация, формируемая по методу характера расходов. Во-вторых, с целью снижения затрат на ведение учета организации могут отказываться от использования метода функции расходов, поскольку при нем необходимо раскрывать информацию с использованием не одного, а двух методов.

Результаты нашего исследования доказывают, что информация, отражаемая с применением обоих указанных методов, предоставляет пользователям определенные выгоды при принятии ими экономических решений. В частности, именно при методе функции расходов можно рассчитать валовую прибыль, используемую для определения ряда показателей экономического анализа. Метод характера расходов не дает такой возможности, но представляет другие выгоды пользователям. Кроме того, как уже отмечалось выше, в самом проекте нового IAS 1 говорится, что в отношении организаций неодинаковых видов

деятельности наиболее полезной для пользователей будет информация, представленная на основе разных методов, однако при этом ее сравнение в финансовой отчетности таких компаний становится крайне затруднительным.

Таким образом, на наш взгляд, для обеспечения пользователей одновременно полезной и сопоставимой информацией о деятельности предприятий при формировании ими финансовой отчетности необходимо использовать оба вышеназванных метода. При этом, с нашей точки зрения, возможны два варианта:

- отражение расходов по основной деятельности в ОПУПСДР с помощью одного метода, а в пояснениях к финансовой отчетности — по средствам другого (т.е. применение в первой из указанных отчетных форм метода функции расходов, а во второй — метода характера расходов или наоборот);
- использование предложенного нами выше варианта смешанного подхода, т.е. представление в ОПУПСДР статей расходов по основной деятельности на основе одного метода, а подстатей к ним —

на основе другого (например, статьи раскрываются по методу функции расходов, а подстатьи к ним — по методу характера расходов).

В заключение обратим внимание на еще один вопрос. Проведенный нами анализ практики показал, что состав указанных расходов может значительно отличаться у разных предприятий. Так, из *таблицы* видно, что некоторые организации относят к расходам по основной деятельности убытки от выбытия внеоборотных активов и доли в чистой прибыли зависимых организаций, а некоторые — этого не делают. Одни предприятия включают в состав указанных расходов обесценение долгосрочных активов, а другие — нет. Примеры разночтений можно приводить и дальше. В результате все это приводит к несопоставимости информации о деятельности компаний (например, показатель прибыли от основной деятельности будет сформирован на основе разных походов) может вводить в заблуждение пользователей и отрицательно сказываться на принимаемых ими экономических решениях.

Для выхода из данной ситуации в системе МСФО целесообразно более четко определить расходы по основной деятельности, а также дать определение такой деятельности. Указанные определения можно включить либо в Концептуальные основы финансовой отчетности, либо в будущий новый IAS 1. Кроме того, в отдельных МСФО, затрагивающих вопросы отражения тех или иных расходов, имеет смысл более четко указать, в качестве каких именно расходов должны признаваться различные объекты. Напри-

мер, в IAS 36 фиксируется, что убыток от обесценения непоереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка, но из данной регламентации неясно, должен ли такой убыток отражаться в качестве расходов по основной деятельности или в составе каких-либо других расходов, включаемых в прибыль или убыток. В результате на практике и возникают разночтения, примеры которых мы привели ранее. Вот почему в тридцать шестом стандарте необходимо точно указать, в качестве каких именно расходов должен признаваться вышеназванный убыток. В ходе рассуждений по данному вопросу подчеркнем, что обесценение долгосрочных активов (основных средств, нематериальных активов и др.), как и доходы и расходы, связанные с их выбытием, не относятся напрямую к основной деятельности организации. Следовательно, указанные объекты должны отражаться вне показателей такой деятельности. Данный подход также целесообразно закрепить в IAS 36.

Подводя итоги, заметим, что в данной статье проанализированы проблемы и пути их решения, обусловленные изменениями проекта нового IAS 1 в области наименований отчетных форм, деления на шесть категорий доходов и расходов, отражаемых в ОПУПСДР, а также методов представления расходов по операционной деятельности в данном отчете. Статья, содержащая анализ остальных нововведений вышеназванного проекта в разрезе возникающих возможностей, проблем и предложений по их решению будет опубликована в следующем номере журнала «Учет. Анализ. Аудит».

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожнова О. В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(2):26–35.
2. Мельник М. В. Транспарентность информации о промышленном капитале в отчетности организации. *Инновационное развитие экономики.* 2017;1(37):111–118.
3. Hamidah E. Foreign ownership reactions to the adoption of international financial reporting standards (IFRS) in public companies on the Indonesia stock exchange. *International Journal of Innovation, Creativity and Change.* 2020;11(11):401–420.
4. Garrett K. W. C., Mohamad S., Shafie R. B., Sadiq M. International financial reporting standards and earnings management: Comparative study of pre-post full convergence of IFRS in Malaysia. *Journal of Critical Reviews.* 2020;7(2):85–89.
5. Majeed M. A., Yan C. Financial statement comparability, state ownership, and the cost of debt: Evidence from China. *Research in International Business and Finance.* 2021;(58):101497.
6. Вахрушина М. А., Гетьман В. Г. и др. МСФО и федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия. Монография. М.: КноРус; 2019. 206 с.
7. Демина И. Д., Просвирнин П. М. Особенности формирования консолидированной финансовой отчетности для организаций банковской сферы. *Экономические науки.* 2021;(199):129–135.
8. Домбровская Е. Н. Новые требования к формированию и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Бухучет в здравоохранении.* 2020;(2):14–23.



9. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):50–61.
10. Tumpach M., Juhászová Z., Kubaščíková Z., Krišková P. Datasets of impact of the first-time adoption of IFRS 16 in the financial statements of Slovak compulsory IFRS adopters. *Data in Brief*. 2021;(36):106996.
11. Barton J., Simko P.J. The balance sheet as an earnings management constraint. *Accounting Review*. 2002;(77):1–27.
12. Herteliu C., Jianu I., Dragan I.M., Apostu S., Luchian I. Testing Benford's Laws (non)conformity within disclosed companies' financial statements among hospitality industry in Romania. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*. 2021;(582):126221.
13. Куликова Л.И., Сафина А.Р. Представление в отчетности информации о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. *Казанский экономический вестник*. 2019;1(39):111–117.
14. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Особенности методики учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений в системе РСБУ и МСФО. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;16(400):2–9.
15. Janahi M., Millo Y., Voulgaris G. CFO gender and financial reporting transparency in banks. *European Journal of Finance*. 2021;27(3):199–221.
16. Mbambo M.A., Olarewaju O.M., Ngiba B.T. Forecasting and financial statement adjustment; the case of retail stores in KwaZulu-Natal, South Africa. *African Journal of Business and Economic Research*. 2021;16(1):309–330.
17. Малиновская Н.В., Гордова М.А и др. Корпоративная отчетность: проблемы и перспективы. Монография. М.: КноРус; 2021. 182 с.
18. Чай В.Т., Матвеева А.О. Изменения в отчете о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе в соответствии с МСФО 4 фаза 2. *Аудит*. 2016;(11):6–9.
19. Shi H., Wen W., Zhou G., Zhu X. Do individual auditors have their own styles? Evidence from clients' financial statement comparability in China. *Accounting Horizons*. 2021;35(3):187–215.
20. Kanapickiene R., Keliuotyte-Staniuleniene G., Teresiene D. Disclosure of non-current tangible assets information in private sector entities financial statements: The case of Lithuania. *Economies*. 2021;9(2):78.

## REFERENCES

1. Rozhnova O.V. Modern trends in the development of financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.).
2. Melnik M.V. Transparency of information on industrial capital in the organization's reporting. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2017;1(37):111–118. (In Russ.).
3. Hamidah E. Foreign ownership reactions to the adoption of international financial reporting standards (IFRS) in public companies on the Indonesia stock exchange. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. 2020;11(11):401–420.
4. Garrett K.W.C., Mohamad S., Shafie R.B., Sadiq M. International financial reporting standards and earnings management: Comparative study of pre-post full convergence of IFRS in Malaysia. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(2):85–89.
5. Majeed M.A., Yan C. Financial statement comparability, state ownership, and the cost of debt: Evidence from China. *Research in International Business and Finance*. 2021;(58):101497.
6. Vakhrushina M.A., Getman V.G. and other. IFRS and federal accounting standards: system development, problems of interaction. Monograph. Moscow, KnoRus; 2019. 206 p. (In Russ.).
7. Demina I.D., Prosvirnin P.M. Features of the formation of consolidated financial statements for banking organizations. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2021;(199):129–135. (In Russ.).
8. Dombrovskaya E.N. New requirements for the formation and presentation of accounting (financial) statements. *Buhuchet v zdravoozhenenii = Accounting in healthcare*. 2020;(2):14–23. (In Russ.).
9. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Modernization of financial reporting of organizations in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(1):50–61. (In Russ.).
10. Tumpach M., Juhászová Z., Kubaščíková Z., Krišková P. Datasets of impact of the first-time adoption of IFRS 16 in the financial statements of Slovak compulsory IFRS adopters. *Data in Brief*. 2021;(36):106996.
11. Barton J., Simko P.J. The balance sheet as an earnings management constraint. *Accounting Review*. 2002;(77):1–27.



12. Herteliu C., Jianu I., Dragan I.M., Apostu S., Luchian I. Testing Benford's Laws (non)conformity within disclosed companies' financial statements among hospitality industry in Romania. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*. 2021;(582):126221.
13. Kulikova L.I., Safina A.R. Reporting information on profit or loss and other comprehensive income. *Kazanskij ekonomicheskij vestnik = Kazan economic bulletin*. 2019;1(39):111–117. (In Russ.).
14. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Features of the methodology for accounting and reporting of state (municipal) institutions in the RAS and IFRS systems. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2016;16(400):2–9. (In Russ.).
15. Janahi M., Millo Y., Voulgaris G. CFO gender and financial reporting transparency in banks. *European Journal of Finance*. 2021;27(3):199–221.
16. Mbambo M.A., Olarewaju O.M., Ngiba B.T. Forecasting and financial statement adjustment; the case of retail stores in KwaZulu-Natal, South Africa. *African Journal of Business and Economic Research*. 2021;16(1):309–330.
17. Malinovskaya N.V., Gordova M.A. et al. Corporate reporting: Problems and prospects. Monograph. Moscow: KnoRus; 2021. 182 p. (In Russ.).
18. Chaya V.T., Matveeva A.O. Changes in the statement of profit or loss and other comprehensive income in accordance with IFRS 4 Phase 2. *Audit = Audit*. 2016;(11):6–9. (In Russ.).
19. Shi H., Wen W., Zhou G., Zhu X. Do individual auditors have their own styles? Evidence from clients' financial statement comparability in China. *Accounting Horizons*. 2021; 35(3):187–215.
20. Kanapickiene R., Keliuotyte-Staniuleniene G., Teresiene D. Disclosure of non-current tangible assets information in private sector entities financial statements: The case of Lithuania. *Economies*. 2021;9(2):78.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Татьяна Юрьевна Дружиловская** — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>  
tdruzhilovskaya@yandex.ru

**Эмилия Сергеевна Дружиловская** — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>  
druzhilovskaya@yandex.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Tatyana Yu. Druzhilovskaya** — Dr. Sci (Econ), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>  
tdruzhilovskaya@yandex.ru

