



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№6 | 2016

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита
с. 3
- Классификация субъектов строительной деятельности с целью формирования прозрачной финансовой отчетности
с. 12
- Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования
с. 28
- Обеспечение налоговой безопасности российских организаций
с. 34

20 лет
ИПБ России



2016 www.ipbr.org



Уважаемые коллеги!

ИПБ России стоит на пороге своего 20-летия. Этот солидный возраст мы встречаем в полном расцвете сил, располагая внушительными возможностями и имея широкие перспективы развития.

На сегодняшний день ИПБ России является влиятельным субъектом негосударственного регулирования бухгалтерского учета, активно взаимодействует с органами власти, научным, профессиональным и бизнес-сообществом.

В нашем активе:

- разработка и мониторинг профессионального стандарта «Бухгалтер»;
- включение в систему независимой оценки квалификаций (ИПБ России присвоен статус ЦОК);
- участие в разработке проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета;
- отлаженные процедуры проведения профессионально-общественной аккредитации (ИПБ России включен в реестр аккредитующих организаций).

ИПБ России является лидером на рынке аттестации бухгалтеров. Мы разработали и внедрили уникальные программы подготовки и повышения профессионального уровня бухгалтеров и других специалистов финансовой сферы.

Интерес к аттестации ИПБ России неуклонно растет. Каждый месяц мы приветствуем новых членов, в том числе центры подготовки.

Все это дает основания для более чем оптимистичных прогнозов. Деятельность ИПБ России, направленная на развитие профессии, укрепление ее престижа, будет расширяться.

Позвольте от всей души поздравить вас с наступающим Новым годом и пожелать процветания, благополучия, успешного развития карьеры, стабильности в настоящем и уверенности в будущем!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ России

Accounting, statistics

- 3 Risk calculation procedure of material misstatement based on the principles of International Standards on Auditing
N. Altukhova
- 12 Classification of the construction business entities in order to create a transparent financial reporting
D. Atazhanova
- 17 Development vector of accounting from the perspective of sociological approach
V. Bessarabov
- 24 Controlling and performance evaluation of cross-functional business processes
E. Gordeeva
- 28 Accounting in terms of business modeling
O. Rozhnova
- 34 Ensuring tax security of Russian organizations
**L. Khoruzhiy,
J. Katkov,
V. Khoruzhiy**

Economics and management of the national economy

- 42 Planning and forecasting taxation of Arctic Zone in the Russian Federation on macro and micro levels
**V. Skripnichenko,
I. Matvienko**

В ИПБ России

2 Новости

Бухгалтерский учет, статистика

- 3 Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита
Н.В. Алтухова
- 12 Классификация субъектов строительной деятельности с целью формирования прозрачной финансовой отчетности
Д.А. Атажанова
- 17 Вектор развития бухгалтерского учета с позиции социологического подхода
В.О. Бессарабов
- 24 Контроллинг и оценка эффективности кросс-функциональных бизнес-процессов
Е.И. Гордеева
- 28 Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования
О.В. Рожнова
- 34 Обеспечение налоговой безопасности российских организаций
**Л.И. Хоружий,
Ю.Н. Катков,
В.И. Хоружий**

Экономика и управление народным хозяйством

- 42 Особенности планирования и прогнозирования налогообложения на макро- и микроуровнях в Арктической зоне Российской Федерации
**В.А. Скрипниченко,
И.И. Матвиенко**

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров
и аудиторов России»,
тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
3.11.2016.
Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.

Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Журнал включен
в Перечень рецензируемых
научных изданий,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание ученой
степени доктора наук
(действует с 1 декабря
2015 года)

Новости

В Астане состоялось XIII заседание Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ

Делегация ИПБ России в составе директора Е.И. Копосовой и руководителя международных и образовательных проектов О.В. Василевской приняла участие в XIII заседании Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ. Заседание проходило 18-19 октября 2016 года в Астане (Республика Казахстан).

На заседании обсуждались вопросы регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в государствах-участниках СНГ. Члены Координационного совета подтвердили приверженность дальнейшему развитию национальных систем бухгалтерского учета и аудита на основе МСФО и МСА.

Координационный совет принял рекомендации по упрощению ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, а также примерные требования к профессиональной квалификации специалистов в области бухгалтерского учета и подходы к их сертификации. Участники заседания обсудили меры предупреждения недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг.

Представители ИПБ России озвучили доклад об итогах деятельности Рабочей группы по вопросам взаимного признания национальных сертификаций специалистов по бухгалтерскому учету.

Вузы заинтересованы в профессионально-общественной аккредитации

27 октября 2016 года в Санкт-Петербурге директор ИПБ России Е.И. Копосова провела рабочее совещание с представителями аккредитованных учебных центров: Т.А. Никифоровой, директором, и О.Н. Никифоровой, заместителем директора учебного центра при Санкт-Петербургском государственном экономическом университете, М.В. Додоновой,

директором учебного центра при Крымском федеральном университете им. В.И. Вернадского, и С.В. Додоновым, директором Академии биоресурсов и природопользования КФУ им. В.И. Вернадского. На совещании обсуждались вопросы профессионально-общественной аккредитации (ПОА).

Директор ИПБ России напомнила участникам совещания, что Институт включен в реестр аккредитующих организаций (информация об этом размещена на официальном портале системы мониторинга профессионально-общественной аккредитации – <http://accredproa.ru/>) и с 2012 года осуществляет аккредитацию образовательных программ высшего и среднего профессионального образования (направление подготовки – «Экономика и управление»), а также программ дополнительного профессионального образования. По ее словам, все больше вузов проявляют интерес к аккредитации, которую проводит ИПБ России.

Представители учебных центров, в свою очередь, отметили, что вузы заинтересованы в профессионально-общественной аккредитации своих образовательных программ. Наличие такой аккредитации позволяет привлечь большее количество студентов, так как востребованность на рынке труда после окончания обучения (что и подтверждает ПОА) является весьма важным фактором при выборе вуза.

Учебные центры подтвердили свою приверженность программам ИПБ России по подготовке и повышению профессионального уровня бухгалтеров. По оценкам представителей учебных центров, спрос на аттестаты ИПБ России неуклонно растет.



УДК 657.6
ГРНТИ 06.35
БАК 08.00.12

Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита

Risk calculation procedure of material misstatement based on the principles of International Standards on Auditing

Филиал МГУ имени М.В. Ломоносова
в г. Севастополе, Россия, Севастополь
Надежда Викторовна Алтухова
канд. экон. наук, доцент кафедры
экономики, аттестованный аудитор
e-mail: nnaa1606@mail.ru
299001, г. Севастополь, ул. Героев Севастополя, 7
(Филиал МГУ в г. Севастополе, кафедра экономики).
Тел. +7 (978) 749-64-21

Lomonosov Moscow State University, Sevastopol
MSU campus, Russia, Sevastopol
Nadezhda Altukhova
PhD, Associate Professor of the Economics
Department, Certified Auditor
e-mail: nnaa1606@mail.ru
7, Geroev Sevastopolya str., Sevastopol, Russia,
299001 (Economics Department, Lomonosov Moscow
State University, Sevastopol MSU campus).
Phone +7 (978) 749-64-21

В статье проведен анализ моделей аудиторского риска и методик его расчета. Наглядно представлены классификации составляющих изучения деятельности и коммерческого окружения организации, а также рисков существенного искажения учетной информации. Предложена методика оценки риска существенных искажений на основе принципов Международных стандартов аудита. Данная методика учитывает оценки, а также «вес» (ранг важности) факторов неотъемлемого риска и риска контроля.

Ключевые слова: модель аудиторского риска; расчет риска существенных искажений; понимание деятельности и коммерческого окружения организации; методика расчета аудиторского риска.

This article analyzes the models of audit risk and its calculation procedures. Classification of components of the action research and commercial environment of organization as well as the risks of material misstatement of accounting information are graphically displayed. The author offered risk assessment procedure of material misstatement based on the principles of International Standards on Auditing. Such procedure takes into account assessments as well as *weight* (rank of importance) of inherent risk and control risk factors.

Key words: model of audit risk; risk calculation of material misstatement; understanding of activities and commercial environment of organization; calculation procedure of audit risk.

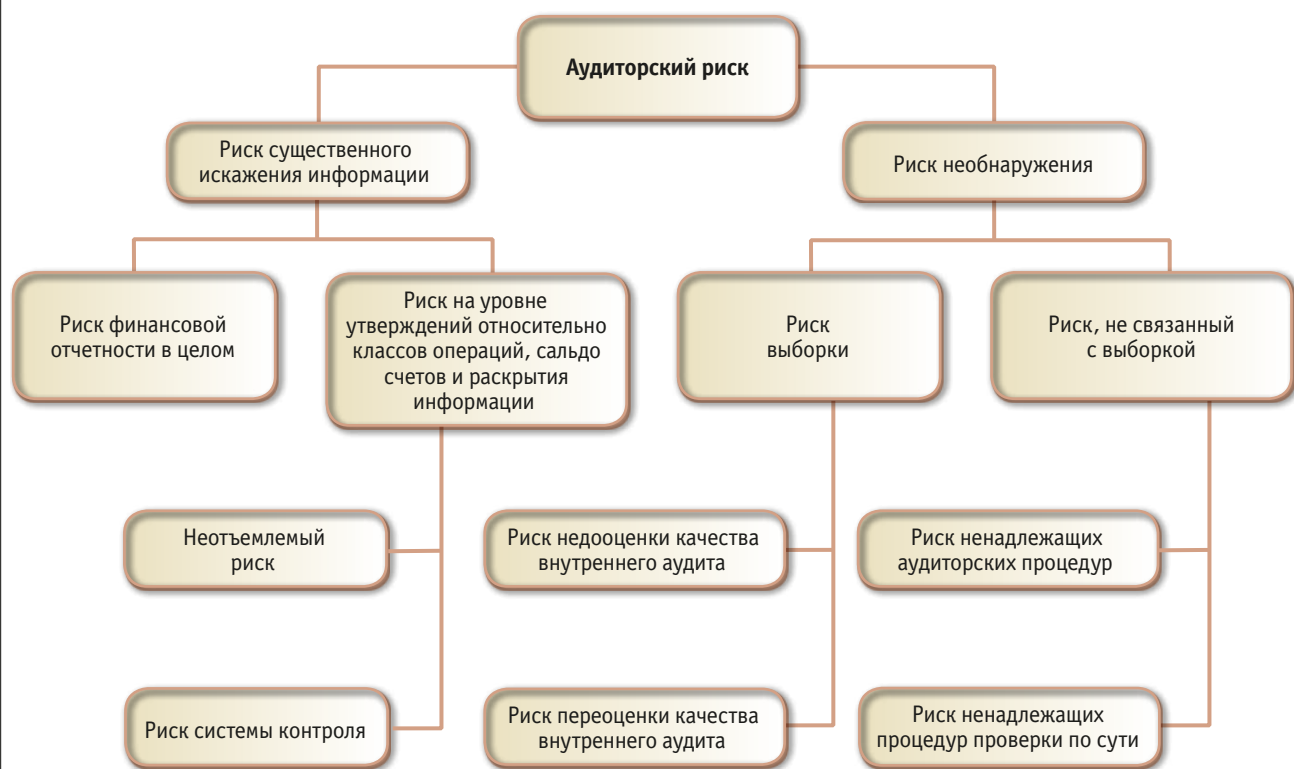


Рис. 1. Составляющие аудиторского риска

Цель статьи и постановка задачи

Риск-ориентированная концепция аудита является особенно актуальной в связи с вызовами современного финансового кризиса, одной из причин которого стала недооценка роли рисков как в финансовой сфере вообще, так и в аудиторской деятельности, в частности. Суть риск-ориентированной концепции заключается в том, что аудитор должен исходить из обязательного наличия аудиторских рисков в процессе проведения аудита и необходимости минимизации этих рисков с целью предоставления заказчику разумной (обоснованной, достаточной) уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Для этого аудитор должен выявить, идентифицировать и оценить риски существенных искажений в финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибок для разработки и выполнения аудиторских процедур в ответ на эти риски.

Задачи качественной оценки аудиторского риска рассмотрены в научной литературе достаточно широко. И все авторы в своих работах отмечают, что абсолютно точное определение величины аудиторского риска невозможно. Не вызывает также сомнений, что трудно осуществить планирование и проведение аудита без наличия твердого представления о величине и качестве риска существенных искажений и риска необнаружения.

Целью статьи являются анализ подходов к построению модели аудиторского риска и разработка

практической методики измерения неотъемлемого риска с учетом принципов Международных стандартов аудита.

Потребность в количественном методе оценки аудиторского риска

Одним из краеугольных положений современного аудита является концепция достаточной (разумной, обоснованной) уверенности. Суть этой концепции такова – аудитор не может предоставить заказчику абсолютной, стопроцентной уверенности в том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Обусловлено это наличием присущих аудиту ограничений. Эти ограничения приводят к тому, что большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор формулирует выводы и на которых основывается аудиторское мнение, являются в большей степени убедительными, чем окончательными (А45 МСА 200 [8, с. 201–203]). Причиной этого является характер аудиторских процедур и характер финансовой отчетности, а также ограничения по времени и стоимости проведения аудита. Структура аудиторского риска представлена на рис. 1.

Является ли аудиторский риск измеряемой величиной? Можно ли дать ему не только качественную – «значительный», «большой», «приемлемый»,

¹ Схема построена автором на основании материалов А32-А43 Международного стандарта Аудита 200.

но и количественную, числовую оценку? Можно ли его измерить, посчитать и представить в математических единицах?

Несмотря на то что в А32 МСА 200 утверждается, что оценка рисков является предметом профессионального суждения аудитора, а не предметом, подлежащим точной количественной оценке [8, с. 197], в А36 этого же стандарта говорится, что аудитор может использовать модель, описывающую общую взаимосвязь элементов аудиторского риска в математических терминах [8, с. 197].

Что касается единиц количественной оценки риска, А40 МСА 200 утверждает, что оценку риска существенного искажения можно выражать как в количественных единицах, например, в процентах, так и в неколичественных единицах [8, с. 200]. Таким образом, несмотря на отмену МСА 400, содержащего мультипликативную модель оценки аудиторского риска, потребность в количественной оценке совокупного аудиторского риска существует.