**Emilia S. Druzhilovskaya** — Cand. Sci. (Econ.), Docent of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>  
druzhilovskaya@yandex.ru

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 21.02.2022; после рецензирования 01.04.2022; принята к публикации 24.05.2022. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 21.02.2022; revised on 01.04.2022 and accepted for publication on 24.05.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-95-106  
УДК 657.1(045)  
JEL C12, M21, M41

## Развитие учетных правил субъектов малого и среднего предпринимательства

С.Н. Гришкина, И.В. Сафонова  
Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Объектом исследования являются проблемные вопросы в части актуализации учетных правил в субъектах малого и среднего предпринимательства (МСП) в условиях цифровизации. Авторами представлен критический анализ существенных упрощений в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащихся в Федеральных стандартах бухгалтерского учета (ФСБУ) и иных нормативно-правовых актах, регламентирующих порядок учета и отчетности малого и среднего бизнеса. По итогам работы сформулирован вывод о целесообразности применения субъектами малого предпринимательства отдельных упрощенных требований к формированию и раскрытию финансовой информации с учетом тщательной проверки каждого из них на предмет возможных отрицательных последствий в контексте полезности данной информации; выявлена не востребованность «устаревших» рекомендаций и обоснована рациональность их отмены. Показано, что в условиях применения цифровых технологий формируются дополнительные IT-возможности для обеспечения информационной прозрачности деятельности МСП и повышения качества отчетной информации в контексте устойчивого развития. Обосновано мнение о необходимости разработки отдельного Федерального стандарта бухгалтерского учета для субъектов малого и среднего предпринимательства. В ходе исследования авторы руководствовались методами анализа, синтеза, сравнения, системного и логического подходов, общепринятыми принципами бухгалтерского учета, обеспечивающими полезность информации для заинтересованных пользователей. Полученные результаты направлены на развитие учетной практики в новых экономических условиях.

**Ключевые слова:** учет; отчетность; учетные принципы; информационная прозрачность; субъекты малого и среднего бизнеса

**Для цитирования:** Гришкина С.Н., Сафонова И.В. Развитие учетных правил субъектов малого и среднего предпринимательства. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):95-106. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-9-3-95-106

## ORIGINAL PAPER

## Evolution of Accounting Rules for Small and Medium-Sized Business Entities

S.N. Grichkina, I.V. Safonova  
Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

The object of this study is problematic issues regarding updating accounting rules in small and medium-sized businesses (IFRS for SMEs) in digitalization. The authors give a critical analysis of significant simplifications in the accounting system and accounting (financial) reporting in the Federal Accounting Standards (FSBU) and other legal acts regulating the accounting and reporting of small and medium-sized businesses. Based on the results of the work, the authors concluded on the advisability of applying certain simplified requirements for the formation and disclosure of financial information by small businesses, considering a thorough check of each of them for negative consequences in the usefulness's context of this information; the lack of demand for "outdated" recommendations was revealed and the rationality of their cancellation was substantiated. The research showed that in the use's context of digital technologies, additional IT opportunities are being formed to ensure the information transparency of SME activities and improve the quality of reporting information in sustainable development. The opinion about necessity to develop a separate Federal Accounting

© Гришкина С.Н., Сафонова И.В., 2022

Standard for small and medium-sized businesses is substantiated. In the study's course, the authors applied the methods of analysis, synthesis, comparison, systematic and logical approaches, accepted accounting principles that ensure the usefulness of information for interested users. The obtained results are aimed at the development of accounting practices in the new economic conditions.

**Keywords:** accounting; reporting; accounting principles; information transparency; small and medium business entities

**For citation:** Grichkina S.N., Safonova I.V. Evolution of accounting rules for small and medium-sized business entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):95-106. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-95-106

## ВВЕДЕНИЕ

Эффективное развитие сегмента малого и среднего предпринимательства является стратегической задачей национальной политики государства. В текущей ситуации неопределенности российский бизнес испытывает сложности, связанные как с наличием административных барьеров, так и с общей геополитической обстановкой, разрывом традиционных цепочек поставок и проблемой определенной информационной закрытости. По мнению экспертов, важно обеспечить благоприятные условия для предпринимательской деятельности посредством механизмов эффективной поддержки государства и поиска баланса между потребностями регуляторов и интересами субъектов МСП [1, 2].

В соответствии со ст. 7 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства»<sup>1</sup> одной из мер государственной поддержки малого и среднего бизнеса выступает упрощение учетных процедур, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности. С одной стороны, российский бизнес сегодня стремится к максимальному сокращению отчетной информации в регламентированных государством объемах. С другой — ее наличие, состав и степень детализации оказывают прямое влияние на качество принимаемых различными заинтересованными сторонами решений. Гармоничное обеспечение информационных запросов ключевых стейкхолдеров в лице государства, бизнеса и общества, и способность их удовлетворения в новых экономических условиях выступают определяющими факторами форми-

рования современной национальной учетной системы для малого и среднего бизнеса.

В международной практике сформировались четыре актуальных тренда развития инструментария для субъектов МСП в данной области:

- создание комфортных условий в виде регуляторных послаблений и упрощений в отношении объема формируемой и публично раскрываемой информации;
- внедрение в национальную практику отдельных стран принципов международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних предприятий (МСФО для МСП)<sup>2</sup> с целью повышения качества раскрываемых данных (табл. 1);
- использование цифровых решений в целях создания современной информационной экосистемы бизнеса;
- формирование и раскрытие нефинансовых данных в формате устойчивого развития и ESG-повестки.

Трансформация системы учета и подходов к формированию отчетности малого и среднего бизнеса в контексте устойчивого развития экономики стала одним из драйверов повышения информационной прозрачности. Тем не менее спорность ситуации заключается в том, что транспарентность может сопровождаться определенной незащищенностью перед нежелательным вмешательством в дела компании и более жестким контролем со стороны внешних стейкхолдеров [3]. Поиск вектора развития учетно-аналитического инструментария для предприятий данной категории в парадигме интересов ключевых заинтересованных сторон и самого бизнеса является актуальным направлением для дальнейшего исследования.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 24.07.07 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 02.07.2021). URL: <https://depeconom.admhmao.ru/normativnye-pravovye-akty/normativnye-pravovye-akty-opredelyayushchie-polnomochiya-zadachi-i-funktsii-departamenta/rossiyskaya-federatsiya/28480/federalnyy-zakon-ot-24-07-2007-209-fz-o-razvitiya-malogo-i-srednego-predprinimatelstva-v-rossiyskoy-federatsii/>

<sup>2</sup> МСФО для МСП (IFRS for SMEs). URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/>

Таблица 1 / Table 1

**Международный опыт использования МСФО для МСП в отдельных странах /  
International experience of using IFRS for SMEs in selected countries**

No.	Государство / State	Стандарты для учета в МСП / SME Accounting Standards
<b>Требуются / Required</b>		
1	Великобритания / United Kingdom	Модифицированный МСФО для МСП, принят как «FRS 102. Стандарт финансовой отчетности, применяемый в Великобритании и Ирландии». Для микропредприятий предусмотрено использование национального стандарта отчетности «FRS 105. Стандарт финансовой отчетности, применимый к режиму микропредприятий» / The modified IFRS for SMEs has been adopted as “FRS 102 Financial Reporting Standard applicable in the UK and Ireland”. For micro-enterprises, the use of the national reporting standard “FRS 105 Financial reporting standard applicable to the micro-enterprise regime” is provided
2	Бразилия / Brazil	Модифицированный МСФО для МСП. Для микропредприятий разрешено использование упрощенных стандартов, выпущенных Резолюцией CFA 1418/2012 / Modified IFRS for SMEs. For micro-enterprises, the use of simplified standards issued by CFA Resolution 1418/2012 is permitted
3	Казахстан / Kazakhstan	Средние компании обязаны выбрать между использованием стандартов МСФО в полном объеме и стандартом МСФО для МСП. Малые компании могут выбрать использование национальных стандартов бухгалтерского учета / Medium-sized companies are required to choose between full use of IFRS and IFRS for SMEs. Small companies may choose to use national accounting standards
4	ЮАР / South Africa (SAR)	Применяется МСФО для МСП без каких-либо изменений. МСП обязаны использовать либо стандарт МСФО для МСП, либо полные стандарты МСФО / South Africa adopted the IFRS for SMEs without any changes. SMEs are required to use either the IFRS for SMEs or full IFRS
5	Таиланд / Thailand	Стандарт МСФО для МСП принят в модифицированном виде под названием «Тайский стандарт финансовой отчетности для МСП» (TFRS). Для организаций, не подотчетных обществу (NPAE), возможно применение упрощенного стандарта (TFRS for NPAEs) / The IFRS for SMEs has been adopted in a modified form, called the Thai Financial Reporting Standard for SMEs (TFRS). For organizations not accountable to society (NPAE), a simplified standard can be applied (TFRS for NPAEs)
<b>Не требуются/разрешены/рассматриваются / Not required/Permitted/Considered</b>		
6	Израиль / Israel	Принят стандарт МСФО для МСП без модификаций. Рассматривается вопрос обязательности применения МСФО для МСП. Все МСП, которые не используют стандарт МСФО для МСП, могут использовать либо полные стандарты МСФО, либо национальные стандарты бухгалтерского учета Израиля (Israeli GAAP), или национальные стандарты бухгалтерского учета США (US GAAP) / Adopted IFRS for SMEs without modifications. The issue of mandatory application of IFRS for SMEs is considered. All SMEs that do not use the IFRS for SMEs can use either the full IFRS, Israeli National Accounting Standards (Israeli GAAP) or US National Accounting Standards (US GAAP)
7	Австралия / Australia	Стандарт МСФО для МСП разрешено использовать всем МСП, к отчетности которых не предъявляются отдельные требования, предусмотренные законодательством в области бухгалтерского учета Австралии / The IFRS for SMEs is permitted to be used by all SMEs that do not have separate reporting requirements under Australian accounting law
<b>Не требуются/не разрешены/рассматриваются / Not required/Not permitted/Considered</b>		
8	Индия / India	Ведется работа по сближению национальных стандартов бухгалтерского учета со стандартами МСФО. Все МСП используют национальные индийские стандарты бухгалтерского учета / Work is underway to bring national accounting standards closer to IFRS standards. All SMEs use National Indian Accounting Standards

## ДИСКУССИЯ

В современной истории ведущие российские и зарубежные специалисты уделяли должное внимание анализу информационного обеспечения деятельности субъектов МСП, рассматривая эту проблему со стороны ключевых приоритетов государства, бизнеса и общества на определенном этапе экономического развития страны.

С учетом развития моделей бухгалтерского учета англосаксонской (британо-американской), континентальной (европейской), южноамериканской и исламской в национальных системах разных стран отчетливо сформировались две полярные позиции по данному направлению, подкрепленные законодательными директивами и мнением бизнес-сообщества. Так, отечественная учетная практика традиционно ориентировалась на предельное упрощение бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. В частности, отдельные представители российского профессионального сообщества отмечают особую значимость упрощений, обосновывая первостепенность снижения административной нагрузки на данный сегмент [4, 5].

Вместе с тем часть отечественных экспертов на протяжении последнего десятилетия активно выражает мнение о существовании потенциальных рисков применения подобных шагов, доказывая целесообразность повышения информационной прозрачности за счет обеспечения качества учетных данных, сформированных как по национальным стандартам, так и по МСФО для МСП [6–11]. Иностранные специалисты в своих изысканиях также поддерживают такое направление развития [12–15].

В рамках научной работы в области совершенствования учетно-аналитического инструментария предприятий малого и среднего бизнеса<sup>3</sup> авторами статьи в соавторстве с профессорами Р. П. Булыгой и О. В. Рожновой сделан вывод о целесообразности введения дифференцированного подхода к формированию учетной информации для каждой категории МСП (микро-, малые и средние компании) с учетом запросов заинтересованных сторон и «степени зрелости»

<sup>3</sup> Научно-исследовательская работа на тему «Обеспечение прозрачности деятельности малого и среднего бизнеса как одно из условий устойчивого развития цифровой экономики», осуществляемая в рамках государственного задания департаментом аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве РФ.

бизнеса, а также выявлена назревшая потребность актуализации нормативно-правового регулирования учета МСП в условиях цифровизации экономики [16–18].

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Проведенное ранее исследование позволило сформулировать дальнейшее его направление в новых экономических реалиях. Как показал анализ учетной практики, хотя Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»<sup>4</sup> предусмотрены упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, преимущественно все они распространяются на микро- и малые предприятия, тогда как средние, как правило, не имеют права ими пользоваться. Исключением являются только имеющие статус инновационного центра «Сколково» или являющиеся некоммерческими организациями, не включенными в перечень организаций, которым запрещено применять упрощенный порядок учета.

Общая концепция предлагаемых мероприятий по трансформации действующих учетных принципов для МСП базируется, прежде всего, на необходимости корректировки или отмены отдельных упрощений для малых предприятий в условиях потери их предметной актуальности и внедрения современных IT-решений. Цифровое сопровождение и автоматизация практически всех бизнес-процессов деятельности компании входит в повседневную практику российских субъектов хозяйствования: сервисы, технологические платформы, программные продукты, роботизация процессов, Big data, технологии блокчейн и DLT и др. [19]. Цифровая среда активно продвигается в рамках государственной поддержки развития МСП большинства стран через различные порталы (табл. 2).

Таким образом, в условиях применения IT-технологий и программных продуктов, создающих цифровую архитектуру бизнеса XXI в., следует отменить ряд упрощений, неактуальных при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности для категории малых предприятий. При этом анализ новых требований федеральных стан-

<sup>4</sup> См. выше.



Таблица 2 / Table 2

## Цифровые решения для поддержки субъектов МСП / Digital solutions to support SMEs

№	Название сервиса / Service name	Разработчик / Developer	Характеристика / Description
<b>Великобритания / United Kingdom</b>			
1	Наставники МСП <sup>a</sup> / SME Mentors (Mentors ME)	Министерство финансов Великобритании / UK Treasury	Первый онлайн-ресурс в Британии для малых и средних предприятий, которым требуются услуги наставничества. Предлагает доступ к списку наставнических организаций гарантированного качества по всей стране, а также позволяет профессионалам предлагать свои услуги в качестве бизнес-наставника через перечисленные организации / The first online resource in the UK for SMEs looking for mentoring services. Offers businesses access to a list of quality assured mentoring organizations across the UK and also allows business professionals to offer their services as a business mentor through listed mentoring organizations
2	Портал для обращения в банки британского бизнеса <sup>b</sup> / British Business Bank Application Portal	Правительство Великобритании / UK Government	Предоставляет на рынке опыт и государственные финансовые ресурсы для малого бизнеса. Не осуществляет прямых инвестиций: вместо этого работает с более чем 130 партнерами, такими как банки, лизинговые компании, фонды венчурного капитала и веб-платформы / Provides experience and government financial resources to the market for small business financing. Does not make direct investments, but instead works with more than 130 partners such as banks, leasing companies, venture capital funds and web platforms
<b>Страны Евросоюза / EU Countries</b>			
1	Портал доступа к финансам <sup>c</sup> / Access to Finance Portal	Еврокомиссия / European Commission	Предоставление широкого спектра финансирования стартапам, микропредприятиям, малому, среднему и крупному бизнесу: бизнес-кредиты, микрофинансирование, гарантии и венчурный капитал / Providing financing to start-ups, micro-enterprises, small, medium and large businesses. A wide range of financing is available: business loans, microfinance, guarantees and venture capital
2	Европейская сеть предприятий <sup>d</sup> / European network of enterprises [Enterprise Europe Network (EEN)]	COSME – Европейская программа для малых и средних предприятий / European Program for Small and Medium Enterprises (COSME)	Сеть МСП, объединяющая 600 организаций-членов (торговые палаты, агентства по развитию, технологические организации и т.д.) из более чем 60 стран. Эксперты предоставляют МСП свою помощь в плане расширения масштабов деятельности, получения доступа к финансированию и финансам, лучшего понимания законодательства ЕС и поиска деловых партнеров в Европе и за ее пределами / Small and Medium Enterprises Support Network with 600 member organizations (chambers of commerce, development agencies, technology organizations, etc.) from over 60 countries. Experts provide their support to help SMEs scale up, access funding and finance, better understand EU legislation and find business partners in Europe and beyond
3	Твой европейский бизнес <sup>e</sup> / Your European Business (Your Europe Business)	Еврокомиссия / European Commission	Онлайн-руководство по ведению бизнеса в Европе, предлагающее информацию о правах и обязанностях предприятий на едином рынке ЕС (как начать бизнес в другой стране ЕС, доступ к финансам и фондам, уплата налогов, найм персонала в другой стране ЕС и т.д.). Информация доступна на 23 языках / An online guide to doing business in Europe that offers information on the rights and obligations of businesses in the EU single market (how to start a business in another EU country, access finance and funds, pay taxes, hire staff in another EU country, etc.). Available in 23 languages
4	SOLVIT <sup>f</sup>	Еврокомиссия / European Commission	Бесплатный онлайн-сервис, предоставляющий быстрые и прагматичные решения для предприятий, в случае нарушения их прав в ЕС государственными органами другой страны Евросоюза. Например, SOLVIT помогает в случаях незаконных рыночных ограничений на товары и услуги, задержек с возмещением НДС, командирования работников или признания профессиональной квалификации. / Free online service that provides quick and pragmatic solutions for businesses when their rights in the EU have been violated by the public authorities of another EU country. For example, SOLVIT helps in cases of illegal market restrictions on goods and services, delays in VAT refunds, assignment of workers or recognition of professional qualifications

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

№	Название сервиса / Service name	Разработчик / Developer	Характеристика / Description
4	Европейский инвестиционный фонд для МСП <sup>9</sup> / EIF for SMEs	Европейский инвестиционный фонд / European Investment Fund	Поддержка европейского малого и среднего бизнеса, обеспечивающая доступ к финансированию путем разработки инновационных финансовых продуктов, адресованных партнерам, выступающим в качестве финансовых посредников Фонда (банкам, гарантийным и лизинговым учреждениям, фондам прямых инвестиций и венчурному капиталу) / Supporting European SMEs by providing access to finance through the development of innovative financial products aimed at partners acting as financial intermediaries of the Fund (banks, guarantee and leasing institutions, private equity funds and venture capital)
<b>Российская Федерация / Russian Federation</b>			
1	Мой бизнес <sup>h</sup> / My business	Министерство экономического развития РФ / Ministry of Economic Development of Russia	Государственная цифровая платформа поддержки предпринимательства. Оказывает информационную, консультационную и организационную помощь МСП, в том числе в получении льготного финансирования, развития цифровизации бизнеса и т.д. / State digital platform for entrepreneurship support. Provides information, consulting and organizational assistance to SMEs, including in obtaining preferential financing, developing business digitalization, etc.
2	Прозрачный бизнес <sup>i</sup> / Transparent business	Федеральная налоговая служба (ФНС) РФ / Federal Tax Service (FTS) of Russian Federation	Онлайн-сервис ФНС РФ для обеспечения информационной и консультационной поддержки субъектов МСП / Online service of the Federal Tax Service of Russia to provide information and consulting support to SMEs in the field of activity of the Federal Tax Service of Russia
3	Сервис по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей <sup>k</sup> / Service for state registration of legal entities and individual entrepreneurs	Федеральная налоговая служба (ФНС) РФ / Federal Tax Service (FTS) of Russian Federation	Позволяет в электронном виде заполнить и подать заявление на регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя / It permits to electronically fill out and submit an application for registration of a legal entity or individual entrepreneur
4	Портал бизнес-навигатора МСП <sup>l</sup> / SME business navigator portal	Корпорация МСП / SME corporation	Предназначен для обеспечения организации оказания маркетинговой и информационной поддержки субъектам МСП / Designed to ensure the organization of the provision of marketing and information support to SMEs

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

Примечания / Notes: а) Наставники МСП. URL: <http://www.mentorsme.co.uk/about/articles/about-mentorsme> (дата обращения: 15.03.2022) / SME Mentors (Mentors ME). URL: <http://www.mentorsme.co.uk/about/articles/about-mentorsme> (accessed on 15.03.2022); б) Портал для обращения в банки британского бизнеса. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-schemes/> (дата обращения: 15.02.2022) / Business Bank Application Portal. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-schemes/> (accessed on 15.03.2022). с) Портал доступа к финансам. URL: <https://europa.eu/youreurope/business/finance-funding/getting-funding/access-finance/> (дата обращения: 15.03.2022) / Access to finance. URL: <https://europa.eu/youreurope/business/finance-funding/getting-funding/access-finance/> (accessed on 15.03.2022); d) Европейская сеть предприятий. URL: <https://een.ec.europa.eu/> (дата обращения: 15.03.2022) / Enterprise Europe Network (EEN). URL: <https://een.ec.europa.eu/> (accessed on 15.03.2022); e) Твой европейский бизнес. URL: [https://europa.eu/youreurope/business/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/index_en.htm) (дата обращения: 17.03.2022) / Your Europe Business. URL: [https://europa.eu/youreurope/business/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/index_en.htm) (accessed on 17.03.2022); f) SOLVIT. URL: [https://ec.europa.eu/solvit/index\\_de.htm](https://ec.europa.eu/solvit/index_de.htm) (дата обращения: 15.03.2022) / SOLVIT. URL: [https://ec.europa.eu/solvit/index\\_de.htm](https://ec.europa.eu/solvit/index_de.htm) (accessed on 15.03.2022); g) Европейский инвестиционный фонд для МСП. URL: <https://www.eif4smes.com/> (дата обращения: 15.03.2022) / EIF for SMEs. URL: <https://www.eif4smes.com/> (accessed on 15.03.2022); h) Портал по поддержке малого и среднего предпринимательства. URL: <https://мойбизнес.рф/> (дата обращения: 15.03.2022) / My business. URL: <https://мойбизнес.рф/> (accessed on 15.03.2022); i) Сайт ФНС России «Прозрачный бизнес». URL: <https://pb.nalog.ru/> (дата обращения: 15.03.2022) / URL: <https://pb.nalog.ru/> / Transparent business (accessed on 15.03.2022); k) Сайт ФНС России. Сервис по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. URL: <https://service.nalog.ru/gosreg/#ip> (дата обращения: 20.02.2022) / Service for state registration of legal entities and individual entrepreneurs. URL: <https://service.nalog.ru/gosreg/#ip> (accessed on 15.03.2022); l) Портал бизнес-навигатора МСП. URL: <https://smbn.ru/> (дата обращения: 15.03.2022) / SME business navigator portal. URL: <https://smbn.ru/> (accessed on 15.03.2022).