Действительно, можно ли с достаточной уверенностью полагаться только на профессиональное суждение аудитора в оценке рисков? Ведь «достижение результатов, которые опираются на субъективное мнение аудиторов – их профессиональное суждение, является достаточно спорным в условиях применения оценок существенности, аудиторского риска и объемов аудиторской выборки» [1, с. 9].

Даже если довериться профессиональной интуиции аудитора, точность и объективность его профессионального суждения является результатом его навыков, знаний и опыта. Однако чтобы получить навыки и опыт определения рисков, аудитору сначала необходимо: 1) иметь инструментарий оценки рисков; 2) применить этот инструментарий достаточное количество раз – достаточное для того, чтобы впоследствии, охватив взглядом выходные данные, профессионал без промежуточных расчетов, исходя из предыдущих навыков, мог оценивать величину риска, используя только свое профессиональное суждение. Задачей статьи является предложение такого инструментария.

И второй, не менее важный момент. В случае необходимости подтвердить высокий уровень аудиторской проверки (например, в случае претензий со стороны аудируемого лица), в том числе и качество оценки риска существенных искажений, ссылка лишь на понятие «профессиональное суждение аудитора» вряд ли будет в современных реалиях убедительной для заинтересованных инстанций. Здесь будут уместны математические выкладки и совершенно определенные цифры.

О необходимости разработки унифицированных инструментов расчета риска существенных искажений свидетельствует и упоминание в проекте Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, одобренном Советом по аудиторской деятельности 23 июня

2016 года¹, о необходимости «...совершенствования технологии аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и оказания других аудиторских услуг, в том числе посредством применения электронных технологий анализа данных, интенсификацию процесса оказания аудиторских и связанных с ними услуг, в том числе посредством стандартизации аудиторских бизнес-процессов».

Модели аудиторского риска

На практике аудитору не обойтись без воплощения своего интуитивного и оценочного суждения об уровне риска в числовую, количественную форму. Методики количественной оценки аудиторского риска содержатся во многих современных литературных источниках [3, с. 4], [4], [6, с. 20], [7, с. 91], [9, с. 129], [10, с. 278].

Традиционная модель аудиторского риска, как правило, представляется формулой (1):

$$AR = IR \times CR \times DR, \quad (1)$$

где:

AR – аудиторский риск;

IR – неотъемлемый риск;

CR – риск контроля;

DR – риск обнаружения.

Однако ряд авторов считает данную модель не совсем точной. В. Краснов с соавторами [5] считают: поскольку величины в правой части уравнения – это числа меньше единицы, то по правилам действий с такими величинами *AR* будет меньше, чем каждая из величин *IR*, *CR* или *DR*, а это лишено логического смысла. А. Бобрович учитывает взаимное влияние рисков контроля и неотъемлемого риска [2, с. 154], и это справедливо, поскольку наличие высокой корреляции между этими факторами приведет к погрешности в расчете величины аудиторского риска.

А. Бобрович предлагает следующую модель аудиторского риска, которая исключает мультиколлинеарность факторов стандартной модели [2, с. 157]:

$$AR = (IR + CR) \times DR. \quad (2)$$

Однако такой вариант модели также не лишен недостатков, поскольку при определенных величинах составляющих модели аудиторский риск может быть больше единицы, что невозможно для вероятностных величин.

Более сложную и точную формулу (3) предлагают В. Краснов с соавторами [5]:

¹ Материалы официального сайта Министерства финансов РФ. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=114449&area_id=4&page_id=2104&porup=Y (дата обращения 30.06.2016).

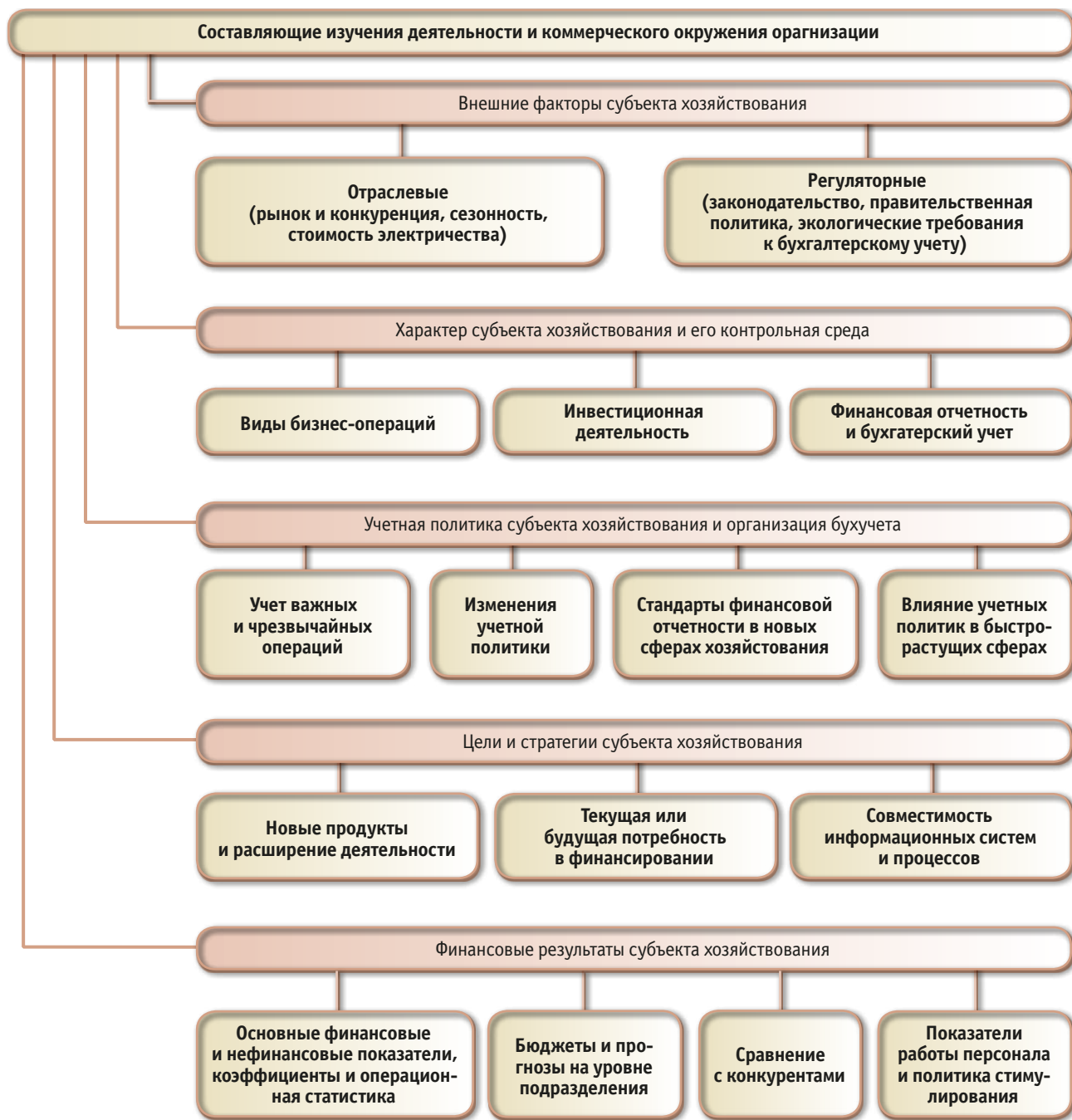


Рис. 2. Составляющие изучения деятельности аудируемого лица³

$$AR = IR + CR + DR - IR \times CR - IR \times DR - CR \times DR + IR \times CR \times DR. \quad (3)$$

Действительно, результат расчета по данной формуле демонстрирует влияние всех составляющих и при этом не будет превышать единицу ни при каких значениях этих составляющих, а также не будет меньшим, чем каждая из них.

Однако, какую бы модель (или формулу) расчета аудиторского риска мы не использовали, для получения точного и адекватного значения необходимо иметь инструмент вычисления отдельных

элементов модели аудиторского риска. В этой статье рассмотрим методику количественного определения величины неотъемлемого риска и риска системы внутреннего контроля, совокупность которых представляет собой риск существенных искажений.

Чтобы оценить аудиторский риск, существующий до начала проверки, то есть тот риск, который не зависит от квалификации аудитора и качества аудита, необходимо определить:

³ Схема составлена автором по материалам п. 11 и А17-А41 МСА 315 [8. с. 561–563, 581–595].

- 1) насколько подвержена бизнес-рискам отрасль, в которой работает клиент;
- 2) насколько жестко регулируется его деятельность со стороны государства в области налогообложения;
- 3) серьезность экологических требований и других законодательных ограничений и так далее, то есть изучить внешнюю среду, в которой функционирует предприятие.

Риск существенных искажений может быть обусловлен также характером хозяйствования самого субъекта, то есть его внутренней средой, включающей его (рис. 2):

- 1) цели и стратегию;
- 2) учетную политику;
- 3) организацию системы бухгалтерского учета;
- 4) систему внутреннего контроля.

Аудитор составляет перечень факторов неотъемлемого риска и факторов риска внутреннего контроля и разрабатывает необходимые процедуры для оценки этих факторов.

Авторская методика оценки риска существенного искажения

Очевидно, что простое суммирование или усреднение оценок факторов не даст объективного результата, поскольку различные факторы влияют на уровень риска с разной интенсивностью. Например, ограничение доступа фирмы, разрабатывающей программное обеспечение, к займам способно гораздо значительнее повлиять на величину неотъемлемого риска, чем жесткие экологические требования в регионе. Совершенно обратная ситуация у фирмы, производящей минеральные удобрения и имеющей в то же время достаточные оборотные средства.

Для исключения такого нивелирования роли факторов им присваивается вес (ранг важности), определяющий степень влияния фактора на общий уровень риска именно для этого предприятия. Вес или ранг – это число менее единицы.

Каждый фактор оценивается по степени его «опасности» по шкале от 1 до 10 – чем больший риск способен генерировать фактор, тем выше оценка.

Тогда величину неотъемлемого риска рассчитываем по формуле (4):

$$IR = \frac{\sum_{i=1}^n r_i \times v_i}{10 \times n}, \quad r_i = \{0 \dots 1\}, v_i = \{1 \dots 10\}, \quad (4)$$

где:

n – количество рассматриваемых факторов риска;

i – порядковый номер фактора;

r_i – вес, или ранг важности i -того фактора;

v_i – оценка риска i -того фактора.

Несложно убедиться, что величина риска, который рассчитывается по предлагаемой методике, может колебаться в пределах от 0 (когда или все факторы важны, или все они оцениваются как нулевые) до 1 (когда важность всех факторов максимальна, а их оценка равна 10).

Инструментарий электронных таблиц Microsoft Excel позволяет проводить такие расчеты с достаточной степенью удобства, скорости и точности. В табл. 1 приводится примерный перечень факторов неотъемлемого риска, ранг важности (вес) этих факторов, оценок рисков, связанных с этим фактором, и результаты вычислений.

Автор обращает внимание читателя, что среди факторов присутствуют обстоятельства, не только увеличивающие риск, но и уменьшающие его (например, внедрение этических ценностей в работу коллектива). Если такой фактор высок, то риск оценивается как низкий, и его оценка будет низкой.

В каждом конкретном случае содержание и количество факторов определяются аудитором исходя из конкретной ситуации, а их ранжирование и оценка – исходя из профессионального суждения аудитора или суждений экспертов.

Аналогичный расчет проводим и с показателями риска внутреннего контроля. Примерный перечень факторов риска внутреннего контроля приведен в табл. 2. В ней же приведены примеры оценок и ранжирования факторов.

Автор находит необходимым разделить риск существенных искажений и, соответственно, рассчитывать отдельно его составляющие, руководствуясь положением А40 МСА 200: «...аудитор может выполнить раздельную или комбинированную оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля в зависимости от предпочтительных приемов и методик аудита, а также практических аспектов» [8, с. 199]. Практический аспект для автора таков – разделение дает возможность (кроме прямой задачи оценки разных видов риска) еще и указать клиенту на слабые места в системе внутреннего контроля.

Таким образом, мы определили численные значения двух составляющих риска существенных искажений. Чтобы получить оценку риска существенных искажений (MMR), можно определить ее как функцию неотъемлемого риска и риска контроля по формуле (5):

$$MMR = IR + CR - IR \times CR. \quad (5)$$

В нашем примере интегральное значение риска существенных искажений равно:

$$MMR = 0,4539 + 0,5047 - 0,4539 \times 0,5047 = 0,7294.$$

Методом последовательных итераций определены границы качественной оценки риска существенных искажений. В табл. 3 приведены числовые границы качественной оценки риска

Таблица 1. Пример набора факторов неотъемлемого риска, их оценки и ранжирования¹

Содержание фактора неотъемлемого риска	r_i	v_i	$r_i \times v_i$
Внешние факторы			
Работа в экономически нестабильных регионах, например, странах со значительной девальвацией валюты или высокой инфляцией	0,5	8	4,0
Деятельность, чувствительная к воздействию неустойчивого рынка или наличие жесткой конкуренции	0,3	8	2,4
Значительные изменения в отрасли субъекта	0,9	4	3,6
Ограничения в доступе к капиталу и займам	0,8	5	4,0
Регуляторные факторы			
Сложное законодательство	0,8	6	4,8
Пристальное внимание к деятельности субъекта и его финансовым результатам со стороны регулирующих или государственных органов	0,7	4	2,8
Жесткие экологические требования, влияющие на деятельность субъекта	0,9	7	6,3
Внедрение новой концептуальной основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в отрасли или государстве	0,9	8	7,2
Характер деятельности субъекта			
Изменения в цепи поставок	0,7	7	4,9
Использование забалансового финансирования, компаний специального назначения и других сложных методов финансирования	0,6	6	3,6
Значительные операции со связанными сторонами	0,9	9	8,1
Слабые стороны внутреннего контроля, особенно те, на которые руководство не реагирует	0,9	4	3,6
Значительные суммы нестандартных или несистематических операций, включая внутригрупповые операции и операции с большим доходом	0,5	6	3,0
Операции, отраженные на основе намерений руководства субъекта, например, рефинансирования долгов, активы, готовящиеся к продаже, и классификация торговых ценных бумаг	0,7	5	3,5
События или операции, включающие значительные неопределенности в оценке, включая расчетные оценки	0,3	7	2,1
Длительные судебные разбирательства и условные обязательства, например, гарантийные обязательства по товарам, финансовые гарантии и экологические обязательства	0,9	9	8,1
Наличие большого количества товарно-материальных запасов	0,8	8	6,4
Широкая географическая распространенность и отраслевая сегментация	0,8	4	3,2
Большая часть сомнительных задолженностей	0,8	9	7,2
Факторы, связанные с целями и стратегией субъекта			
Предположение о невозможности непрерывности деятельности предприятия или потере им ликвидности, включая потерю важных заказчиков	0,7	5	3,5
Разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых направлений бизнеса	0,7	7	4,9
Географическое расширение	0,6	8	4,8
Изменения в субъекте, такие как крупные приобретения или реорганизация или другие необычные события	0,7	4	2,8
Несогласованность между ИТ-стратегией субъекта и его бизнес-стратегией	0,8	7	5,6
Изменения в среде информационных технологий	0,8	9	7,2
Значительные и многочисленные приобретения или отчуждения	0,5	6	3,0
Изменения в ключевом персонале, включая ключевых исполнительных директоров	0,7	6	4,2
Сложные объединения и совместные предприятия	0,8	8	6,4
Финансовые результаты субъекта			
Значительные отклонения результатов деятельности субъекта от результатов аналогичных предприятий	0,5	7	3,5
Значительные отклонения результатов деятельности субъекта от финансовых планов (бюджетов)	0,8	9	7,2
Учетная политика, бухгалтерский учет и финансовая отчетность			

¹ Таблица разработана автором с использованием материалов А33 и Приложения 2 МСА 315 [8, с. 591, 651–653], А28 МСА 200 [8, с. 199].