дартов бухгалтерского учета (ФСБУ 5/2019<sup>5</sup>, ФСБУ 6/2020<sup>6</sup> и др.), устанавливающих необходимость руководствоваться конкретным МСФО в отношении отдельных активов и операций с ними (отражение обесценение активов, использование справедливой стоимости и т.д.), позволяет сделать вывод о целесообразности предусмотренных упрощений, каждое из которых должно тщательно проверяться на предмет возможных отрицательных последствий в контексте полезности формируемой и раскрываемой информации, не только для малых, но и для средних предприятий, которые не являются публичными компаниями. Перечень подлежащих корректировке или «удалению» из системы нормативно-правового регулирования (в связи с их нецелесообразностью) элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности представлен в *табл. 3*.

### ВЫВОДЫ

Анализ нормативно-правовых документов в области регулирования бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства позволяет сделать вывод о рациональности давно назревшей отмены основного документа в этой сфере — Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства<sup>7</sup>, недостатки которого подробно были описаны ранее [7].

Цифровая экономика и процессы транспарентизации, проявляющиеся в различных аспектах общественных и экономических отношений, обуславливают необходимость решения задачи актуализации учетных правил для МСП путем упрощения отдельных учетных требований и процедур, предусмотренных в ФСБУ (ПБУ), с сохранением основополагающих принципов бухгалтерского учета, обеспечивающих повышение качества учетных данных, а также применение специфических рас-

крытий, направленных на повышение информационной прозрачности бизнеса.

Для практической реализации поставленной задачи можно использовать два сценария:

- разработать Федеральный стандарт бухгалтерского учета для предприятий малого и среднего бизнеса, в котором объединить все учетные принципы и требования для МСП;
- отменить устаревшие документы для регулирования бухгалтерского учета и отчетности на малых предприятиях и в каждый ФСБУ (ПБУ) внести раздел, устанавливающий упрощенный порядок применения отдельных его положений.

Изучение отечественных и иностранных печатных источников, а также проведенные в процессе исследования анкетирования, опросы, беседы с участием составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности, контрагентов из числа малых и средних предприятий, работников аутсорсинговых компаний, позволили авторам сделать вывод о предпочтительности первого сценария. Применение каждого из них предполагает отмену или корректировку отдельных упрощенных способов учета в соответствии с данными *табл. 3*.

Исследование практики, а также изучение точек зрения ведущих ученых и специалистов, касающихся целесообразности гармонизации бухгалтерского и налогового учета субъектов МСП, позволили сформулировать предложение по поводу разумности предоставления предприятиям данной категории права рассчитывать налог на прибыль, исходя из принципов бухгалтерского учета, что имеет место за рубежом: например, основой для расчета налогов немецких предприятий является бухгалтерская (финансовая) отчетность [20].

Аналогичный подход заложен в Концепции развития бухгалтерского учета<sup>8</sup>, предусматривающей снижение затрат путем существенного сближения правил двух систем учета. Изменение налогового законодательства в этом направлении позволит минимизировать соответствующую административную нагрузку на малый бизнес.

Таким образом, продвигая ранее сформулированную гипотезу дифференцированного подхода по формированию учетной информации для каждой категории МСП (микро-, малые и средние

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 “Запасы”». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/)

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/)

<sup>7</sup> Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21879/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21879/)

<sup>8</sup> Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/)

Таблица 3 / Table 3

## Предложения по корректировке отдельных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства / Proposals for adjusting certain elements of the simplified accounting and reporting system for small business entities

№	Элемент упрощенной системы / Element of a simplified system	Нормативно-правовой документ / Legal document	Целесообразность применения / корректировка / Expediency / Adjustment	Обоснование корректирующего действия или его отсутствия / Justification for Corrective Action or No Corrective Action
1	Право формирования учетной политики, руководствуясь требованием рациональности в случае отсутствия в ФСБУ соответствующих способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу (для организаций, имеющих право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета) / The right to form an accounting policy, guided by the requirement of rationality in the absence of appropriate accounting methods in the FSB on a specific issue (for organizations, entitled to apply simplified accounting methods)	ПБУ 1/2008 (п. 7.2) / PBU 1/2008 (Item 7.2)	Целесообразно / Practical	Минимальные требования по раскрытию информации, упрощенный формат бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентир на возможности компании (базовый уровень прозрачности в условиях неопределенности и высокой турбулентности) / Minimum disclosure requirements, simplified accounting (financial) reporting format, a benchmark for the company's capabilities (basic level of transparency in conditions of uncertainty and high turbulence)
2	Ведение бухгалтерского учета без использования двойной записи (для микропредприятий и НКО, имеющих право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета) / Accounting without double entry (for micro-enterprises and NPOs that have the right to apply simplified accounting methods)	ПБУ 1/2008 (п. 6.1) / PBU 1/2008 (Item 6.1)	Нецелесообразно / Impractical	Упрощение не является таковым по своему содержанию, поскольку именно двойная запись обеспечивает наиболее простой и удобный способ составления бухгалтерского баланса, значительно сокращая количество ошибок. В условиях цифровизации затраты на применение двойной записи несущественны по сравнению с другими транзакционными издержками / Simplification is not such in its content, since it is double entry that provides the simplest and most convenient way to draw up a balance sheet, which significantly reduces the number of errors. In context of digitalization, the costs of using double entry are insignificant compared to other transaction costs
3	Сокращенный план счетов / Abbreviated Chart of Accounts	Типовые рекомендации (разделы 2 и 3) / Model Recommendations (sections 2 and 3)	Нецелесообразно / Отмена / Impractical / Cancellation	В условиях цифровизации и автоматизации бизнес-процессов не приводит к экономии ресурсов / In context of digitalization and automation of business processes, it does not lead to resource savings
4	Упрощенная система регистров бухгалтерского учета / Simplified accounting system	Типовые рекомендации (разделы 4.1 и 4.2) / Model Recommendations (sections 4.1 and 4.2)	Нецелесообразно / Отмена / Impractical / Cancellation	В соответствии с законодательством все организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы учетных регистров. В условиях цифровизации и автоматизации бизнес-процессов не приводит к экономии ресурсов / In conformity with the law, all organizations have the right to independently develop forms of accounting registers. In the context of digitalization and automation of business processes, it does not lead to resource savings
5	Кассовый метод признания доходов и расходов / Cash method of recognition of income and expenses	ПБУ 1/2008 (п. 19), ПБУ 9/99 (п. 12); ПБУ 10/99 (п. 18) / PBU 1/2008 (Item 19); PBU 9/99 (Item 12); PBU 10/99 (Item 18)	Корректировка / Adjustment	Данное упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП применение этого метода нецелесообразно, поскольку он не предусматривает каких-либо начислений. Упрощение учета существенно снижает качество формируемой информации, особенно для субъектов, деятельность которых характеризуется временными разрывами между образованием и погашением задолженности. Применяя кассовый метод, они не смогут достоверно определить финансовый результат / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs, the use of this method is inappropriate, since does not include any charges. Such simplification of accounting significantly reduces the quality of the generated information, especially for subjects whose activities are characterized by temporary gaps between the formation and repayment of debt. Using the cash method, they will not be able to reliably determine the financial result



Окончание таблицы 3 / Table 3 (continued)

№	Элемент упрощенной системы / Element of a simplified system	Нормативно-правовой документ / Legal document	Целесообразность применения/корректировка / Expediency/Adjustment	Обоснование корректирующего действия или его отсутствия / Justification for Corrective Action or No Corrective Action
6	Сокращенная форма бухгалтерского баланса. Сокращенная форма Отчета о финансовых результатах / Abbreviated form of the balance sheet. Abbreviated Statement of Financial Performance	Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н* / Order of the Ministry of Finance of Russian Federation dated July 2, 2010 No. 66n	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий. Для остальных субъектов МСП применение этого метода нецелесообразно, поскольку приводит к неполному отображению финансового положения и результатов деятельности. Снижает качество информации. В условиях цифровизации и автоматизации процессов не приводит к экономии ресурсов / This simplification should be left for micro-enterprises. For other SMEs, the use of this method is inappropriate, since it leads to an incomplete display of the financial position and performance results. Reduces the quality of information. In the context of digitalization and automation of processes, it does not lead to resource savings
7	Упрощения в отношении применения методов оценки и оценочных значений / Simplifications in application of evaluation methods and estimates	ПБУ 19/02 (п. 19); ПБУ 8/01 (п. 3); ПБУ 14/2007 (п. 3.1, 17, 22); ФСБУ 5/2019 (п. 14, 17, 32); ФСБУ 6/2020 (п. 3); ФСБУ 26/2020 (п. 4, 13, 17) / ПБУ 19/02 (item 19); ПБУ 8/01 (item 3); ПБУ 14/2007 (items 3.1, 17, 22); FSBU 5/2019 (items 14, 17, 32); FSBU 6/2020 (item 3); FSBU 26/2020 (items. 4, 13, 17)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП отказ от оценок, основанных на суждениях, приведет к искажению показателей отчетности, поэтому целесообразно установить требования к применению таких оценок в случаях существенности сумм и разработать алгоритм последовательных процедур для их определения (методу расчета) / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs, refusal from estimates based on judgments will lead to a distortion of reporting indicators, therefore it is advisable to establish requirements for the use of such estimates in cases of materiality of amounts and develop an algorithm for sequential procedures for determining them (calculation methodology)
8	Признание всех расходов по займам прочими расходами / Recognition of all borrowing costs as other expenses	ПБУ 15/2008 (п. 7) / ПБУ 15/2008 (item. 7)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП целесообразно только в случае несущественных сумм / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs useful only in case of insignificant amounts
9	Освобождение от ретроспективного пересчета показателей при исправлении ошибок / Exemption from retrospective restatement of indicators when correcting errors	ПБУ 22/2010 (п. 9) / ПБУ 22/2010 (item 9)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП целесообразно только в случае несущественных сумм / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs useful only in case of insignificant amounts
10	Освобождение от ретроспективного пересчета показателей при отражении последствий изменения учетной политики / Exemption from retrospective restatement of indicators when reflecting the consequences of a change in accounting policy	ПБУ 1/2008 (п. 15.1) / ПБУ 1/2008 (item 15.1)	Корректировка / Adjustment	Упрощение следует оставить для микропредприятий с минимумом предъявляемых требований по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП целесообразно только в случае несущественных сумм / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs useful only in case of insignificant amounts
11	Иные упрощения в отношении применения/не применения отдельных стандартов / Other simplifications regarding the application / non-application of individual standards	ПБУ 2/2008; ПБУ 12/2010 ПБУ 18/02; ФСБУ 5/2019 (п. 14, 17); ПБУ 25/2018 / ПБУ 2/2008; ПБУ 12/2010 ПБУ 18/02; FSBU 5/2019 (items 14, 17); FSBU 25/2018	Целесообразно / Practical	На практике применение требует существенных затрат / Application requires significant costs in practice
12.	Иные упрощения в отношении непри-менения отдельных стандартов / Other simplifications regarding non-application of individual standards	ПБУ 8/2010; ПБУ 11/2008; ПБУ 16/02 / ПБУ 8/2010; ПБУ 11/2008; ПБУ 16/02	Корректировка / Adjustment	Данное упрощение следует оставить для микропредприятий, к которым предъявляются минимальные требования по раскрытию информации. Для остальных субъектов МСП применение этого метода нецелесообразно, необходим упрощенный вариант раскрытия информации в отношении данных аспектов / This simplification should be retained for micro-enterprises, which are subject to minimum disclosure requirements. For other SMEs, the use of this method is inappropriate, it is necessary to provide a simplified version of information disclosure in relation to these aspects

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

\* Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/)



компаний) с учетом информационных запросов ключевых заинтересованных сторон и «степени зрелости» бизнеса [17], на этапе высокой турбулентности и неопределенности экономической ситуации целесообразно выделить два типа информационной прозрачности<sup>9</sup> субъектов МСП: базовый и рациональный. Первый характеризует порог раскрытия отчетной информации с минимальным количеством требований и применением элементов упрощения учета и отчетности, что

<sup>9</sup> Булыга Р.П., Сафонова И.В. Методика определения требуемого уровня транспарентности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его бизнеса. Свидетельство о депонировании № 2083283.

допустимо для микро- и малых предприятий на стадии становления. Рациональный уровень может быть характерен в целом для МСП (прежде всего, для организаций высокотехнологичного сектора, выходящих в публичное экономическое пространство на отечественных и зарубежных рынках). Он предусматривает формирование полноценной бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также добровольное раскрытие существенных нефинансовых данных.

Считаем, что результаты, полученные в ходе исследования, могут служить базой для соответствующей адаптационной настройки теоретико-методического инструментария, которую предстоит реализовать ученым и практикам.

### БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситету.

### ACKNOWLEDGEMENTS

The paper was prepared based on the study results carried out at the expense of budgetary funds under the state assignment of the Financial University.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ruchkina G., Melnichuk M.V., Frumina S., Mentel G. Small and Medium Enterprises in the Context of Regional Development and Innovations. *Journal of International Studies*. 2017;10(4):259–271.
2. Hostovecky M., Polacik M. Communication Skills as a Competitive Advantage of Sellers. *Czech Journal of Social Sciences. Business and Economics*. 2016;5(1):18–26. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=442794>.
3. Liu T., Liu Yu. Ullah B. Wei Z., Xu L. C. The Dark Side of Transparency in Developing Countries: The Link between Financial Reporting Practices and Corruption. *Journal of Corporate Finance*, 2021;(66):101821. URL: <https://ssrn.com/abstract=2905078>.
4. Поленова С.Н. Об особенностях организации бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. *Аудитор*. 2019;5(6):31–36.
5. Федорченко О.И., Федорченко Т.А. Организация бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства: российская и зарубежная практика. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(11):1223–1238.
6. Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Формирование учетной информации на предприятиях малого бизнеса: теория, методология, практика. М.: Угрешская типография; 2012. 172 с.
7. Гришкина С.Н., Сафонова И.В. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;47(197):17–125.
8. Гришкина С.Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: теория, методология, практика. Монография. М.: Кнорус; 2018. 226 с.
9. Grishkina S.N., Sidneva V.P., Shcherbinina Y.V., Dubinina G.V. Comparability of Financial Reporting Under Different Tax Regimes. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):88–93. URL: <http://www.springer.com/series/11156>
10. Андреева С.В. Савенков Д.Л. Бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства в контексте проблематики информационной прозрачности бизнес-среды. *Инновационное развитие экономики*. 2016;1(31):121–131.
11. Сафонова И.В. Прозрачность деятельности малого бизнеса: позиция заинтересованных сторон. *Самостоятельное управление*. 2021;3(125):88–91.

12. Kapitsinis N., Munday M., Roberts A. Economic Intelligence Wales: Medium-sized firms and Welsh business structure. Technical Report. Economic Intelligence Wales. 2019. URL: <https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/130021/1/EIW%20Quarterly%20Bespoke%20report%20English.pdf>
13. Gassen J. The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study. *Accounting and Business Research*. 2017;47(5):540–563. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2017.1314105>.
14. Hýblová E. The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises. *Economic Research*. 2019;32(1):604–621.
15. Zakrzewska-Bielawska A., Jużwicka A. Rola organizacji rachunkowości w profilaktyce antykrzysowej w małych przedsiębiorstwach. *Marketing i Rynek*. 2015;(5): 215–229. URL: <http://bazekon.icm.edu.pl/bazekon/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171360193>. (На польском).
16. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Концептуальные подходы к обеспечению информационной прозрачности малого бизнеса *Самоуправление*. 2021;4(126):15–18.
17. Булыга Р.П., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической транспарентности малого и среднего бизнеса. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(5):64–71.
18. Гришкина С.Н., Калпакчи Н. Влияние пандемии на цифровизацию учетных процедур в субъектах малого предпринимательства. *Аудитор*. 2022;8(3):38–43.
19. Булыга Р.П. Сафонова И.В. Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(4):6–17.
20. Козменкова С.В., Крупинова Е.С. Упрощенные правила бухгалтерского учета и отчетности для малых и средних предприятий в зарубежной практике. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;(40):34–52.

## REFERENCES

1. Ruchkina G., Melnichuk M.V., Frumina S., Mentel G. Small and Medium Enterprises in the Context of Regional Development and Innovations. *Journal of International Studies*. 2017;10(4):259–271.
2. Hostovecky M., Polacik M. Communication Skills as a Competitive Advantage of Sellers. *Czech Journal of Social Sciences. Business and Economics*. 2016;5(1):18–26. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=442794>
3. Liu T., Liu Yu, Ullah B. Wei Z., Xu L. C. The Dark Side of Transparency in Developing Countries: The Link between Financial Reporting Practices and Corruption. *Journal of Corporate Finance*. 2021;(66):10182. URL: <https://ssrn.com/abstract=2905078>.
4. Polenova S.N. On the features of the organization of accounting in small businesses. *Auditor = Auditor*. 2019;5(6):31–36. (In Russ.).
5. Fedorchenko O.I., Fedorchenko T.A. Organization of accounting in small businesses: Russian and foreign practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2019;22(11):1223–1238. (In Russ.).
6. Getman V.G., Grishkina S.N., Rozhnova O.V., Safonova I.V. Formation of accounting information at small businesses: theory, methodology, practice. Moscow: Ugresh printing house; 2012. 172 p. (In Russ.).
7. Grishkina S.N., Safonova I.V. Problems and prospects for the development of accounting in small businesses. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2011;47(197):17–125. (In Russ.).
8. Grishkina S.N. Information support for sustainable development of the agrarian sector of the economy: Theory, methodology, practice. Monograph. Moscow: Knorus; 2018. 226 p. (In Russ.).
9. Grishkina S.N., Sidneva V.P., Shcherbinina Y.V., Dubinina G.V. Comparability of Financial Reporting Under Different Tax Regimes. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):88–93. URL: <http://www.springer.com/series/11156>
10. Andreeva S.V., Savenkov D.L. Accounting reporting of small businesses in the context of the problem of information transparency of the business environment. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2016;1(31):121–131. (In Russ.).
11. Safonova I.V. Transparency of small business activities: The position of stakeholders. *Samoupravlenie = Self-management*. 2021;3(125):88–91. (In Russ.).
12. Kapitsinis N., Munday M., Roberts A. Economic Intelligence Wales: Medium-sized firms and Welsh business structure. Technical Report. Economic Intelligence Wales. 2019. URL: <https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/130021/1/EIW%20Quarterly%20Bespoke%20report%20English.pdf>

13. Gassen J. The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study. *Accounting and Business Research*. 2017;47(5):540–563. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2017.1314105>.
14. Hýblová E. The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises. *Economic research*. 2019;32(1):604–621.
15. Zakrzewska-Bielawska A., Juźwicka A. Rola organizacji rachunkowości w profilaktyce anty kryzysowej w małych przedsiębiorstwach. *Marketing i Rynek*. 2015(5):215–229. URL: <http://bazekon.icm.edu.pl/bazekon/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171360193> (In Poland).
16. Bulyga R.P., Safonova I.V. Conceptual approaches to ensuring information transparency of small businesses. *Samoupravljenje = Self-management*. 2021;4(126):15–18. (In Russ.).
17. Bulyga R.P., Rozhnova O.V., Safonova I.V. Development of accounting and analytical tools in order to ensure the strategic transparency of small and medium-sized businesses. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki = Problems of economics and legal practice*. 2021;17(5):64–71. (In Russ.).
18. Grishkina S.N., Kalpakchi N. The impact of the pandemic on the digitalization of accounting procedures in small businesses. *Auditor = Auditor*. 2022;8(3):38–43. (In Russ.).
19. Bulyga R.P., Safonova I.V. Blockchain as a tool for increasing information transparency of the business ecosystem. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2021;8(4):6–17. (In Russ.).
20. Kozmenkova S.V., Krupinova E.S. Simplified accounting and reporting rules for small and medium enterprises in foreign practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2015;(40):34–52. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Светлана Николаевна Гришкина** — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-4925-1121>

Sgrishkina@Fa.Ru

**Ирина Викторовна Сафонова** — кандидат экономических наук, доцент, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ISafonova@fa.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Svetlana N. Grichkina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4925-1121>

Sgrishkina@Fa.Ru

**Irina V. Safonova** — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ISafonova@fa.ru

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 25.02.2022; после рецензирования 17.05.2022; принята к публикации 21.05.2022. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 25.02.2022; revised on and accepted for publication on 17.05.2022 and accepted for publication on 21.05.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-107-116  
УДК 657.5.011(045)  
JEL M21

## Кросс-функциональные бизнес-процессы как новый объект исследования

Е.И. Гордеева

Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

В последние годы, несмотря на активизацию научного поиска в направлении оптимизации бизнес-процессов, актуальность исследований по совершенствованию методов учета и анализа их эффективности сохраняется. Работы в этой области показали, что различного рода барьеры, возникающие при несогласованности действий отдельных подразделений организации, негативно влияют на финансовые результаты ее деятельности. Учеными и практиками разрабатываются предложения по созданию внутри фирмы кросс-функциональной команды сотрудников для устранения подобных препятствий. Научная новизна данного исследования состоит в систематизации существующих знаний и выделении нового объекта исследования – кросс-функциональных бизнес-процессов (КФБП) с помощью таких **методов**, как наблюдение, сравнение, анализ, моделирование, а также системный подход. Теоретическая значимость работы заключается в совершенствовании понятийного аппарата и методического инструментария КФБП. Практическую значимость имеют система показателей оценки их эффективности, рекомендации по внедрению систем управленческого учета и контроллинга КФБП, а также оценка их согласованности на основе карты барьеров.