Окончание табл. 1

Содержание фактора неотъемлемого риска	r_i	v_i	$r_i \times v_i$
Установка новых значительных ИТ-систем, связанных с финансовой отчетностью	0,8	5	4
Прошлые искажения, история ошибок или значительные суммы корректировок на конец периода	0,7	6	4,2
Применение новых бухгалтерских правил	0,8	6	4,8
Значительные изменения в учетной политике субъекта	0,8	4	3,2
Наличие расчетных оценок, включающих сложные процессы	0,8	4	3,2
Недостаточное количество персонала с соответствующими навыками бухгалтерского учета и в подготовке финансовой отчетности	0,7	3	2,1
$\sum_{i=1}^{36} r_i \times v_i$			163,4
$IR = \frac{\sum_{i=1}^{36} r_i \times v_i}{10 \times 36}$			0,4539

Таблица 2. Оценка факторов, с которыми могут быть связаны риски внутреннего контроля⁵

Содержание фактора риска внутреннего контроля	r_i	v_i	$r_i \times v_i$
Среда контроля			
Информирование и внедрение честности и этических ценностей (снижение стимулов и соблазнов, которые могут подтолкнуть персонал к участию в мошеннических, незаконных или неэтичных действиях). Ознакомление персонала с этическим и поведенческим кодексом	0,8	8,0	6,4
Обязательства по профессиональной компетентности – знания и навыки, необходимые для выполнения задач, представляющих работу сотрудника	0,8	8,0	6,4
Участие лиц, наделенных руководящими полномочиями (независимость от руководства субъекта, их опыт и статус, масштаб их участия и наблюдения за деятельностью, информация, которую они получают, как определяются и рассматриваются сложные вопросы руководством)	0,7	4,0	2,8
Философия и стиль руководства субъекта (подход руководства субъекта к определению и мониторингу бизнес-рисков, отношение и действия руководства субъекта к финансовой отчетности (консервативный или прогрессивный выбор из доступных альтернатив)	0,9	9,0	8,1
Организационная структура (рассмотрение основных сфер полномочий и ответственности, а также соответствующих отчетов)	0,9	6,0	5,4
Делегирование полномочий и обязательств по деятельности, установление отношений по отчетности и иерархия санкционирования, а также политика по соответствующей бизнес-практике, знания и опыт ключевого персонала	0,7	4,0	2,8
Политика и практика в отношении человеческих ресурсов: набор персонала, ориентирование, обучение, оценка, консультации, повышение в должности, компенсации и корректирующие действия	0,6	7,0	4,2
Процесс оценки рисков предприятием	0,9	8,0	7,2
Информационная система, включая бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью			
Наличие классов операций в деятельности предприятия, которые являются значительными для финансовой отчетности	0,9	4,0	3,6
Процедуры в рамках как системы информационных технологий, так и ручных систем для инициализации записи, обработки, корректировки этих операций, в случае необходимости переноса этих операций в главную бухгалтерскую книгу и отражение в финансовой отчетности	0,5	6,0	3,0
Соответствующие учетные записи, подтверждающие информацию и отдельные счета в финансовой отчетности, используемые для инициализации записи, обработки и регистрации операций (включает исправления неправильной информации и то, как информация переносится в главную бухгалтерскую книгу)	0,7	5,0	3,5
Регистрация информационной системой событий и условий, которые не являются операциями, но при этом являются значительными для финансовой отчетности	0,3	7,0	2,1
Процесс составления финансовой отчетности (включая значительные учетные оценки и их раскрытия)	0,8	8,0	6,4

⁵Таблица разработана автором с использованием материалов пунктов 12-24 МСА 315 [8, с. 563–569] и источника [4].

Окончание табл. 2

Содержание фактора риска внутреннего контроля	r_i	v_i	$r_i \times v_i$
Меры контроля за журнальными записями, включая нестандартные журнальные записи, которые регистрируют разовые, необычные операции или корректировки	0,5	4,0	2
Обмен информацией между руководством и теми, на кого возложены самые высокие полномочия	0,7	9,0	6,3
Внешний обмен информацией	0,8	8,0	6,4
Мероприятия контроля			
Проверка и утверждение проведенных сверок	0,5	7,0	3,5
Проверка арифметической точности записей	0,8	8,0	6,4
Контроль над приложениями и средой компьютерных информационных систем	0,8	4,0	3,2
Ведение и проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей	0,7	7,0	4,9
Контроль над документами и их утверждением	0,8	9,0	7,2
Сравнение внутренней информации с данными, полученными из внешних источников	0,8	6,0	4,8
Инвентаризация	0,8	6,0	4,8
Ограничения доступа лиц к активам и запасам	0,7	8,0	5,6
Сравнение и анализ результативных показателей финансово-хозяйственной деятельности с затратами, предусмотренными сметами	0,9	8,0	7,2
Мониторинг контроля			
Мониторинг мер контроля за финансовой отчетностью	0,7	6,0	4,2
Мероприятия по инициированию исправлений недостатков	0,3	7,0	2,1
Средства контроля целостности информации, связанные с надежностью программного обеспечения	0,9	9,0	8,1
Характер ответственности подразделения внутреннего аудита	0,8	9,0	7,2
Цель и характер обязанностей подразделения внутреннего аудита	0,8	7,0	5,6
$\sum_{i=1}^{30} r_i \times v_i$			151,4
$IR = \frac{\sum_{i=1}^{36} r_i \times v_i}{10 \times 36}$			0,5047

Таблица 3. Числовые границы количественной оценки риска существенных искажений

Интервал MMR	Качественная оценка риска существенных искажений	Объем аудиторской выборки
0 – 0,22	Низкий	Использовать минимально возможный (согласно расчетам) объем выборки
0,23 – 0,62	Приемлемый	Среднее значение объема выборки в расчетном интервале
0,63 – 0,72	Высокий	Верхняя граница расчетного интервала объема выборки с некоторым увеличением (по сравнению с расчетным) количества операций, подлежащих сплошной проверке
0,73 – 1	Опасно высокий	Рекомендуется значительно увеличить (по сравнению с расчетным) количество операций, подлежащих сплошной проверке, а объем выборки среди остальных операций проводить по верхней границе расчетного интервала

существенных искажений и соответствующий им объем аудиторской выборки.

По мнению О. Медведевой и И. Федоренко, методика оценки аудиторского риска должна соответствовать следующим требованиям:

- отвечать методологии аудита и нормативным актам в области регулирования аудиторской деятельности;

- методика должна быть последовательна;
 - методика должна быть понятна не только практикующему аудитору, но и его помощнику;
 - методика должна быть эффективна [7, с. 88].
- Добавим, что необходимо придерживаться также принципа экономичности, универсальности и доступности инструментария методики.


Как видим, предлагаемый способ расчета вполне соответствует предъявляемым требованиям.

Заключение

Наличие инструментов количественной оценки аудиторского риска позволит совершенствовать процесс планирования аудита и сделать более обоснованной аудиторскую выборку.

Проанализировав модели аудиторского риска, автор предлагает использовать не мультипликативную

модель, а интегрально-мультипликативную, как более отражающую суть вероятностных величин и лишенную мультиколлинеарности.

Предложенная автором методика расчета величины риска существенного искажения построена на принципах Международных стандартов аудита, проста в использовании и учитывает степень влияния отдельных факторов неотъемлемого риска и риска контрольной среды на общий уровень риска существенного искажения информации. 

Библиографический список

1. Алехина Л.Н. Перспективные направления развития аудиторской деятельности и способы нивелирования аудиторского риска в трудах современных ученых // Наука и Мир. – 2016. – Т. 2. – № 4 (32). – С. 9–10.
2. Бобрович О. Б. Методичні підходи до оцінювання аудиторського ризику // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вып. 23.1. – С. 152–164.
3. Егорова И.С. Формирование рабочих документов по идентификации аудиторских рисков как инструмент оценки эффективности бизнеса // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2015. – Т. 2. – № 10. – С. 40–63.
4. Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита : учебное пособие. – М. : КРОНУС, 2007. – 400 с.
5. Краснов В.К., Краснова Г.А., Львова М.В. Модель аудиторского риска // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – № 2. URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=5980> (дата обращения 30.06.2016).
6. Массарыгина В.Ф. О методических подходах к выявлению и оценке аудиторских рисков // Аудитор. – 2014. – № 9 (235). – С. 18–23.
7. Медведева О.В., Федоренко И.В. Применение методики оценки аудиторского риска в ходе аудита // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2015. – № 14. – С. 84–93.
8. Международные стандарты аудита и контроля качества : сборник в 3-х томах [одобрен Международной федерацией бухгалтеров]. – Киров : Кировская областная типография, 2012. – Т. 1. – 528 с.
9. Чопчиан Н.С. Модель расчета аудиторского риска // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2010. – № 10. – С. 128–130.
10. Юртанова В.Н. Методические подходы к определению уровня существенности и аудиторского риска // Новая наука: теоретический и практический взгляд. – 2016. – № 5–1 (81). – С. 275–280.

References

1. Alehina L.N. Perspectives for development of audit activities and ways of audit risk leveling in the research papers of modern academics. *Nauka i Mir*, 2016, Vol. 2, no. 4 (32), pp. 9–10 (in Russ.).
2. Bobrovich O.B. Methodological approach to the auditor's risk assessment. *Naukoviy visnik NLTU Ukrainy*, 2013, no. 23.1, pp. 152–164 (in Ukraine).
3. Egorova I.S. Evaluation of audit risks: problems and solutions. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2015, Vol. 2, no. 10, pp. 40–63 (in Russ.).
4. Zharylgasova B.T., Suglobov A.E. *Mezhdunarodnye standarty audita* [International Standards on Auditing]. Moscow, KRONUS Publ., 2007. 400p.
5. Krasnov V.K., Krasnova G.A., Lvova M.V. Model of audit risk. *Sovremennyye problemy nauki i obrazovaniya*, 2012, no. 2 (in Russ.). Available at: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=5980> (accessed 30.06.2016).
6. Massarygina V.F. Methodological approach to the auditor's risk assessment. *Auditor*, 2014, no. 9 (235), pp. 18–23 (in Russ.).
7. Medvedeva O.V., Fedorenko I.V. Application of audit risk valuation techniques during audit. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki*, 2015, no. 14, pp. 84–93 (in Russ.).
8. *Mezhdunarodnye standarty audita i kontrolya kachestva, sbornik v 3-h tomah*. [International Standards on Auditing and Quality Control, coll. in 3 vol.], Kirov, Kirovskaya oblastnaya tipografiya Publ, 2012, V.1. 528 p.
9. Chopchiyan N.S. Calculation model of audit risk. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk*, 2010, no. 10, pp. 128–130 (in Russ.).
10. Jurtanova V.N. Methodological approaches to the level detection of materiality and audit risk. *Novaya nauka: teoreticheskiy i prakticheskiy vzglyad*, 2016, no. 5–1 (81), pp. 275–280 (in Russ.).

УДК 657(045)

Классификация субъектов строительной деятельности с целью формирования транспарентной финансовой отчетности

Classification of the construction business entities in order to create a transparent financial reporting

*Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Россия, Москва*

Дина Александровна Атажанова

аспирант кафедры бухгалтерского учета

e-mail: dinochka8686@mail.ru

127015, Россия, г. Москва, ул. Бутырская, д. 79.

Тел. +7 (966) 128-69-38

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

Dina Atazhanova

Postgraduate student of the Accounting Department

e-mail: dinochka8686@mail.ru

79, Butyrskaya st., Moscow, Russia, 127015.

Phone +7 (966) 128-69-38

В статье на основе анализа основных классификационных признаков представлена авторская классификация субъектов строительной деятельности, характеризующая предприятия с точки зрения прозрачности.

Ключевые слова: строительство, классификация, классификационный признак, транспарентность.

На современном этапе развития общества экономика любого государства представляет собой сложный производственно-хозяйственный комплекс, состоящий из разнообразных отраслей. Каждая из них является неотъемлемым компонентом экономики, вносящим свой вклад в ее развитие.

Одним из таких компонентов можно назвать строительную отрасль. «В экономике России она занимает одно из центральных мест, в сущности, являясь «локомотивом» экономического роста, привлекающим инвестиции в страну и способствующим развитию государства» [1]. И, несмотря на сегодняшнюю непростую ситуацию как в плане экономики, так и в целом в стране, стабильно не снижает свои темпы. Более того, строительные предприятия способствуют функционированию

This article presents the author's classification of the construction companies in terms of transparency based on the analysis of the major criteria of classification.

Key words: construction, classification, criterion of classification, transparency.

всех отраслей экономики путем обеспечения их зданиями производственного и общественного назначения, транспортной инфраструктурой, которые составляют материальную основу любого производства [7].

Для более глубокого понимания проблем отрасли необходимо в первую очередь рассмотреть вопросы классификации субъектов строительной деятельности, поскольку она дает возможность выявить важные стороны исследуемых явлений, определить наиболее интересные их свойства и в большей степени проникнуть в их сущность [6].

Анализ отечественной и зарубежной экономической литературы позволяет говорить о существовании различных подходов к группировке субъектов строительной деятельности. Одним

из распространенных является разделение субъектов на следующие группы:

- инвесторы;
- заказчики;
- застройщики;
- подрядчики;
- саморегулируемые организации, объединяющие изыскателей, проектировщиков и строителей (СРО)¹;
- научные и творческие объединения в области строительства (РААСН, Союз архитекторов России, ФИДИК);
- государственные органы, осуществляющие техническое и правовое регулирование, а также надзор в области строительства;
- пользователи объекта строительства [2, 3].

Однако данная группировка является наиболее укрупненной и дает лишь общее представление о структуре строительной деятельности. В этой связи необходимо отметить существование различных классификационных признаков, ориентированных на отдельные категории данных о компании, участвующей в строительной деятельности, зависящих от целей группировки.

Опираясь на множество работ различных авторов в этой области, можно выделить наиболее распространенные признаки, которые применяются для группировки организаций-субъектов строительной деятельности. Данная классификация, представленная в табл. 1, демонстрирует множество разнообразных условий и факторов, оказывающих влияние на функционирование строительных предприятий. Однако, по нашему мнению, она не охватывает весь спектр информации, необходимой пользователям в современных условиях.

В связи со стремительным повышением уровня информатизации широко распространенным в мировом сообществе явлением становится прозрачность различных субъектов, включая субъекты бизнеса. Требование прозрачности предъявляется и к информации, предоставляемой компаниями в их финансовой отчетности.

Данные отчетности строительных предприятий находятся «под прицелом» множества заинтересованных лиц, включающего как клиентов, так и общественность, что обусловлено большим количеством различных мошенничеств и скандалов с участием строительных организаций. В связи с этим можно говорить о необходимости совершенствования и дополнения существующих классификационных признаков с точки зрения их соответствия требованию транспарентности информации. На основе проведенного анализа автором были выделены дополнительные признаки для классификации строительных организаций, представленные на рис. 1.

Поскольку одной из крупных проблем в строительной отрасли является высокая степень коррупции и мошенничеств, которые негативно влияют на репутацию компаний и веру в их надежность,

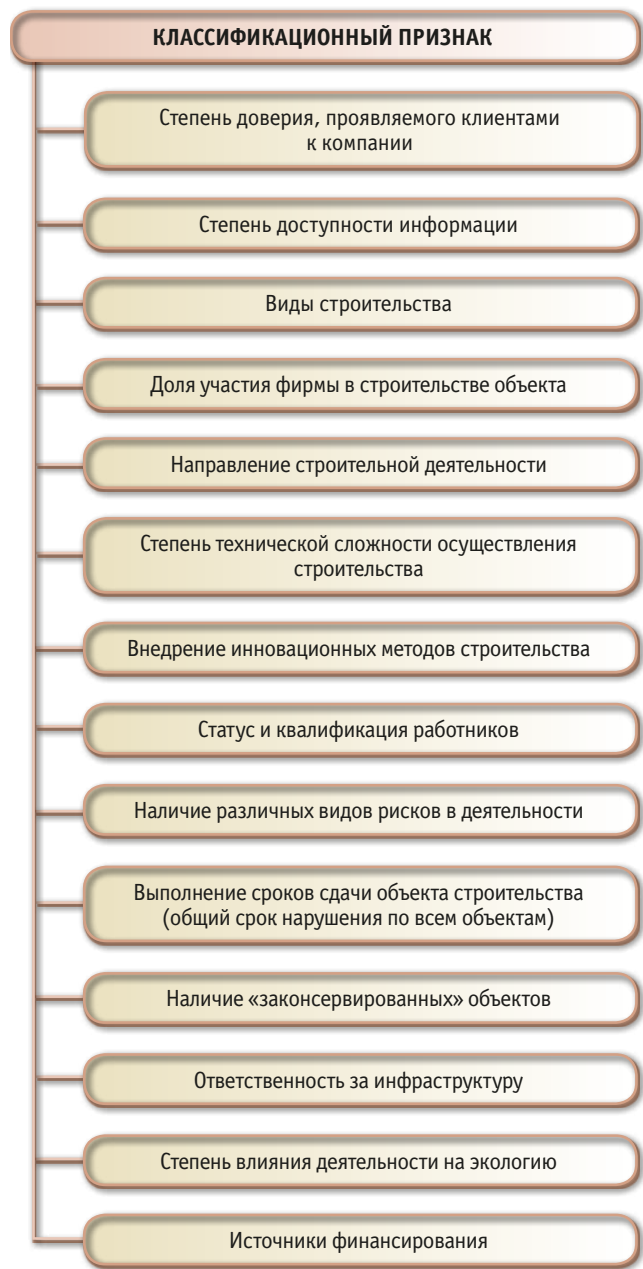


Рис. 1. Перечень классификационных признаков для целей формирования прозрачной финансовой отчетности

то основным классификационным признаком следует считать **степень доверия**, проявляемого клиентами к компании. Полагаем, что допустимо в проводимом исследовании отождествлять доверие к компании и доверие к ее финансовой отчетности.

Данный признак является наиболее важным, по нашему мнению, в свете проводимого исследования, и именно с него необходимо начать перечень признаков. Когда речь идет о бизнесе, то доверие следует воспринимать прежде всего как уверенность

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016).

Таблица 1. Классификация субъектов строительной деятельности

Классификационный признак	Классификационные группы предприятий
Цель финансово-хозяйственной деятельности ²	- коммерческие - некоммерческие
Форма собственности	- частные - государственные - муниципальные - смешанные
Организационно-правовая форма	- хозяйственные общества - хозяйственные товарищества - производственные кооперативы - унитарные предприятия - индивидуальные предприниматели
Вид выполняемых работ и оказываемых услуг	- общестроительные - специализированные - монтажные - установочные - производственные - торгово-снабженческие - механизация (обеспечение машинами и механизмами) - проектирование
Структура производства	- узкоспециализированные - многопрофильные - комбинированные
Характер договорных отношений	- генподрядные - субподрядные
Отраслевая специализация объекта	- промышленное строительство - жилищно-гражданское - военное - дорожное (транспортное) - сельскохозяйственное - гидромелиоративное - инженерные коммуникации, оборудование и ремонт зданий - проектирование и механизация строительства - органы управления строительством
Район деятельности	- трест-площадка - городского типа - территориальные (региональные)
Объем оборота и численность занятых на предприятии работников	- малые (до 100 человек) - средние (101 – 500 человек) - крупные (свыше 500) - некоммерческие объединения (ассоциации и союзы) представителей организаций строительного комплекса
Вид кооперации	- строительные тресты - домостроительные комбинаты - проектно-строительные объединения - промышленно-строительные объединения

² Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016).

Классификационный признак	Классификационные группы предприятий
Направление строительной деятельности	- новое строительство - реконструкция предприятий - техническое перевооружение предприятий - расширение действующих предприятий - капитальный ремонт зданий и сооружений - текущий ремонт зданий и сооружений
Функциональная направленность организаций	- инженерно-строительные - подрядные - фирмы-менеджеры
Мобильность деятельности	- стационарные - передвижные

в том, что принятые по договору обязанности компания выполнит полностью, с оговоренным качеством и в указанные сроки, за установленную плату, а также то, что компания не будет обманывать клиентов, то есть при возникновении проблем будет своевременно информировать об этом стейкхолдеров.

Для определения значения этого признака необходимо проведение специального обследования действующих и особенно потенциальных клиентов строительных компаний. Косвенным источником информации о значении данного признака могла бы рассматриваться скорость продажи строительных объектов или количество заказов, поступающих от клиентов (при работе по заказам).

Полагаем, что в соответствии с данным признаком компании можно подразделить минимум на 4 группы:

- «черные» компании (до 10% доверяющих);
- «красные» компании (от 11 до 50%);
- «серые» компании (от 51 до 80%);
- «белые» компании (более 80%).

Данный признак может включать в себя и **степень доступности информации**, так как доверие определяется в том числе и возможностью получить от компании необходимые сведения для принятия решения о сотрудничестве с ней. Однако считаем целесообразным выделить данный признак отдельно. В соответствии с ним группы предприятий могут варьироваться от предоставляющих наиболее свободный и технически легкий доступ к отчетной информации до полностью закрытых в информационном плане организаций.

Далее следует включить признаки, касающиеся непосредственно строительства, а именно: вид строительства; доля участия фирмы в строительстве объекта; направление строительной деятельности; степень технической сложности осуществления строительства; внедрение инновационных методов строительства.

Признак «*вид строительства*» связан с тем, что строительная отрасль включает в себя различные виды, и каждый из них имеет собственную специфику. Соответственно, уместными для стейкхолдеров разных видов строительства будут разные по структуре и содержанию раскрытия.

Группировка по *доле участия фирмы в строительстве объекта* позволяет понять степень ее рисков и ответственности, более правильно составить представление о взятых обязательствах: полностью предприятие отвечает за объект или риски распределяются между несколькими участниками строительства пропорционально их вложениям.

Кроме того, для целей открытости информации в финансовой отчетности, по нашему мнению, обязательно следует отличать организации *по направлению строительной деятельности*.

Поскольку отрасль относится к производственной сфере экономики, мы считаем необходимым классифицировать компании с точки зрения организации самого процесса строительства:

- по степени технической сложности осуществления строительства, что позволит выявлять и решать проблемы на ранних стадиях процесса строительства;
- внедрению инновационных методов строительства, характеризующих стремление собственников предприятия совершенствовать свою деятельность, улучшать качество осуществляемых работ, учитывая мировые тенденции и научные разработки в своей области.

Стейкхолдерам строительной компании важно знать информацию о ее кадрах, так как именно от них во многом зависит и качество строительства, и выполнение графика работ. В связи с существованием на сегодняшний день тенденции использовать на стройках более дешевую рабочую силу, насущным становится вопрос разграничения компаний *по статусу и квалификации работников*, непосредственно участвующих в строительном процессе.

Также, по нашему мнению, одной из существенных характеристик предприятий строительной отрасли является *наличие различных видов рисков в деятельности предприятия*. Это обусловлено тем, что строительная отрасль является специфической сферой, деятельность предприятий которой, в силу влияния различных факторов как внешней, так и внутренней среды, подвергается значительному числу разнообразных рисков.

Многие авторы подчеркивают, и с ними нельзя не согласиться, приоритетность для пользователей таких рисков, как проектный риск и риск банкротства строительных организаций, значительно воздействующий на степень доверия к строительной отрасли в целом. Однако, кроме упомянутых, в строительной деятельности существуют:

- девелоперские риски (отсутствие исходно-разрешительной документации, смена подрядчика, нарушение технических условий и т. д.);

- финансовые (чрезмерная закредитованность, перекрестное финансирование различных проектов, проблемы с финансированием, двойные продажи);
- потребительские (неудовлетворенность качеством строительства, неисполнение обязательств по инфраструктуре и строительству, невозможность оформления прав собственности и т.д.);
- сетевые риски и множество других.

Все многообразие существующих рисков в конечном счете может привести либо к нарушению строительной компанией *сроков сдачи объекта*, либо к существованию у компании «*законсервированных*» *объектов строительства*, что также отрицательно сказывается на репутации компании. Классификация предприятий по данным признакам является одной из самых востребованных, поскольку для заинтересованных пользователей гарантированное получение объекта строительства в указанные сроки – это наиболее важный критерий выбора компании.

Важными представляются признаки, отражающие вовлеченность компании в социальную жизнь общества:

- ответственность за инфраструктуру в последние годы становится важной характеристикой строительной компании, так как степень развития инфраструктуры в месте возведения оказывает влияние не только на стоимость и спрос на объект строительства, но и на имидж строительной организации. Компания, строящая заведомо «барачное» жилье в местах, где отсутствует необходимая инфраструктура (нет транспортного сообщения и условий для него, школ, детских садов, магазинов, культурных учреждений, поликлиник, больниц), не может считаться социально ответственной;
 - степень влияния деятельности на экологию в современном обществе является для стейкхолдеров одним из значимых признаков, характеризующих компании. Задача сохранения экологии требует от компаний строительной отрасли представлять информацию об экологичности материалов, использовании новейших технологий и способов строительства, снижающих загрязнение окружающей среды, что в свою очередь увеличивает уровень социальной ответственности предприятий. И наконец, затрагивая интересующую всех без исключения стейкхолдеров сферу денежно-кредитных отношений, полагаем наиболее важным выделить такой признак, как *источники финансирования* строительства объектов. Он позволит заинтересованным лицам получить более открытую информацию о внутренних и внешних источниках средств, вкладываемых в объекты строительства, их происхождении и надежности, позволяя пользователям принять верное решение об инвестировании.
- Основываясь на всем вышесказанном, составленная автором классификация субъектов строительной деятельности для целей финансовой отчетности имеет вид, представленный в табл. 2.