**Ключевые слова:** кросс-функциональные бизнес-процессы; бизнес-модель; барьеры; управленческий учет; контроллинг

**Для цитирования:** Гордеева Е.И. Кросс-функциональные бизнес-процессы как новый объект исследования. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):107-116. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-107-116

## ORIGINAL PAPER

## Cross-Functional Business Processes as a New Research Object

E.I. Gogdeeva

Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

Recent research in business process management has shown the negative impact of various kinds of barriers on the financial performance of the organization, arising from the inconsistency of the actions of individual business units. Academicians and practitioners develop proposals for creating a cross-functional team of employees within the company to eliminate such barriers. Despite the intensification of scientific research in the field of business process optimization in recent years, the task of improving accounting methods and analyzing the effectiveness of business processes remains relevant. The study used such methods of scientific knowledge as: observation, comparison, analysis, modeling, as well as a systematic approach. Data processing, their systematization and analysis were carried out using the MS Excel program. The scientific novelty of the work lies in the systematization of existing knowledge in management accounting and controlling business processes, the allocation of a new object of research – cross-functional business processes. The theoretical significance of the study is an improvement of the conceptual apparatus and methodology of cross-functional business processes management. Of practical importance are the system of indicators for evaluating the effectiveness of cross-functional business processes, recommendations for the implementation of management accounting and controlling systems for cross-functional business processes, as well as assessing their consistency based on a barrier map.

**Keywords:** cross-functional business processes; business model; barriers; management accounting; controlling

**For citation:** Gogdeeva E.I. Cross-functional business processes as a new research object. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):107-116. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-107-116

© Гордеева Е.И., 2022



## ВВЕДЕНИЕ

Стремление повысить эффективность бизнеса приводит к поиску факторов, способствующих его устойчивому развитию. С конца 90-х гг. XX в. научные исследования в данном направлении ведутся с позиций процессного подхода, когда деятельность любого хозяйствующего субъекта рассматривается как совокупность бизнес-процессов, тесно связанных между собой. Ученые и практики предлагают различные классификации последних, способы оценки их эффективности и результативности, методы проведения их анализа и аудита. Одним из факторов, оказывающих влияние на результаты деятельности компаний, является степень согласованности внутренних бизнес-процессов, повышение которой достигается различными способами: от внедрения философии непрерывного совершенствования (кайзен-костинг) и применения теории ограничений (ТОС) до полного реинжиниринга деятельности.

---

***Как правило, с увеличением размеров предприятия в его информационных системах возникают сложности и противоречия, связанные с множеством факторов: технических, культурных, психологических, что порождает барьеры в реализации даже стандартных рабочих процессов, не говоря уже о новых проектах или инновационных продуктах.***

---

Можно отметить возрастающее внимание исследователей к изучению возможностей бизнес-моделирования, которое позволяет понять специфику обмена различного вида ресурсами (материальными, трудовыми и информационными) в процессе производства товаров, работ или услуг между подразделениями организации. Данные годовых отчетов крупных компаний, таких как ПАО «Газпром», ПАО «МТС», ПАО «Сбербанк», ООО «Яндекс», свидетельствуют об их переходе

на стратегическое управление бизнес-моделью, усиленное внимание к поиску факторов роста показателей производительности внутренних бизнес-процессов, оптимизации и сокращения необоснованных затрат.

Как правило, с увеличением размеров предприятия в его информационных системах возникают сложности и противоречия, связанные с множеством факторов: технических, культурных, психологических, что порождает барьеры в реализации даже стандартных рабочих процессов, не говоря уже о новых проектах или инновационных продуктах. Настоящей проблемой становится реализуемый на практике подход к формированию информационного пространства бизнеса, который чаще всего является односторонним (техническим), хотя должен быть комплексным, учитывающим междисциплинарность данного вопроса, т.е. включающим в себя поиск и анализ точек интеграции, которые позволят повысить эффективность моделирования и планирования в кросс-функциональных бизнес-процессах. К научному поиску в данной области необходимо привлечь не только экономистов и IT-специалистов, но и психологов, аналитиков, математиков, специалистов по межкультурным коммуникациям.

Спрос на эффективное управление бизнес-процессами возрастает в условиях перехода на цифровую экономику, что повышает спрос на информационные технологии (ИТ). По данным компании «IDC Россия», в 2020 г. ИТ-рынок России вырос по отношению к 2019 г. на 14%<sup>1</sup>. Согласно [1] ИТ-бюджеты увеличились во всем мире и продолжат расти в 2022 г., а ИТ-службы участвуют в создании ценности бизнеса наряду с другими производственными подразделениями организаций. Ускорение цифровой трансформации и пересмотр модели управления в условиях пандемии сказались на российском рынке BPM-систем (Business Process Management System). Поставщики данного продукта, позволяющего автоматизировать управление бизнес-процессами, наблюдают рост выручки, что говорит об увеличении спроса на подобные разработки.

Новый этап в развитии процессного подхода к управлению компанией связан с внедрением

---

<sup>1</sup> Сайт компании Business Solutions Consulting. IDC поделилась данными по развитию российского ИТ-рынка в 2020 году. URL: <https://bsc-consulting.ru/blog/analytics/200421/> (дата обращения: 11.05.2022).



технологий AGILE, предполагающих командную работу и гибкий подход к оптимизации управления, и SCRUM, основанной на менеджменте при помощи постоянного и непрерывного анализа уже завершенных процессов из общей цепочки и корректировки конечной цели [2]. Акцент, таким образом, переносится на решение сложных задач по согласованию взаимодействия отдельных элементов деятельности для достижения стратегических целей бизнеса, которые требуют вовлеченности сотрудников из разных подразделений — кросс-функциональных команд. Для аналитического сопровождения данных технологий необходима специфическая система управленческого учета КФБП, методика построения которой рассмотрена в данной статье.

## МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

Вопросам стратегического управления, учета и анализа, а также применению процессного подхода в учетно-аналитической деятельности посвятили свои труды многие российские ученые, в числе которых В.И. Бариленко, М.А. Вахрушина, И.Д. Демина, В.Г. Елиферов, В.В. Репин, О.В. Рожнова<sup>25</sup> [3–5]. В их трудах отмечается важность поиска оптимального распределения ресурсов, разработки методов устранения непроизводительных затрат и потерь и различного рода барьеров, возникающих в ходе деятельности компании, в том числе решение проблем несогласованности действий отдельных ее руководителей с ключевыми показателями стратегического развития.

Принципам управления цепочкой создания ценности и методам оценки и оптимизации бизнес-процессов посвятили свои труды представители научного мира за рубежом, например Б. Андерсен, М. Портер, М. Робсон, Ф. Уллах [6–8]. Об анализе и управлении организацией с помощью нефинансовых показателей писали такие специалисты, как Р. Каплан, Д. Нортон, М. Хаммер, Дж. Чампи, Масааки Имаи [9–11]. Необходимо также отметить модели бережливого подхода (разработана в компании «Тойота») и быстрореагирующего производства Р. Сури (QRM).

<sup>2</sup> Бариленко В.И. Методология бизнес-анализа. Учебное пособие. М.: КНОРУС; 2018. 190 с.

<sup>3</sup> Елиферов В.Г., Репин В.В. Бизнес-процессы: регламентация и управление. Учебник. М.: ИНФРА-М; 2013. 319 с.

Как отмечено выше, кросс-функциональное взаимодействие (или КФБП) является предметом активного обсуждения, и в настоящее время выделена в качестве нового направления исследований специалистов-аналитиков с целью разработки методов управленческого учета и контроллинга, позволяющих предоставлять руководству компании информацию, необходимую для принятия решений.

Согласованность всех бизнес-процессов является непростой задачей, особенно в нестандартных условиях (внедрение инноваций, выход на новый рынок, трансформация бизнес-модели и т.д.), так как при этом задействуются почти все функциональные элементы бизнеса (производство, логистика, финансы, расчет налогов и др.) в интересах стейкхолдеров (сотрудников, заказчиков, поставщиков, инвесторов, собственников и т.д.).

Барьеры могут возникать и непосредственно в процессе производства. В данном случае причинами могут стать технологические недостатки или несогласованность в различных бизнес-сегментах, пропускная способность отдельных подразделений, центров ответственности, участков, отделов, видов оборудования, проблемы взаимодействия сотрудников с техническими и технологическими средствами и последующее нарушение их работы. В качестве примера можно привести несоответствие мощностей последовательно установленных в производственном цехе станков или недостаточное количество складских площадей для хранения выпущенной продукции при резком увеличении заказов.

Особое внимание следует уделить факторам, которые способствуют возникновению барьеров при общении сотрудников: смысловые (лингвистические), социально-культурные (расовые, гендерные, возрастные и т.д.), психологические (индивидуальные). Последние связаны с непониманием информации, передаваемой работниками друг другу как внутри подразделений, так и за их пределами. Достаточно распространенным является барьер, связанный со специфическим сленгом персонала ИТ-отдела и бухгалтерии из-за их приверженности профессиональному языку. Связанные с этим трудности не исключены, например, при внедрении изменений в учетную политику организации, для чего может потребоваться перенастройка программного обеспечения.

Согласованность выражается в едином выстраивании приоритетов: сначала решение первоочередных глобальных задач компании, а уж затем — частных, касающихся отдельных бизнес-сегментов. Подходы к достижению кросс-функциональных целей прежде изучались в рамках процессного подхода к менеджменту, но вскоре вышли за его границы. Бизнес-моделирование на основе кросс-функционального взаимодействия сегодня активно используется в стратегическом финансовом планировании, о чем свидетельствуют отчеты компании ANAPLAN, профессионально разрабатывающей соответствующее программное обеспечение<sup>4</sup>. HR-специалистами широко обсуждается вопрос создания кросс-функциональных команд, причем в число предполагаемых инструментов целенаправленного управленческого воздействия на их работу входит совершенствование личностных качеств персонала. Принципы работы в подобном подразделении также используются в наборе практик DevOps (Development & Operation) при разработке программных продуктов<sup>5</sup>.

Канадским профессиональным сообществом бухгалтеров в сфере управленческого учета (Society of Management Accountants of Canada) был разработан стандарт «Managing Cross-Functional Teams»<sup>6</sup>, в котором описан способ организации командной работы для преодоления барьеров в кросс-функциональных бизнес-процессах. Российская ассоциация профессионалов в этой области активно поддержала инициативу специалистов ОАО «Магнитогорский металлургический комбинат» по разработке профессионального стандарта «Специалист по процессному управлению»<sup>7</sup>, в котором описаны основные требования к квалификации персонала, однако в документе и пояснениях к нему не даны определения кросс-

функционального бизнес-процесса, методов его моделирования, оценки эффективности и принципов аудита и контроля.