Таблица 2. Авторская классификация субъектов строительной деятельности для целей формирования транспарентной финансовой отчетности

Классификационный признак	Классификационные группы предприятий
Степень доверия, проявляемого клиентами к компании	- «белые» компании (75-100% положительных отзывов) - «серые» компании (40-74% положительных отзывов) - «черные» и «красные» компании (0-39% положительных отзывов)
Степень доступности информации	- полный доступ - доступ с незначительными ограничениями - частичный доступ - доступ по запросу - ограниченный доступ - закрытый доступ
Виды строительства	- промышленное строительство - офисное строительство - жилищное строительство - оборонное строительство - дорожное (транспортное) - инвестиционное - государственное
Доля участия фирмы в строительстве объекта	- полное строительство - долевое строительство - государственное строительство
Направление строительной деятельности	- новое строительство - реконструкция предприятий - техническое перевооружение предприятий - расширение действующих предприятий - капитальный ремонт зданий и сооружений - текущий ремонт зданий и сооружений
Степень технической сложности осуществления строительства	- объекты высокой степени сложности - объекты средней степени сложности - объекты низкой степени сложности
Внедрение инновационных методов строительства	- строительство из высокотехнологичных материалов - строительство с применением новейших методов возведения - строительство с применением автоматизированного оборудования
Статус и квалификация работников	- постоянные работники с высокой квалификацией - временные работники с высокой квалификацией - постоянные работники с низкой квалификацией

Классификационный признак	Классификационные группы предприятий
	- временные работники с низкой квалификацией
Наличие рисков в деятельности предприятия	- готовое строительство - долевое строительство - инвестиционное строительство
Выполнение сроков сдачи объекта строительства (общий срок нарушения по всем объектам)	- срок нарушения до 6 месяцев - срок нарушения от 6 месяцев до 1 года - срок нарушения от 1 месяца до 3 лет - срок нарушения свыше 3 лет
Наличие «законсервированных» объектов строительства	- до 5% - от 5 до 15% - от 15 до 50% - свыше 50% объектов
Ответственность за инфраструктуру	- создание собственной инфраструктуры под объект - взаимодействие с существующими объектами инфраструктуры - восстановление и модернизация существующей инфраструктуры с ориентацией на объект строительства - строительство в условиях отсутствия инфраструктуры и намерения ее создавать
Степень влияния деятельности на экологию	- «зеленое» строительство - натуральное строительство - строительство с высоким уровнем загрязнения - строительство со средним уровнем загрязнения - строительство с низким уровнем загрязнения
Источники финансирования	- собственные средства - средства связанных сторон - привлеченные средства независимых инвесторов - долевые привлеченные средства - долговые привлеченные средства - бюджетные средства

Представленная классификация, по нашему мнению, отвечает требованиям прозрачности в деятельности строительных компаний и дает более полную характеристику предприятиям строительной отрасли в соответствии с потребностями современного общества. Соответственно, в своей отчетности транспарентная строительная компания должна позиционировать себя по каждому из данных признаков.

Библиографический список

1. Атажанова Д.А. Проблема взаимообусловленности транспарентности строительной отрасли и инвестиционного климата регионов // Труды Вольного экономического общества России. – 2016. – Т. 198. – С. 347–351.
2. Афанасьева Л.К., Крюкова А.П. Бухгалтерский учет в строительных организациях : учебное пособие. – СПб. : СПбГИЭУ, 2004. – 169 с.
3. Бойкова М.П., Бухарева А.Ю., Анохина Е.В. Строительство при участии органов власти. Учет и налогообложение. – М. : Вершина, 2006. – 211 с.
4. Бузырев В.В. Экономика строительного предприятия : уч. пос. / В.В. Бузырев, Т.А. Ивашенцева, А.Г. Кузьминский, А.И. Щербаков. – Новосибирск : НГАСУ, 1998. – 275 с.
5. Иваненко Л.В., Петров С.М. Основные проблемы малого и среднего предпринимательства в строительстве и пути их решения // Основы экономики, управления и права. – 2012. – № 1(1). – С. 71–75 (76).
6. Куракин А.В., Костенников М.В., Мышляев Н.П. К вопросу о классификации административно-профилактических мер // Административное и муниципальное право. – 2015. – № 9 (93). – С. 913–920.
7. Михеева Л.А., Данильчук М.А. Экономика строительного предприятия : учеб. пособие. – Хабаровск : Изд-во ДВГУПС, 2013. – 156 с.

References

1. Atazhanova D.A. Interdependence problem of the construction industry transparency and investment environment in the regions. *Trudy vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii*, 2016, V. 198, pp. 347–351 (in Russ.).
2. Afanas'eva L.K., Kryukova A.P. *Buhgalterskiy uchet v stroitel'nyh organizatsiyah* [Accounting in construction organizations]. Saint-Petersburg, SPbGIEU Publ., 2004. 169 p.
3. Boykova M.P., Buhareva A.Ju., Anohina E.V. *Stroitel'stvo pri uchastii organov vlasti. Uchet i nalogooblozhenie* [Construction with the participation of government authorities. Accounting and Taxation]. Moscow, Verшина Publ., 2006. 211 p.
4. Buzyrev V.V., Ivashentseva T.A., Kuz'minsky A.G., Shherbakov A.I. *Ekonomika stroitel'nogo predpriyatiya* [Economy of construction companies]. Novosibirsk, NGASU Publ., 1998. 275 p.
5. Ivanenko L.V., Petrov S.M. Main challenges of Small and Medium Enterprise in construction and their solutions. *Osnovy ekonomiki, upravleniya i prava*, 2012, no. 1(1), pp. 71–75 (76) (in Russ.).
6. Kurakin A.V., Kostennikov M.V., Myshlyayev N.P. Classification of administrative and preventive measures. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo*, 2015, no. 9 (93), pp. C. 913–920 (in Russ.).
7. Miheeva L.A., Danil'chuk M.A. *Ekonomika stroitel'nogo predpriyatiya* [Economy of construction companies]. Khabarovsk, DVGUPS Publ., 2013. 156 p.

УДК 65737

Вектор развития бухгалтерского учета с позиции социологического подхода

Development vector of accounting from the perspective of sociological approach

Статья победителя конкурса научных эссе, который проводился в рамках I Всероссийской открытой студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова – 2016, организованной Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом (СПбГЭУ) совместно с Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, Донецк
Владислав Олегович Бессарабов
 аспирант кафедры бухгалтерского учета
 e-mail: bessarabov93@gmail.com
 283092, г. Донецк, ул. 230 Стрелковой дивизии,
 д. 6., кв. 166. Тел. +7 (095) 787-26-68

Donetsk National University of Economics and Trade named after Michael Tugan-Baranovsky, Donetsk
Vladislav Bessarabov
 Postgraduate student of the Accounting Department
 e-mail: bessarabov93@gmail.com
 Ap. 166, 6, 230 Strelkovoy divizii st., Donetsk, 283092.
 Phone +7 (095) 787-26-68

Статья посвящена исследованию исторического развития бухгалтерского учета с позиций социологического подхода, применение

This article is devoted to the research of the accounting development from the perspective of sociological approach. Such method has

которого позволило гармонично сопоставить и проанализировать теоретические научные знания с опытом, ценностями общества, начиная с древних времен и до наших дней.

Ключевые слова: природа бухгалтерского учета; историческое развитие бухгалтерского учета; подходы к изучению бухгалтерского учета; социологический подход к изучению бухгалтерского учета; искусство ведения бухгалтерских книг; счетоводство; бухгалтерский учет.

Введение

Современное развитие социально ориентированной экономики, поиск новых подходов к ведению бизнеса и методов принятия социально ориентированных управленческих решений характеризуются существенными изменениями в социальной и экономической сферах.

Вполне понятно, что развитие экономики должно обеспечивать развитие общества в целом, способствовать повышению уровня социальной защищенности населения. Очевидно, что вектор развития любого общества требует достижения максимально возможного уровня согласования общественных интересов.

Изучению бухгалтерского учета с позиций социальных явлений и социальных отношений посвящены работы таких ученых, как А. Раппапорт, А. Белкаойя, Ф. Бимс, П. Ферт, О. Литтлтон, В. Циммерман, Н. Бедфорд, Г. Кирейцев, С. Гюлов, А. Петрук, И. Жиглей, М. Пушкарь, М. Чумаченко, Ф. Садовский, Л. Чижевская [2] и др.

Отдавая должное значительным достижениям ученых в вопросах социализации бухгалтерского учета, следует, однако, отметить, что большой круг вопросов остался нерешенным. Сейчас, под влиянием становления социально ориентированной экономики, не возникает никаких сомнений в необходимости расширения границ бухгалтерского учета и традиционной финансовой отчетности. Несмотря на это, изучению бухгалтерского учета с позиции, которая бы позволила уделить максимальное внимание потребности отдельных групп общества в отражении результатов деятельности, уделяется очень мало внимания.

В этой связи цель статьи заключается в исследовании развития бухгалтерского учета с древних времен до наших дней с позиции социологического подхода, применение которого позволяет гармонично сопоставить научные знания с опытом, ценностями общества.

Основополагающим моментом исследования стал анализ фундаментальных достижений ученых по изучению сущности бухгалтерского учета, которые условно можно свести к четырем подходам,

allowed harmonious comparing and analyzing of the theoretical scientific knowledge with best practices and society values since the beginning to the present day.

Key words: nature of accounting; historical development of accounting; research approaches to accounting; sociological approach to accounting; art of bookkeeping; bookkeeping; accounting.

основные положения которых достаточно подробно рассмотрены рядом авторов [1, 6].

В определенной степени ни один из обозначенных подходов не отражает зависимости специализированных знаний о бухгалтерском учете (его сущности и методологии) от социальных и культурных условий, в которых они создавались и модифицировались. Учитывая тот факт, что появление учета связано с необходимостью удовлетворения информационных потребностей отдельных групп социума, возникает необходимость в изучении бухгалтерского учета с позиций социологического подхода, который бы гармонично сочетал теоретические научные знания с опытом, ценностями общества.

Соглашаясь с мнениями ученых [9, с. 11], можно выделить два направления социологического подхода:

- первый – связан с научной систематизацией и специализированными знаниями;
- второй – связан с тривиальными соображениями и знаниями, основанными на здравом смысле и ежедневном опыте людей.

История развития бухгалтерского учета

Основным свойством бухгалтерского учета является его принадлежность человеку – субъекту, без которого он не может существовать. То есть бухгалтерский учет не может существовать благодаря исключительно методу бухгалтерского учета, а существует благодаря лицам, которые используют и реализуют этот метод. Именно поэтому развитие бухгалтерского учета целесообразно рассматривать через взаимодействие социума и систематизированного научного знания.

Прежде всего, стоит отметить, что определить момент зарождения бухгалтерского учета, истоки его возникновения представляется крайне сложным. Нельзя не учитывать очевидный факт, что потребностей в учете в самом начале зарождения цивилизации у общества не было. На это указывает Я.В. Соколов, утверждая, что «...учет возник не сразу. Были времена, когда он был не нужен, когда все ведомости о хозяйстве вменялись в голове одного человека, но не потому, что у этого

человека хорошая память, а просто хозяйство было не большим и сведений о нем было немного» [10].

Не возникает сомнений в том, что появление бухгалтерии было вызвано жизненными потребностями. Другими словами, необходимостью знать количество и состав имущества в хозяйстве; сколько должны этому хозяйству и сколько оно должно другими лицам. Отвечая на данные вопросы, человек в Древнем Египте проводил инвентаризацию, в Месопотамии оформлял первичные («оправдательные») документы, а в Древнем Китае организовывал развитую систему учета материальных ценностей и т.д.

Анализ учетных процессов, которые происходили в Древнем мире, позволяет сделать вывод о том, что учет раннего периода становления опирается на три науки: письменность, математику и экономику [9, с. 24]. И это вполне понятно, ведь учет не мог возникнуть раньше письменности и математического знания.

Письменности в эволюции общества уделено большое значение, поскольку она давно служила средством общения, материального воплощения мышления. С помощью письма осуществляется коммуникация между любыми субъектами любого процесса. Именно с появлением письменности возникает необходимость фиксации фактов хозяйственной жизни на определенных носителях информации.

В учете фиксировались не все сообщения, а лишь те, которые представляли интерес для определенной группы лиц и имели исключительно экономическую (имущественную), правовую, договорную природу. Данные, не зафиксированные на носителях, даже если они произошли, для учета не имели никакого значения.

Первое упоминание о необходимости ведения учета отмечено в Книге Премудрости Иисуса, сына Сирахова, в которой «каждому сыну Израиля» приказывается: «Если что-то выдаешь – выдавай счетом и массой и делай всякую выдачу и прием по записи» [1, с. 19].

Значение математики, в общем ее определении, заключается в достижении упорядоченности. Для реализации цели хозяйствования необходима информация, которая фиксировала бы факты и события и определяла отклонения фактических значений параметров от желаемых. Роль средства получения таких данных выполняла система учета, которая основывалась на математических достижениях существовавшей науки [9, с. 25].

Экономические отношения в обществе (распределение земли, аренда имущества, торговля, формирование цен, уплата налогов и долговых обязательств) требуют письменных свидетельств, стоимостной оценки, хронологии и в конце концов систематизации информации с целью поддержания порядка и правосудия. Главное заключалось в том, что в обществе сформировалось представление о тех вещах, явлениях или процессах, без знания

которых невозможно обходиться. Общество не могло существовать без системы учета, поскольку она является средством измерения и упорядочения экономического базиса и отношений между членами общества, а с другой стороны, методология учета с течением времени начинает подчиняться государству, которая регламентировала способы его ведения, форму, отчетность, основные показатели и т.д. [9, с. 24].

Активное развитие письменности, математики и экономики в Древнем мире постепенно приводило к трансформации и усложнению бухгалтерского учета. Отсутствие комплексного подхода к изучению дальнейшего исторического развития учетных процессов связано с тем, что таким факторам, оказывающим влияние на развитие бухгалтерского учета, как традиции, обычаи, культурные ценности, тенденции развития общества, уделялось второстепенное значение.

Так, появление денег (первые монеты появились в V в. до н.э.) привело не только к необходимости осуществления оценки, которая проводилась в случаях, когда деньги выступали функцией меры стоимости, но и учета всех фактов хозяйственной жизни, связанных с приобретением и реализацией ценностей.

Очевидно, что именно благодаря письменности, математике, а также появлению денег учет в то время стал представлять собой систему, а именно: совокупность учетных объектов (потребительских стоимостей), субъектов в качестве представителей первобытных домохозяйств и непосредственно самого учетного процесса. Правомочность нашего умозаключения подтверждается К. Марксом, указывающим, что «...мы находим бухгалтера, который ведет учет земледельческих операций, ... регистрируя все, что сюда относится» [1, с. 19].

Падение Римской империи, завоевание Европы варварами на длительное время остановило развитие науки в обществе. Опыт и научные результаты, полученные общими усилиями многих древних цивилизаций, переходили из поколения в поколение в устной форме. Вражда и войны между народами делали развитие торговых отношений чрезвычайно сложным: купцы мало беспокоились об улучшении учета, в котором в условиях постоянных войн не чувствовали особой потребности. Этим можно объяснить полное отсутствие ведения бухгалтерии на протяжении длительного периода времени.

Одним из важнейших факторов, который повлиял на развитие учета в Средневековье, стал рост значения церкви в общественной жизни. В эпоху общего варварства учет мог сохраниться только в отдельных институтах общества, в которых так или иначе аккумулировались имущественные ценности.

Стоит отметить и тот факт, что в эпоху массового переселения народов только церкви не коснулся общий упадок. Это привело к тому, что церковь стала не только центром культуры и накопления

материальных ценностей, но и центром сосредоточения учетных знаний, местом применения опыта людей на практике.

Дальнейшее развитие учета происходит с развитием обмена. Именно развитие обмена приводит к разделению учета на патримониальный и камеральный. В первом – акцент делался на учет имущества, во втором – на отражении учета денежных средств. Соответственно, в патримониальном учете деньги выступают как функция меры стоимости, а в камеральном – как средство платежа.

Переход от Средневековья к эпохе Возрождения ознаменовался динамичным развитием бухгалтерского учета. Впервые возникают термины «бухгалтер», «бухгалтерия». Так, в Указе императора «Священной Римской империи Немецкой нации» Максимилиана I от 13 июля 1498 г. указано: «Приказываем деловода нашей палаты, доверенного и усердного писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером... который должен присутствовать на всех совещаниях, которые касаются к счетоводства» [1, с. 46].

Активное развитие торговли (речь прежде всего идет о таких итальянских городах, как Венеция, Генуя, Флоренция) требовало систематизации учета. В свою очередь, необходимость определять финансовый результат хозяйственной деятельности привела к разделению патримониального учета на униграфический (простая запись) и диграфический (двойная запись). С этого момента, как отметил Ф.Ф. Бутынец, учет становится «искусственным механизмом», который непосредственно влияет на денежный оборот [1, с. 20].

В конце XV века вследствие активного развития торговли была открыта, завоевана и освоена Америка. На тот момент купцы исходили из принципа торгового капитала: купить, чтобы продать дороже и получить «золотую разницу». Но о том, чтобы эта «разница» возникла вследствие процесса производства, никто не думал [10].

Период относительной инерции в бухгалтерской науке, когда техника двойной записи расширялась по Европе в устной или письменной форме (речь идет о работе Луки Пачоли), так затянулся, что получил название «эпоха застоя». Социальные, политические и экономические условия менялись медленно, следовательно, для развития бухгалтерского учета не было достаточных стимулов.

Упадок сельского хозяйства, рост торговой активности и стремление предпринимателей рассматривать свою деятельность в долгосрочной перспективе стали следствием новых социально-экономических условий жизни. Глобальные изменения также были обусловлены изменениями философских взглядов и систем ценностей высших слоев населения, причиной которых служили реформация, кальвинизм и постепенное ослабление влияния церкви.

Все это в конечном итоге привело к тому, что в XVIII веке начинается промышленная революция, которая очертила круг проблем бухгалтерии

того времени, а именно: отсутствие инструментария для начисления амортизации основных средств, подходов к учету эксплуатации движимых механизмов, механизма учета товарно-материальных ценностей в промышленном производстве и т.д. Тем не менее стоит отметить, что несмотря на активную трансформацию экономики акценты в развитии бухгалтерского учета постепенно менялись.

Так, в середине XIX века Э. Леоте и А. Гильбо выделили и обосновали такие задачи учетных работников: счетные, социальные, экономические [10]. Стоит отметить, что подход французской школы к бухгалтерским данным в целом заслуживает внимания. Ее представители считали, что бухгалтерские данные необходимы прежде всего для принятия управленческих решений, и поэтому должны быть не абсолютно, а относительно точными.

По нашему мнению, трудно согласиться со второй частью такого утверждения. Не возникает сомнений, что фабричная система (XVIII – XIX вв.) привела к формированию новых требований к бухгалтерскому учету. В частности, концентрация рабочей силы на фабриках требовала усовершенствования системы оплаты труда, а также постоянного формирования бухгалтерских данных о заработной плате и премиях, выплачиваемых работникам. Очевидно, что относительная точность в вопросах информирования работников по поводу начисляемых им выплат недопустима, тем более в рамках задач учетных работников, сформированных Э. Леоте и А. Гильбо.

Тем не менее, несмотря на дискуссионность некоторых положений ученых, можно утверждать, что в середине XIX века были заложены основы бухгалтерской науки, сформулирован и обоснован ее категориальный аппарат.

Если до конца XIX века преобладала юридическая интерпретация учета, то с начала XX века получило признание экономическое его понимание. Оба научных направления сосуществовали, иногда влияние одного усиливалось, другого ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего положения и ни одна из них не исчезала.

В XX веке трансформировалась природа счетов, они перестали отображать достаточно точные юридические явления и начали концентрировать движение информации. Каждый счет являлся так называемым черным ящиком, который имеет вход (дебет) и выход (кредит).

На этом этапе было пришло осознание того, что учет ведется в интересах различных групп общества, которые принимают участие в хозяйственных процессах. Результатом этого является существование так называемого налогового учета (налоговых расчетов), который ведется в интересах государства, финансового учета – в интересах различных заинтересованных пользователей (собственников, инвесторов, кредиторов), управленческого учета – для нужд административного персонала.

Эти процессы существенно повлияли на развитие бухгалтерского учета. Появилась практика представления руководством финансовых отчетов акционерам для контроля за эффективным использованием ресурсов и рентабельностью хозяйственной деятельности как одной из характеристик эффективной работы управленческого аппарата. Особое внимание приобретают отчеты, которые содержат нефинансовые показатели (количество работников, уровень их образования и т.д.). С этого времени в развитии бухгалтерского учета начинается новый эволюционный этап: осуществляются попытки гармонизации бухгалтерского учета и различных форм отчетности.

На современном этапе развития экономической мысли цель бухгалтерского учета подчиняется общественным целям – организации эффективного функционирования хозяйственного механизма, сущность которого заключается в том, чтобы при ограниченных ресурсах добиться максимально возможного положительного результата, причем в рамках как экономического, так и социального эффекта.

В современных условиях именно ведение социально ориентированного учета и составление социальной (нефинансовой, интегрированной) отчетности позволит хозяйствующему субъекту не только своевременно реагировать на изменения во внешней среде (экономической, экологической, социальной) и приспособляться к ней, но и проанализировать свое собственное влияние на эту среду (загрязнение окружающей среды, финансирование социальных инициатив и т.д.).

О повышенном интересе общества к социальной отчетности (и соответственно к социально ориентированному учету) свидетельствует тот факт, что по состоянию на начало 2015 года в национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей внесены 151 компания и 561 отчет (с 2000 по 2014 гг.). В свою очередь, в декабре 2015 года в национальный регистр нефинансовых отчетов уже внесены 158 компаний и зарегистрировано 620 отчетов [7].

Нельзя не отметить указанную положительную тенденцию роста количества социальных отчетов на 10,5% за 2015 год (с 561 в начале года до 620 в конце 2015 года) и, соответственно, распространение практики социально ответственной деятельности среди субъектов хозяйствования.

Здесь уместно отметить, что в настоящее время ученые [3, 6] выделяют три формы социальной отчетности:

- стандартизированный отчет (основывается на стандартах AA 1000, SA 8000, GRI и т.д.);
- комплексный отчет (метод Triple Bottom-Line, метод Лондонской группы сравнительного анализа (London Benchmarking Group), метод группы корпоративного гражданства (Corporate Social Citizenship и т.п.);

- свободная форма социального отчета.

Составление стандартизированного или комплексного социального отчета является наиболее предпочтительным для заинтересованных сторон (в отличие от свободной формы социальной отчетности), так как служит информационным отражением результатов деятельности хозяйствующей структуры в сфере корпоративной ответственности и формируется на основе внутренней и внешней отчетности, которая в преобладающем большинстве прошла аудиторскую проверку.

Самой распространенной формой социальной отчетности является свободная форма. Следует отметить, что она часто сводится к выпуску красочных буклетов о благотворительных программах, поддержке образования, здравоохранения, культуры и спорта и т.п.

Очевидно, что эта форма удобна для компании, но значительным ее недостатком является невозможность верификации отчета, а также сравнения его с социальными отчетами других компаний.

Прямым следствием указанных форм социальной отчетности является отсутствие универсального подхода к формированию ее структуры и содержания, что подчеркивает перспективность исследований в данном направлении.

Таким образом, в XXI веке ведение учета, который бы не только учитывал финансовые результаты деятельности субъектов хозяйствования, но и обеспечивал достоверной и полной информацией о результатах проведения социальных мероприятий, является крайне необходимым.

Вектор развития бухгалтерского учета с позиции социологического подхода

Анализ истории бухгалтерского учета свидетельствует о том, что бухгалтерский учет долгое время был исключительно внутренним делом купца и вся учетная информация была конфиденциальной. Однако генезис таких наук, как арифметика, право, политическая экономия, служил фундаментом для развития бухгалтерского учета и отчетности.

Учитывая вышесказанное, на рисунке представлен вектор развития бухгалтерского учета с позиции социологического подхода, который рассмотрен в двух плоскостях, связанных:

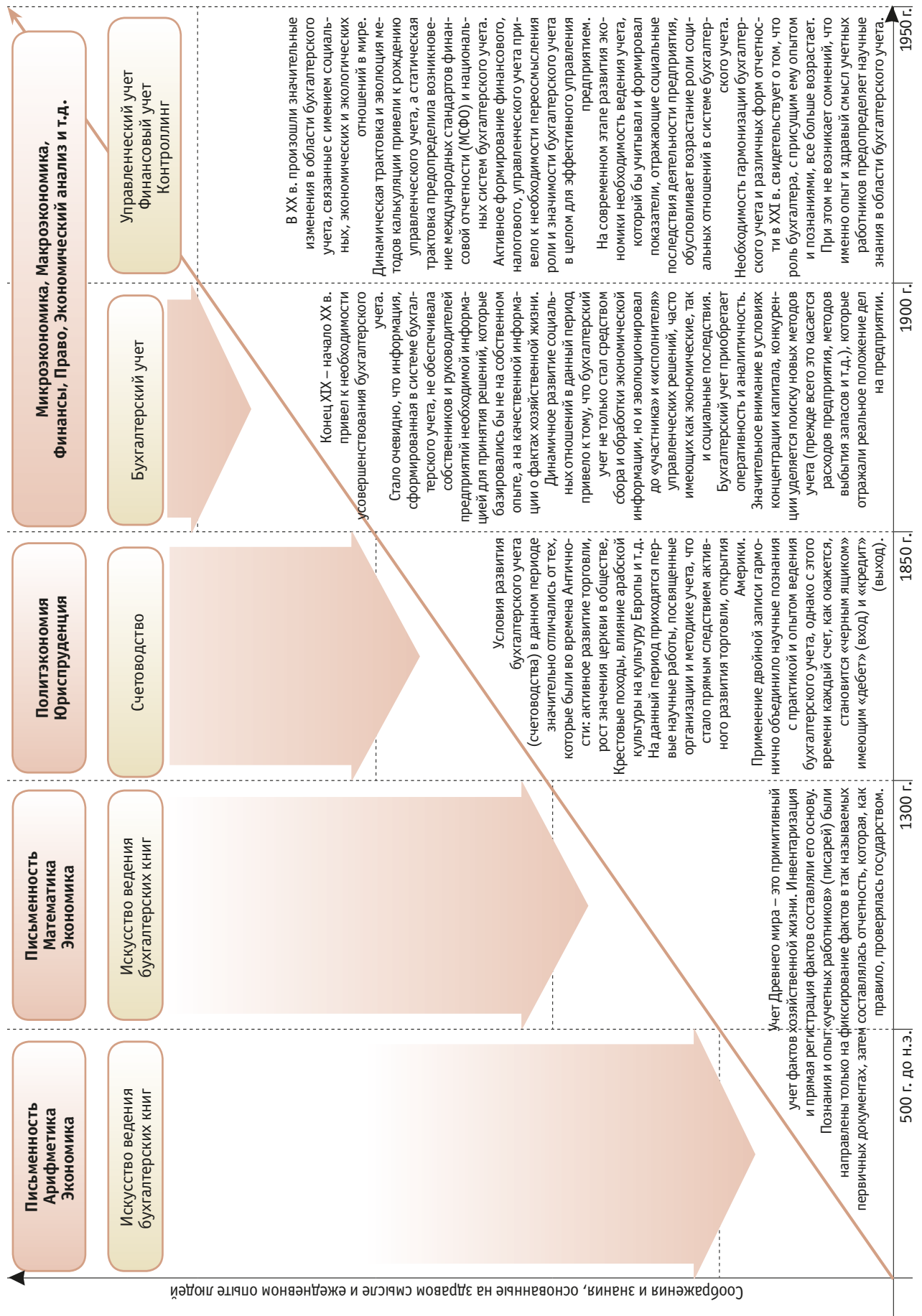
- с научной систематизацией и специализированными знаниями;
- с тривиальными соображениями и знаниями, основанными на здравом смысле и ежедневном опыте людей.