Таким образом, можно сказать, что на практике сформировался и существует высокий спрос на организацию кросс-функционального взаимодействия и связанные с этой темой исследования, отличительной особенностью которых является междисциплинарный подход на стыке менеджмента, психологии, управленческого учета, бизнес-анализа, аудита бизнеса и контроллинга, а также необходимости обобщения и систематизации накопленных научных и практических знаний.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Выделяя **кросс-функциональные бизнес-процессы** (от англ. cross — пересекать, лат. functio — совершение, исполнение) в качестве нового объекта исследования, дадим определение самому понятию: это процессы, требующие для своего исполнения взаимодействия нескольких различных бизнес-функций, в отличие от **сквозных бизнес-процессов**, предполагающих последовательную передачу последних от подразделения к подразделению. Также нужно отметить такие свойства кросс-функциональных бизнес-процессов, как внезапность, спонтанность и неорганизованность возникновения, поэтому к ним можно причислить и элементарный, и внутрифункциональный, и сквозной процессы, если их не контролировать (*рис. 1*).

Например, на практике часто возникают противоречия между действиями учетно-аналитических работников и непосредственных участников производственных операций. В основе этих противоречий — разная расстановка приоритетов при выполнении оперативных задач. Такие барьеры можно устранить при внедрении инструментов планирования перед подписанием контракта, что позволит сократить риски их возникновения в процессе производства. Кросс-функциональным бизнес-процессам присущи специфические черты:

- наличие разнородных функций в составе одного из них;
- невозможность выделения элементарного бизнес-процесса из совокупности;
- пересечение интересов разных владельцев и пользователей процесса;

<sup>4</sup> Более 1700 примеров по данным компании ANAPLAN. URL: <https://www.anaplan.com/customers/> (дата обращения: 11.05.2022).

<sup>5</sup> DevOps Методология. URL: <https://www.tadviser.ru/index.php> (дата обращения: 11.05.2022).

<sup>6</sup> Institute of Management Accountants. Managing cross-functional teams. Published by Institute of Management Accountants: 1994. 29 с. URL: <https://studylib.net/doc/8318960/managing-cross-functional-teams> (дата обращения: 11.05.2022).

<sup>7</sup> Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации, Приказ от 17.04.2018 № 248н Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по процессному управлению». URL: <https://docs.cntd.ru/document/557363859?marker=6500IL> (дата обращения: 11.05.2022).

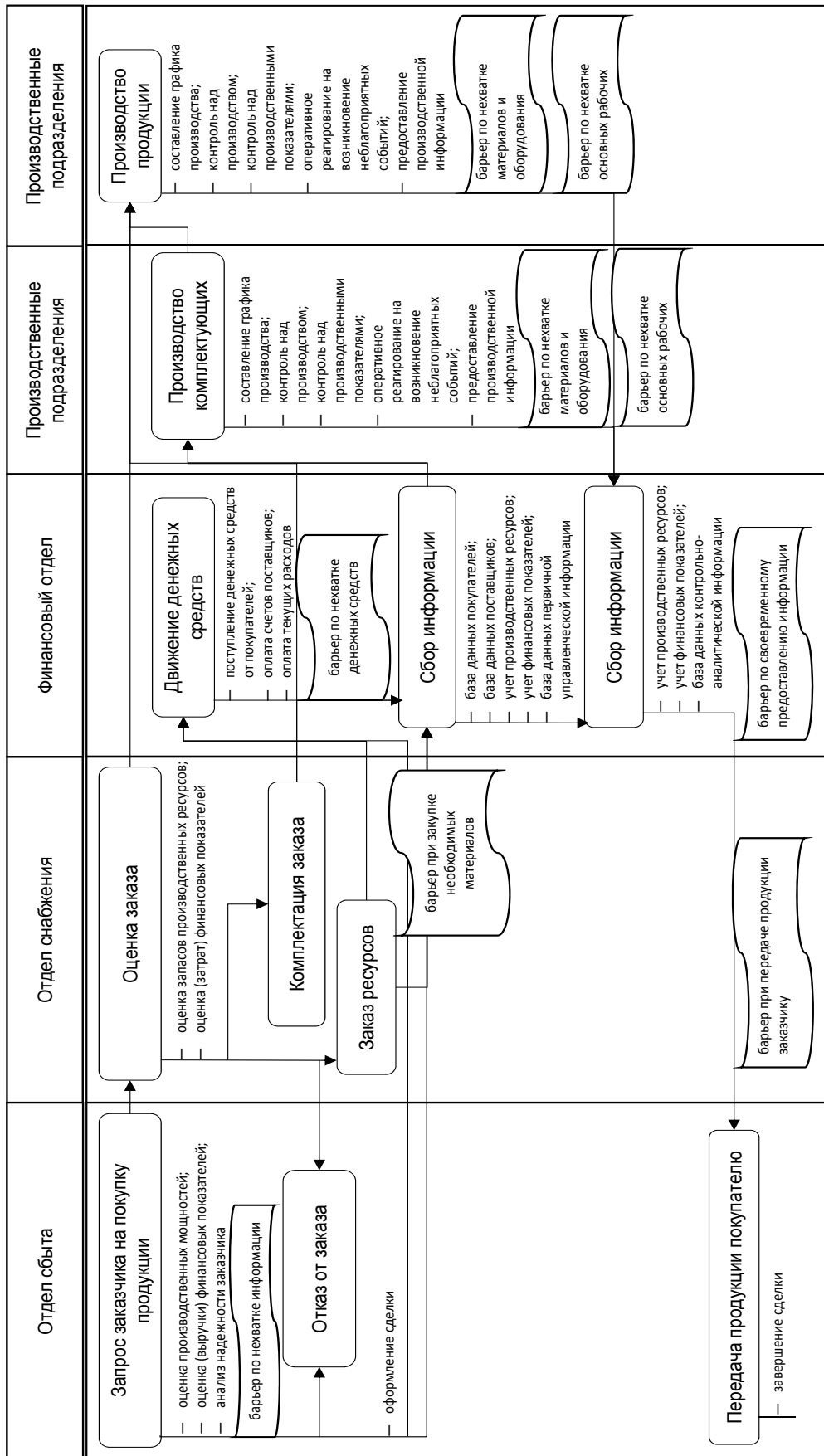


Рис. 1. Схема кросс-функционального бизнес-процесса

Источник: разработано автором.

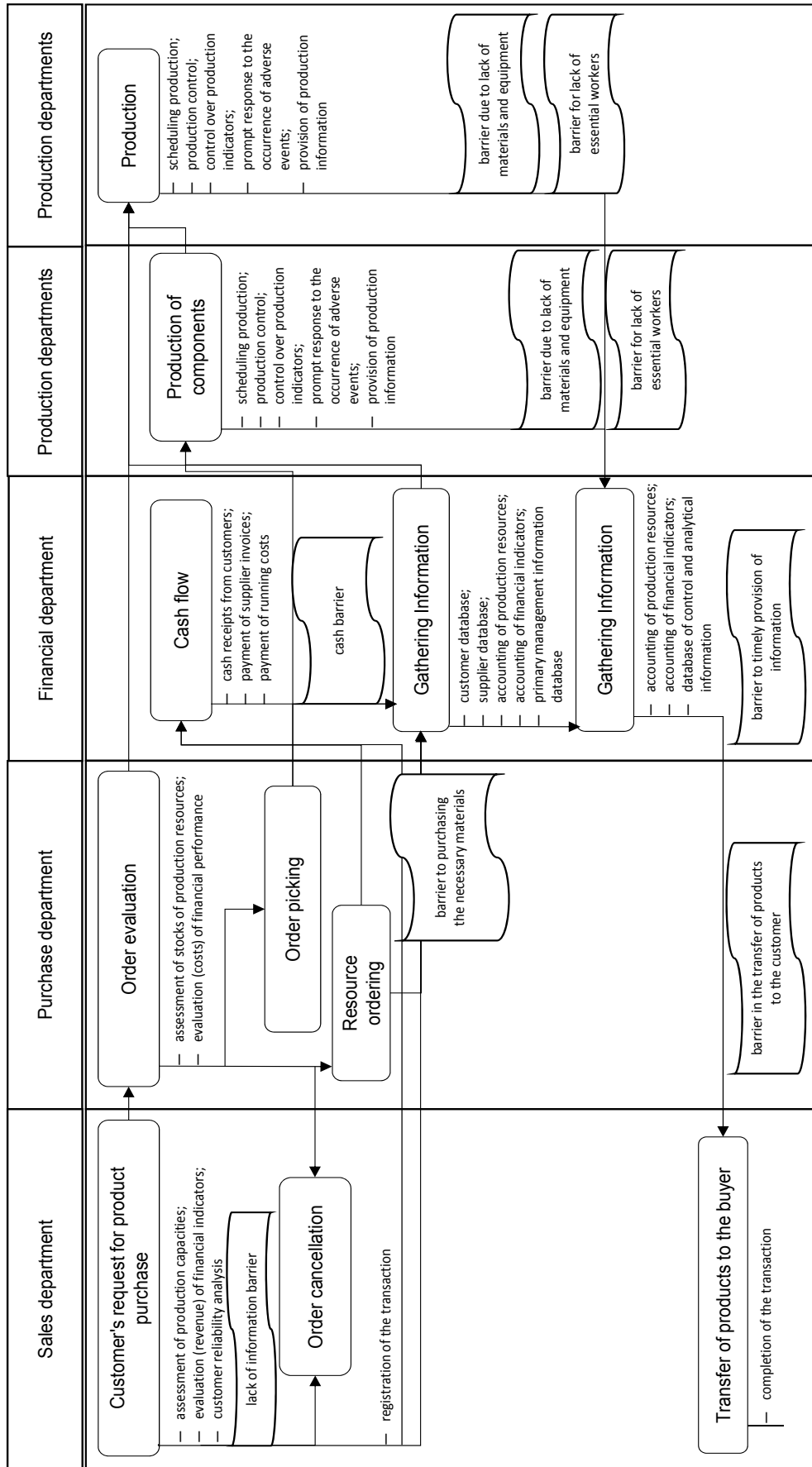


Fig. 1. Scheme of cross-functional business processes

Source: developed by the author.