Заключение

По результатам проведенного исследования можно сформулировать выводы, отражающие решение поставленной цели:

- 1) проанализировано историческое развитие бухгалтерского учета с позиций социологического

Рис. 2 Вектор развития бухгалтерского учета с позиции социологического подхода




- подхода, особенность которого заключается в исследовании социального фактора – потребности отдельных групп социума в отражении и определенной оценке результатов деятельности;
- 2) сформирован вектор развития бухгалтерского учета с позиции социологического подхода, который рассмотрен в двух плоскостях:
- связанной с научной систематизацией и специализированными знаниями;
 - связанной с тривиальными соображениями и знаниями, основанными на здравом смысле и ежедневном опыте людей;
- 3) обоснована необходимость ведения социально ориентированного учета для обеспечения

Библиографический список

1. Бутынец Ф.Ф. История бухгалтерского учета : в 2-х частях. – Ч. I. – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.
2. Жиглей И.В. Бухгалтерский учет социально-ответственной деятельности субъектов хозяйствования: необходимость и ориентиры развития : монография. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 495 с.
3. Кирейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского учета: теория, профессия, межпредметные связи : монография. – Житомир : ЖДТУ, 2007. 236 с.
4. Король С.Я. Нефинансовая отчетность предприятия // Вестник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 102–113.
5. Малькова Т. Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета : монография. – СПб. : Издательство Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 1997. – 117 с.
6. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
7. Ответственная деловая практика в зеркале отчетности. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2012–2014 годы выпуска [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://media.rssp.ru/document/1/e/3/e3d081206376ede84e097a798928c699.pdf> (дата обращения: 01.09.2016)
8. Проданчук М.А. Нефинансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2 (2). – С. 202–214.
9. Пушкарь М.С. Идеальная система учета: концепция, архитектура, информация : монография. – Тернополь : Карт-бланш, 2011. – 336 с.
10. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
11. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Выявление и минимизация асимметричной информации в учетно-аналитической системе // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 4. – С. 40–47.

своевременного реагирования экономического субъекта на явления внешней среды (экономической, экологической, социальной политики, изменения нормативно-правового регулирования) и анализа собственного влияния на эту среду (загрязнение окружающей среды, финансирование социальных инициатив и т.д.);

- 4) обосновано направление дальнейших исследований, имеющих первостепенное значение в XXI веке, внимание в рамках которых должно быть уделено комплексной модели построения социально ориентированного учета в целом, а также сущности и эволюции социально ориентированного учета, его объектам и субъектам, в частности. 

References

1. Butynets F.F. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [History of Accounting]. Zhitomir, Ruta Publ., 2001. 512 p.
2. Zhigley I.V. *Buhgalterskiy uchet sotsial'no-otvetstvennoy deyatel'nosti subektov hoz'yaystvovaniya: neobhodimost' i orientiry razvitiya* [Accounting of the business entities' responsible operations: relevancy and development directions]. Zhitomir, ZhDTU Publ., 2010. 495 p.
3. Kireytssev G.G. *Razvitiye buhgalterskogo ucheta: teoriya, professiya, mezhpredmetnye svyazi* [Development of accounting: theory, profession, interdisciplinary relationships]. Zhitomir, ZhDTU Publ., 2007. 236 p.
4. Korol' S.Ya. Non-financial reporting of enterprise. *Vestnik KNTEU*, 2011, no. 6, pp. 102–113 (in Russ.).
5. Mal'kova T.N. *Istoricheskiy analiz metodologii buhgalterskogo ucheta* [Historical analysis of the accounting methodology]. St-Petersburg: Publisher of the St. Petersburg State University of Economics and Finance, 1997. 117 p.
6. Mathews M.R., Perera M.H.B. *Accounting Theory & Development* (Russ. ed.: Met'yus M.R. *Teoriya buhgalterskogo ucheta*). Moscow, UNITI, 1999. 663 p.).
7. *Otvetstvennaya delovaya praktika v zerkale otchjotnosti. Analyticheskiy obzor korporativnykh nefinansovykh otchjotov: 2012–2014 gody vypuska* [Responsible Business in reporting. Analytical review of corporate non-financial reports: 2012–2014 years of publishing]. Available at: <http://media.rssp.ru/document/1/e/3/e3d081206376ede84e097a798928c699.pdf> (accessed 01.09.2016).
8. Prodanchuk M.A. Non-financial reporting – efficient instrument in the implementation of management decisions. *Zbirnik naukovih prac' Tavriys'kogo derzhavnogo agrotehnologichnogo universitetu (ekonomichni nauki)*, 2013, no. 2 (2), pp. 202–214 (in Ukraine).
9. Pushkar' M.S. *Ideal'naya sistema ucheta: kontseptsiya, arhitektura, informatsiya* [Utopian accounting system: concept, framework, information]. Ternopol, Cart-Blansh Publ., 2011. 336 p.
10. Sokolov Ya.V. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [History of Accounting]. Moscow, Financy i statistika Publ., 2004. 272 p.
11. Khoruzhiy L.I., Katkov Ju.N. Identification and minimization of the asymmetrical information in the accounting and analytical system. *Buhuchet v sel'skom hoz'yaystve*, 2014, no. 4, pp. 40–47 (in Russ.).

УДК 657.1

Контроллинг и оценка эффективности кросс-функциональных бизнес-процессов

Controlling and performance evaluation of cross-functional business processes

Статья победителя конкурса научных эссе, который проводился в рамках I Всероссийской открытой студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова – 2016, организованной Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом (СПбГЭУ) совместно с Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

*Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Россия, Москва*

Екатерина Игоревна Гордеева

аспирант факультета учета и аудита

e-mail: orel_e@bk.ru

*129164, г. Москва, ул. Кибальчича, д. 1,
комн. 204 (факультет учета и аудита).*

Тел. +7 (495) 683-18-78

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

Ekaterina Gordeeva

Postgraduate student of the Faculty of Accounting and Audit

e-mail: orel_e@bk.ru

*Of. 204, 1, Kibalchicha str., Moscow, 129164
(Faculty of Accounting and Audit).*

Phone +7 (495) 683-18-78

В статье автором исследованы проблемы управленческого учета и контроллинга кросс-функциональных бизнес-процессов. Выявлены особенности кросс-функциональных бизнес-процессов, предложен новый понятийный аппарат, более точно описывающий кросс-функциональные бизнес-процессы. Предложены рекомендации по учетно-контрольному сопровождению кросс-функциональных бизнес-процессов.

Ключевые слова: управленческий учет; контроллинг; функциональное взаимодействие; кросс-функциональные бизнес-процессы.

The author investigates the problems of management accounting and controlling of cross-functional business processes. Key characteristics of business processes where identified and the new conceptual framework, which describes the cross-functional business processes more accurately is proposed in this article. The author gives recommendations on accounting and control supporting of cross-functional business processes.

Key words: management accounting; controlling; functional cooperation; cross-functional business processes.

В современном менеджменте все больше внимания уделяется бизнес-процессам как наиболее значимым элементам системы управления, являющимся основой бизнес-модели компании. В последние годы научные исследования в области большинства бизнес-наук перешли от традиционных объектов исследования, имеющих часто узкую направленность и специфику конкретной науки, к комплексному исследованию бизнес-процессов.

На сегодняшний день единой концепции, в полной мере отражающей все особенности бизнес-процессов, нет. Тем не менее наука далеко продвинулась в их изучении. Различными бизнес-науками сформированы основные положения по организации, оптимизации, управлению, учету, анализу и контролю бизнес-процессов. Однако практическое применение научных разработок до сих пор не всегда дает положительный эффект.

Наличие сложных связей внутри компании затрудняет процесс управления всей компанией, возникают трудности с представлением отдельных бизнес-процессов в виде единой бизнес-модели. Научный поиск решения данной проблемы приводит к необходимости переноса акцента в изучении с отдельных бизнес-процессов на взаимосвязи между ними. Таким образом, в рамках исследований бизнес-процессов появилось новое направление исследований – анализ кросс-функционального взаимодействия.

Как правило, взаимодействие внутри одного подразделения не вызывает таких трудностей, как взаимодействия между разными подразделениями. В качестве одного из путей решения данной проблемы канадскими учеными было предложено создание внутри фирмы команды сотрудников из разных подразделений, в задачи которых входило выявление сложных взаимодействий между подразделениями и их устранение. Такие команды получили название кросс-функциональные и послужили началом новой практики и научных исследований в этой области.

Формирование методологии процессного подхода в менеджменте, а также развитие соответствующего учетно-аналитического аппарата происходило на протяжении многих веков. Для определения современных тенденций дальнейшего совершенствования методов исследования и оптимизации бизнес-процессов целесообразно рассмотреть исторические предпосылки их возникновения и эволюции.

На ранних этапах развития человеческого общества система знаний об управлении хозяйственной деятельностью человека имела локальный характер, формировалась хаотично, довольно медленно и не имела каких-либо научных обоснований. Развитие знаний об управлении экономическими процессами можно условно разделить на три этапа: период древних цивилизаций (III–I тыс. до н. э.), эпоха Средневековья (I–XVII вв.), Новое время (XVIII–XIX вв.).

Развитие хозяйственной деятельности на протяжении первых трех тысяч лет существования древних цивилизаций характеризуется ее усложняющимся содержанием. К процессам производства и обмена готовыми продуктами постепенно добавляются процессы учета, анализа, контроля и координации действий небольшого экономического субъекта, однако доминирующим процессом по-прежнему остается производственный.

С развитием государственности сбор информации об экономических процессах становится необходимым для целей управления обществом. Лицами, ответственными за принятие управленческих решений, основное внимание уделяется содержанию хозяйственных процессов, их функциональности, но не их организации и оптимизации. Обобщение накопленного опыта в сфере управления хозяйством закрепляется в философских трактатах, специализированные труды в области менеджмента и экономики пока отсутствуют.

Следующим этапом развития бизнес-наук можно отметить эпоху Средневековья (I–XVII вв.) и определить его как период их становления. Значимой для бизнеса особенностью эпохи Средневековья в экономической теории являлся принцип экономического либерализма, то есть принцип абсолютного невмешательства государства в деловую жизнь.

Торговля развивается быстрыми темпами, рынок приобретает массовый характер, появляется конкуренция, производство увеличивается и перемещается в цеха. Искусство управления экономической деятельностью постепенно приобретает научный фундамент.

В этот период формируются научные знания в области экономики и математики, которые широко используются в практике и сегодня. Появляются системы знаний, являющихся аналогами современных научных направлений – менеджмента и контроллинга.

Наиболее значимые исторические события в области учета и контроля происходят именно в эпоху Средневековья и позволят в будущем придать бизнес-процессам стоимостные оценки. Накопленные знания по бухгалтерскому учету систематизируются, появляются первые научные труды в этой области.

Невозможно не отметить важнейший для бухгалтерского учета труд эпохи Средневековья – «Трактат о счетах и записях» Луки Пачоли, написанный в конце XV века и переведенный на множество языков мира. Учеными-историками учета трактат считается первым трудом, описывающим методику ведения учета [8].

Следующие переломные моменты истории связаны с научно-технической революцией, а также с появлением и развитием промышленных предприятий в конце XVIII – нач. XIX вв. Для наук о бизнес-процессах период XVIII – XIX вв. можно определить как период их активного развития, так как именно в это время бизнес-процессы принимают свой окончательный современный вид. К особенностям периода можно отнести резкий рост интересов бизнеса к техническим достижениям и научным открытиям, многочисленность, разнообразность и дифференциацию бизнес-процессов.

Таким образом, к началу XX века в области исследований бизнес-наук, в состав которых входят менеджмент, контроллинг, управленческий учет, аудит бизнеса, бизнес-анализ, сформировался прочный научный фундамент. Однако в течение XX века бизнес-науки развивались независимо друг от друга, хотя и имели один объект исследования. Поэтому в настоящее время особенностью бизнес-наук является их интеграция.

Интеграция бизнес-наук была бы невозможна без современных информационных технологий. Все больше производственных процессов происходит без вмешательства человека, но под его управлением и контролем.

Благодаря автоматизации большей части бизнес-процессов основное внимание перешло к их анализу и рационализации. К негативным последствиям

стремительного развития информационных технологий и их доступности можно отнести резкий рост конкуренции в этой области.

Сегодня перед бизнесменами наиболее актуально стоит задача сокращения затрат на производство. Решающим фактором успешного бизнеса по-прежнему остается время исполнения заказа. В условиях глобализации мировых рынков преимущество будет у бизнесменов, предлагающих качественный товар (услугу) за наименьшее время производства с минимальными затратами, но достигать этих целей становится все сложнее.

Можно сказать, на сегодняшний день бизнес находится в непрерывной адаптации к постоянным и стремительным изменениям внешней среды, вследствие которых во внутренней среде бизнеса возникает множество барьеров. Одним из возможных путей решения преодоления барьеров является организация внутри фирмы качественного кросс-функционального взаимодействия.

Так как производственный процесс во многих отраслях автоматизирован, акцент в оптимизации и реинжиниринге бизнес-процессов переносится на управленческие процессы. Важнейшая роль в управлении отводится процедурам учета, анализа, контроля и управления, интегрированным в каждый бизнес-процесс. Система контроллинга ставит своей задачей координацию всех учетно-аналитических процедур и определение их объема и последовательности.

Учетные процедуры играют важную роль в сборе, обработке, регистрации и интерпретации получаемой информации из всех источников, формируя учетную систему организации. Разделение учета по видам на хозяйственный, производственный, бухгалтерский, финансовый, налоговый и управленческий крайне необходимо и продиктовано различиями в интересах руководства компаний и внешних пользователей к учетной информации.

Основная задача организации учетной системы на сегодняшний день, по мнению проф. М.А. Вахрушиной, состоит в организации информационных потоков, составляющих взаимосвязи бизнес-процессов в бизнес-модели [4]. Инструментами для решения данной задачи служат бюджетирование, составление смет, прогнозных балансов, учет затрат по методам калькулирования, учет отклонений от нормативных и плановых показателей, регистрация и обработка нефинансовой информации, группировка информации, формирование контрольных счетов, разработка, составление и предоставление различной отчетности [5].

Учетная информация главным образом служит базой данных для аналитических процедур, вследствие которых возникает новая информация, подлежащая учетной обработке. В современных компаниях часто встречаются объединенные учетно-аналитические процедуры, которые формируют полное представление о бизнес-процессах.