Таблица / Table

## Аналитические счета для учета затрат / Analytical accounts for expenditure accountings

Уровень / Level	Аналитический разрез / Analytical section
Счета 1 порядка / 1st order accounts	Синтетические счета для учета затрат / Synthetic accounts for expenditure accountings
Счета 2 порядка / 2nd order accounts	Виды затрат / Cost types
Счета 3 порядка / 3rd order accounts	Бизнес-процессы / Business processes

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

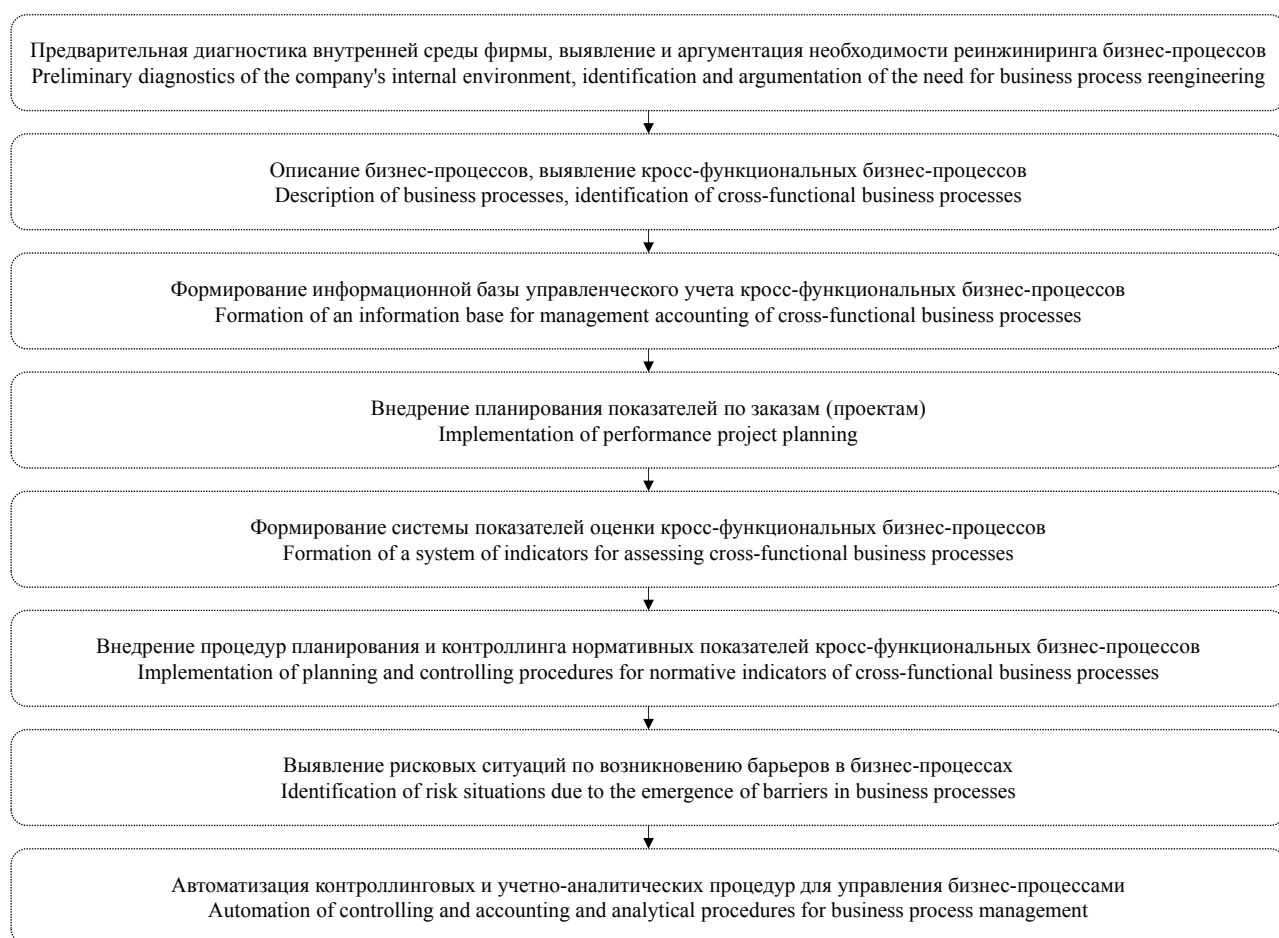


Рис. 2 / Fig. 2. Этапы построения системы управленческого учета и контроллинга кросс-функциональных бизнес-процессов / Management accounting and controlling of cross-functional business processes system building stages

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



- непреодолимость барьера без мероприятий с разными функциями<sup>8</sup>.

Особенностью современного подхода к оценке субъектов экономической деятельности является использование сбалансированной системы финансовых и нефинансовых показателей (ССП),

**Особое внимание следует уделить факторам, которые способствуют возникновению барьеров при общении сотрудников: смысловые (лингвистические), социально-культурные (расовые, гендерные, возрастные и т.д.), психологические (индивидуальные). Последние связаны с непониманием информации, передаваемой работниками друг другу как внутри подразделений, так и за их пределами. Достаточно распространенным является барьер, связанный со специфическим сленгом персонала ИТ-отдела и бухгалтерии из-за их приверженности профессиональному языку.**

в том числе ключевых для оценки внутренних бизнес-процессов [11]. С целью индикации неблагоприятного состояния последних автором данной статьи предлагается дополнить СПП группой сигналов [12], отдельное внимание к которым позволит выявить возникновение межфункциональных барьеров. При этом в качестве основного предлагается фактор их согласованности (Coherence, Coh), определяемый как отношение нормативной продолжительности процесса к фактической [13].

<sup>8</sup> Ефимова О.В., ред. Финансово-экономические инструменты устойчивого развития экономических субъектов. Магистратура. Учебник. М.: КНОРУС; 2019. 216 с.

Сигналы о нестандартных ситуациях в бизнес-процессах являются функционалом системы контроллинга [14]. Система же управленческого учета использует оперативную информацию для расчета показателей, и таким образом данные о возникающих барьерах накапливаются в ней в виде превышения нормативных затрат (см. таблицу).

Составной частью методики выстраивания управленческого учета и контроллинга КФБП является последовательность этапов, на каждом из которых выполняются определенные организационные мероприятия, представленные на рис. 2.

Вся работа кросс-функциональной команды должна быть направлена на то, чтобы сократить количество барьеров и предотвратить их возникновение в будущем.

Для повышения эффективности информационного обеспечения внутри компании происходит непрерывный сбор данных, основанный на принципе обратной связи. Каждое звено схемы несет на себе определенную нагрузку. Несогласованность в действиях отдельных исполнителей может привести к нарушению нормального течения бизнес-процессов. Роль кросс-функциональной команды, формирующейся из руководителей структурных подразделений и их заместителей по отдельным направлениям, состоит в корректирующей работе по выравниванию КФБП, поиску и устранению различных барьеров в информационных и материальных потоках. Для обеспечения деятельности таких групп автором предложена методика управленческого учета и контроллинга КФБП.

## ВЫВОДЫ

Внедрение рекомендаций, основанных на результатах проведенного исследования, а именно четкого разделения функций управленческого учета и контроллинга, вовлечения в процесс сбора и анализа информации для кросс-функциональной команды ответственных сотрудников всех подразделений, в практическую деятельность компании привело к сокращению количества барьеров. Это было достигнуто путем управления в едином информационном пространстве с использованием показателей оценки эффективности и согласованности бизнес-процессов. Поэтапный их реинжиниринг на основе разработанной автором методики не потребовал

дополнительных затрат на внедрение, так как проводился в рамках доступных внутренних ресурсов компании. Отдельно отмечено положительное влияние данной методики на личностные и профессиональные качества сотрудников. Дальнейшая исследовательская

работа в этом направлении позволит выявить другие особенности кросс-функциональных бизнес-процессов, связанные с отраслевыми и региональными факторами, влияющими на экономическую деятельность организаций в нашей стране.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Costello K., Rimol M. Gartner Forecasts Worldwide IT Spending to Reach \$ 4 Trillion in 2021. Gartner (онлайн-ресурс). URL: <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2021-04-07-gartner-forecasts-worldwide-it-spending-to-reach-4-trillion-in-2021>
2. Сазерленд Д. Scrum. Революционный метод управления проектами. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2017. 272 с.
3. Вахрушина М. А. Управленческий учет и менеджмент: синергия единения. *Менеджмент и бизнес-администрирование*. 2018;(1):86–93.
4. Демина И. Д., Полулех М. В. Оперативный учет: трансформация в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;4(7):43–51.
5. Рожнова О. В. Интегрированные учетные коммуникации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2014;(1):86–90.
6. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. Адлер Ю. П., ред. М.: РИА «Стандарты и качество»; 2003. 272 с.
7. Портер М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов. М.: Альпина Бизнес Букс; 2005. 454 с.
8. Робсон М., Уллах Ф. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов. М.: Аудит, ЮНИТИ; 1997. 224 с.
9. Хаммер М., Чампи Дж. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе. СПб.: Издательство С.-Петербургского университета; 1997. 332 с.
10. Имаи М. Кайдзен. Ключ к успеху японских компаний. М.: Альпина Паблишер; 2004. 274 с.
11. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей. М.: Олимп-Бизнес; 2004. 416 с.
12. Гордеева Е. И. Методика управленческого учета кросс-функциональных бизнес-процессов. *Аудит*. 2017;(1):24–28.
13. Гордеева Е. И. Методика контроллинга кросс-функциональных бизнес-процессов. *Аудит*. 2017;(2):10–15.
14. Демина И. Д., Вахрушина М. А., Безруков Д. А., Гордова М. А., Баранова Е. Н. Современные концепции управленческого учета и контроллинга. Саратов: Ай Пи Эр Медиа; 2018. 207 с.

### REFERENCE

1. Costello K., Rimol M. Gartner Forecasts Worldwide IT Spending to Reach \$ 4 Trillion in 2021. Gartner (online resource). URL: <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2021-04-07-gartner-forecasts-worldwide-it-spending-to-reach-4-trillion-in-2021>.
2. Sutherland D. Scrum. A revolutionary method of project management. Moscow: Mann, Ivanov and Ferber; 2017. 272 p. (In Russ.).
3. Vakhrushina M. A. Management accounting and management: Unity synergy. *Menedzhment i biznes-administrirovanie = Management and business administration*. 2018;(1):86–93. (In Russ.).
4. Demina I. D., Polulekh M. V. Operational accounting: Transformation in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;4(7):43–51. (In Russ.).
5. Rozhnova O. V. Integrated accounting communications. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2014;(1):86–90. (In Russ.).
6. Andersen B. Business processes. Improvement tools. (Ed. of Yu. P. Adler). Moscow: RIA “Standards and quality”; 2003. 272 p. (In Russ.).

7. Porter M. Competitive strategy: A methodology for analyzing industries and competitors. Moscow: Alpina Business Books; 2005. 454 p. (In Russ.).
8. Robson M., Ullah F. A practical guide to business process reengineering. Moscow: Audit, UNITI; 1997. 224 p. (In Russ.).
9. Hammer M., Champy J. Reengineering of the corporation: A Manifesto of a revolution in business. St. Petersburg: St. Petersburg University Publishing House; 1997. 332 p. (In Russ.).
10. M. Imai. Kaizen. The key to the success of Japanese companies. Moscow: Alpina Publisher; 2004. 274 p. (In Russ.).
11. Kaplan R. S., Norton D. P. Strategy-oriented organization. How balanced scorecard organizations thrive in the new business environment. Moscow: Olimp-Business; 2004. 416 p. (In Russ.).
12. Gordeeva E. I. Management accounting methodology for cross-functional business processes. *Audit = Audit*. 2017;(1):24–28. (In Russ.).
13. Gordeeva E. I. Methods of controlling cross-functional business processes. *Audit = Audit*. 2017;(2):10–15. (In Russ.).
14. Demina I. D., Vakhrushina M. A., Bezrukov D. A., Gordova M. A., Baranova E. N. Modern concepts of management accounting and controlling. Saratov: IP Air Media; 2018. 207 p. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Екатерина Игоревна Гордеева** — аспирантка департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-6120-2007>  
orel\_e@bk.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Ekaterina I. Gordeeva** — Postgraduate Student, Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-6120-2007>  
orel\_e@bk.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.  
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 30.03.2022; после рецензирования 06.04.2022; принята к публикации 11.05.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 30.03.2022; revised on 06.04.2022 and accepted for publication on 11.05.2022.  
The author read and approved the final version of the manuscript.*