Критерий значимости информации определяется путем сравнения полученной информации

с ожиданиями и требованиями к ней различных стейкхолдеров. Выявленная разница между фактически полученными значениями основных показателей и желаемыми значениями со стороны пользователей составляет бизнес-проблему или, другими словами, дополнительный объект анализа и контроля для выявления причин его возникновения. Данная концепция как относительно новое явление в научной среде получила название бизнес-анализа [2; 10].

Процедуры контроля занимают функциональную вершину, задающую целевую направленность проводимых внутри фирмы мероприятий по сбору и анализу информации. Для большей эффективности контроль разделяют на внешний, относящийся к компетенции аудита, и внутренний, реализуемый средствами контроллинга. Внешний – аудит бизнеса – дает независимую от системы внутреннего управления (в том числе контроллинга) оценку бизнес-системе в целом на соответствие общепринятым критериям [3]. Контроллинг, в настоящее время часто реализуемый как самоконтроллинг [1], идентифицирует отклонения от плановых и нормативных значений и оперативно сообщает о них в соответствующие бизнес-структуры.

Информация, прошедшая процедуры учета, анализа и контроля, становится полезной для принятия эффективного управленческого решения. Бизнес-процессы, возникающие в результате взаимодействия учетных, аналитических и контрольных подразделений, являются новым объектом научного исследования среди бизнес-наук.

Обычно процесс состоит из «входа», непосредственно процесса преобразования и «выхода». В управленческих бизнес-процессах входным материалом и результатом преобразования является информация. В процессе обработки она приобретает большую значимость и полезность.

В процессе развития методов изучения бизнес-процессов объект исследования постепенно сместился от самих процессов к их стыкам. Таким образом, среди основных бизнес-процессов, к которым относятся элементарные (представляемые в виде функции одной бизнес-единицы), внутрифункциональные (представляемые набором функций одного подразделения или группы бизнес-единиц), сквозные (пересекающие границы нескольких функциональных подразделений или проходящие сквозь всю организацию) [2], была выделена новая группа кросс-функциональных бизнес-процессов.

Принципы кросс-функционального взаимодействия опираются на принципы синергетики (в переводе с греческого – «совместное действие»). В отношении бизнес-процессов данные принципы реализуются посредством четкой адресности информации, ее разделения на первичную и вторичную (то есть прошедшую определенные процедуры обработки).

Принципы синергетики также легли в основу Стандарта «Managing Cross-Functional Teams» [9], разработанного Профессиональной организацией специалистов по управленческому учету

Канады (SMAC, Society of Management Accountants of Canada). В стандарте описана необходимость выделения первичных целей компании (получение стабильной прибыли, рост стоимости бизнеса и др.) и концентрации на них особого внимания.

Достижение вторичных целей (представление отчетности в государственные бюджетные учреждения, организация условий труда и др.) способствует ускорению достижения первичных целей, но не влияет на них напрямую. Для соблюдения иерархии первичных и вторичных целей внутри фирмы создается команда сотрудников из разных подразделений.

Принципы оптимизации кросс-функционального взаимодействия также используются в японской концепции «кайдзен» [7] (непрерывное совершенствование). Реализация концепции осуществляется путем перманентного выявления резервов и внесения постепенных улучшений в производственный процесс на всех его стадиях.

Современные информационные технологии позволяют детализировать бизнес-процессы до их элементарных составляющих (документ или сотрудник, определенное действие (функция) внутри процесса, или обособленная часть информации) – бизнес-элементов. Чаще всего причиной возникновения барьера на стыках бизнес-процессов являются разного рода бизнес-элементы.

Исходя из сказанного выше, можно сформулировать определение кросс-функциональных бизнес-процессов следующим образом: **кросс-функциональные бизнес-процессы** (от англ. cross – пересекать, от лат. functio – совершение, исполнение) – это процессы, возникающие в результате взаимодействия нескольких различных бизнес-элементов, бизнес-функций, элементарных бизнес-процессов, «выходом» которых является логически завершенный бизнес-элемент, имеющий определенную ценность для потребителя и удовлетворяющий его требованиям [6].

Основным отличием кросс-функциональных бизнес-процессов от остальных бизнес-процессов

является совместная параллельная работа сотрудников из разных подразделений над достижением первичных целей. Особое внимание в работе уделяется барьерам, возникающим при переходе процесса из одного подразделения в другое.

Идентификация всех бизнес-процессов позволит составить общее представление бизнеса в виде бизнес-модели. Бизнес-модель позволит выявить «узкие места» и после проведения определенных мероприятий средствами учета, анализа и контроля повысит эффективность кросс-функциональных бизнес-процессов.


В основе оценки эффективности бизнес-процессов лежит временной показатель (l) – количество часов, требуемое на выполнение задач бизнес-процесса одним сотрудником. Средняя производительность процесса (Average performance (AP_i)) показывает количество функциональной произведенной работы (v) за каждый час труда.

$$AP_i = v/l. \quad (1)$$

Таким образом, можно сказать, бизнес-процесс эффективен, если производительность труда каждого сотрудника (Performance (P_i)) больше либо равна средней производительности процесса.

$$P_i \geq AP_i. \quad (2)$$

Рост средних показателей, достигаемый при помощи непрерывного учета, анализа и контроля над ними, в итоге будет способствовать стабильному росту стоимости бизнеса.

В заключение необходимо отметить, что кросс-функциональное взаимодействие играет важную роль в координации систем внутреннего учета, анализа и контроля, реализует синергетический эффект от их взаимодействия, способствует более эффективному управлению всеми бизнес-процессами, стимулирует бизнес к стабильному развитию. 

Библиографический список

1. Асаул А.Н., Старовойтов М.К., Фалтинский Р.А. Управление затратами в строительстве. – СПб.: ИПЭВ, 2009. – 392 с.
2. Бариленко В. И. Основы бизнес-анализа: учебное пособие /В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга и др. [под ред. В. И. Бариленко]. – М.: КНОРУС, 2014. – 272 с.
3. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
4. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33 (327). – С. 12–23.
5. Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет. Полный курс МВА. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.

References

1. Asaul A.N., Starovoytov M.K., Faltinsky R.A. *Upravlenie zatratami v stroitel'stve* [Cost management in construction industry]. St. Petersburg, IPEV Publ., 2009. 392 p.
2. Barilenko V.I. *Osnovy biznes-analiza* [Fundamentals of business analysis]. Moscow, KNORUS Publ., 2014. 272 p.
3. Bulyha R.P., Melnik M.V. *Audit biznesa. Praktika i problemy razvitiya* [Business audit. Practice and Problems of Development]. Moscow, UNITY-DANA Publ., 2013. 263 p.
4. Vahrushina M.A. Challenges and opportunities of management accounting development in Russia. *Mezhdunarodnyi buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 33 (327), pp. 12–23 (in Russ.).
5. Vahrushina M.A., Sidorova M.I., Borisova L.I. *Strategicheskiy upravlencheskiy uchet. Polnyy kurs MBA* [Strategic Management Accounting: MBA Full Course]. Moscow, RidGrupp Publ., 2011. 192 p.



6. Гордеева Е.И. Учетно-аналитическое сопровождение кросс-функциональных бизнес-процессов // Аудит. – 2016. – № 3. – С. 31–37.
 7. Масааки Имаи, Кайдзен. Ключ к успеху японских компаний. – М.: Альпина Паблишер, 2004. – 274 с.
 8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
 9. Institute of Management Accountants. Managing cross-functional teams. Published by Institute of Management Accountants, 1994. – 29 с.
 10. A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge® (BABOK® Guide) Version 2.0 International Institute of Business Analysis, Toronto, Ontario, Canada, 2009.
6. Gordeeva E.I. Analytical support of cross-functional business processes. *Audit*, 2016, no. 3, pp. 31–37 (in Russ.).
 7. Masaaki Imai, Kaydzen. *Klyuch k uspehu yaponskih kompaniy* [Kaidzen. Key to the success of Japanese companies]. Moscow, Alpina Publisher, 2004. 274 p.
 8. Sokolov Ya.V. *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow, Audit, UNITY Publ., 1996. 638 p.
 9. Institute of Management Accountants. Managing cross-functional teams. Published by Institute of Management Accountants. 1994. 29 p.
 10. A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge® (BABOK® Guide) Version 2.0 International Institute of Business Analysis, Toronto, Ontario, Canada, 2009.

УДК 657.01

Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования

Accounting in terms of business modeling

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

Ольга Владимировна Рожнова

докт. экон. наук, профессор Департамента учета, анализа, аудита

e-mail: Rognovaol@mail.ru

129164, Россия, г. Москва,

ул. Кибальчича, д. 1, ком. 702

Тел. +7 (495) 615-12-82

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Olga Rozhnova

Doctor of Economics, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department

e-mail: Rognovaol@mail.ru

Of. 702, 1, Kibalchicha str., Moscow, Russia, 129164.

Phone +7 (495) 615-12-82

В статье рассмотрены вопросы поиска новых подходов к повышению полезности учетно-отчетной информации. Объектом исследования являются учет и отчетность. Предметом исследования выступает совокупность теоретических и практических вопросов переориентации учета и отчетности на информационное обеспечение бизнес-моделирования в субъектах экономики.

В работе исследованы уже существующие и будущие необходимые изменения в учетной сфере в связи с распространением бизнес-моделирования в деятельности экономических субъектов и сделаны предложения по настройке учета на бизнес-моделирование.

This article describes research issues of new approaches to the improvement of reporting information usefulness. The objects of research are financial accounting and reporting.

The subject of research is a combination of theoretical and practical issues of financial accounting and reporting reorientation to the data ware of business process modeling in the economic entities.

The author has analyzed existing and future necessary changes in the accounting sector in view of the business process modeling expansion in the activities of economic entities, and made propositions for the accounting customizing.

Ключевые слова: бизнес-модель; финансовый учет; бухгалтерский учет; финансовая отчетность; бизнес-учет; профессиональное суждение; социальная ответственность.

Key words: business model; financial accounting; accounting; financial statements; business accounting; professional judgment; social accountability.

В настоящее время для достижения и поддержания устойчивого состояния предприятия приоритетной задачей является создание актуальной информационной платформы, способной обеспечить условия для реализации его бизнес-модели. На наш взгляд, наиболее лаконичное определение бизнес-модели предложено Р.Г. Каспиной и Л.С. Хапугиной, детально проанализировавших понимание бизнес-модели современными исследователями: «Бизнес-модель – это логическое, структурированное описание деятельности компании и приращения ее стоимости» [3, с. 3]. Нельзя не согласиться и с выделенными Р.Г. Каспиной и Л.С. Хапугиной [3, с. 3] основными составляющими бизнес-модели:

- 1) структура и система управления в компании;
- 2) рынки и предложенные ценности (продукты, услуги);
- 3) цепочка создания стоимости;
- 4) клиенты;
- 5) корпоративная культура.

Однако полагаем, что необходимо учитывать еще одну составляющую бизнес-модели – информирование, под которым в широком смысле следует понимать создание информационного образа компании, эффективное использование информации в корпоративном управлении и деятельности. Безусловно, информация играет значительную роль в приращении стоимости компании, поэтому она должна быть выделена как составляющая бизнес-модели.

Необходимо слаженное взаимодействие в определенной мере самостоятельно функционирующих процессов любого хозяйствующего субъекта, постоянный мониторинг их логической увязки в рамках бизнес-моделирования. Каждая составляющая бизнес-модели в свою очередь может быть представлена различными моделями. В связи с этим, на наш взгляд, целесообразно выделить стратегическую бизнес-модель (СБМ) и индивидуальные бизнес-модели (ИБМ).

В стратегической бизнес-модели содержатся идеология бизнеса, схематичное представление о принципах и способах создания, видообразования (структурного изменения), наращивания стоимости компании. При этом подразумеваются различные формы стоимости: экономическая, социальная, информационно-коммуникационная (виртуальная), научно-практическая (инновационная или форма стоимости знаний). Полагаем, что в общем виде функционирование компании с позиции бизнес-моделирования и в свете учетной темы можно представить так, как показано на рисунке 1.

Эффективное управление бизнес-процессами происходит на основе бизнес-моделирования, под

которым мы понимаем разработку и использование моделей различного иерархического уровня, характера и масштаба для выстраивания в заданном направлении развития компании. Бизнес-моделирование предполагает не только разработку и реализацию, но и мониторинг, настройку на изменяющиеся условия, инноватизацию бизнес-моделей либо полное замещение старых моделей новыми.

Особую роль для реализации стратегической бизнес-модели играет адекватность ей индивидуальных моделей, особенно модели корпоративного управления, в рамках которой стратегическая бизнес-модель формируется, функционирует, оказывая в свою очередь обратное влияние на систему корпоративного управления, обуславливая ее индивидуальную бизнес-модель (ИБМ СКУ). Система корпоративного управления представляет собой прежде всего принципы и правила взаимодействия между собственниками, менеджерами и другими заинтересованными сторонами в процессе разработки, мониторинга, воплощения, оценки результативности СБМ (а также индивидуальных бизнес-моделей).

В системе информационного обеспечения, как уже отмечалось, формируется информационная платформа для создания СБМ и индивидуальных бизнес-моделей бизнес-процессов (ИБМ П), контроля их выполнения, оценки результативности. В свою очередь, СБМ, ИБМ СКУ, индивидуальные модели бизнес-процессов влияют на формирование бизнес-модели системы информационного обеспечения (ИБМ СИО).

В ИБМ СИО, на наш взгляд, должны быть включены, как минимум, такие блоки, как:

- блок учета;
- блок аудита;
- блок анализа (мониторинга и оценки реализации бизнес-моделей (СБМ и каждой из индивидуальных));
- блок ИТ;
- блок коммуникаций.

Каждый из названных блоков может иметь индивидуальную бизнес-модель.

С распространением практики бизнес-моделирования, ориентацией на создание эффективной системы корпоративного управления изменяется и подход к учетной сфере. Иначе воспринимается приоритетность ее задач и требований, предъявляемых к ней.

Выделим только несколько факторов, которые касаются учетной сферы и, на наш взгляд, во-первых, особенно ярко отражают отмеченные изменения, а, во-вторых, являются наиболее актуальными для внесения инноваций в организацию бизнеса и важны для реализации стратегической бизнес-модели и многих индивидуальных бизнес-моделей.

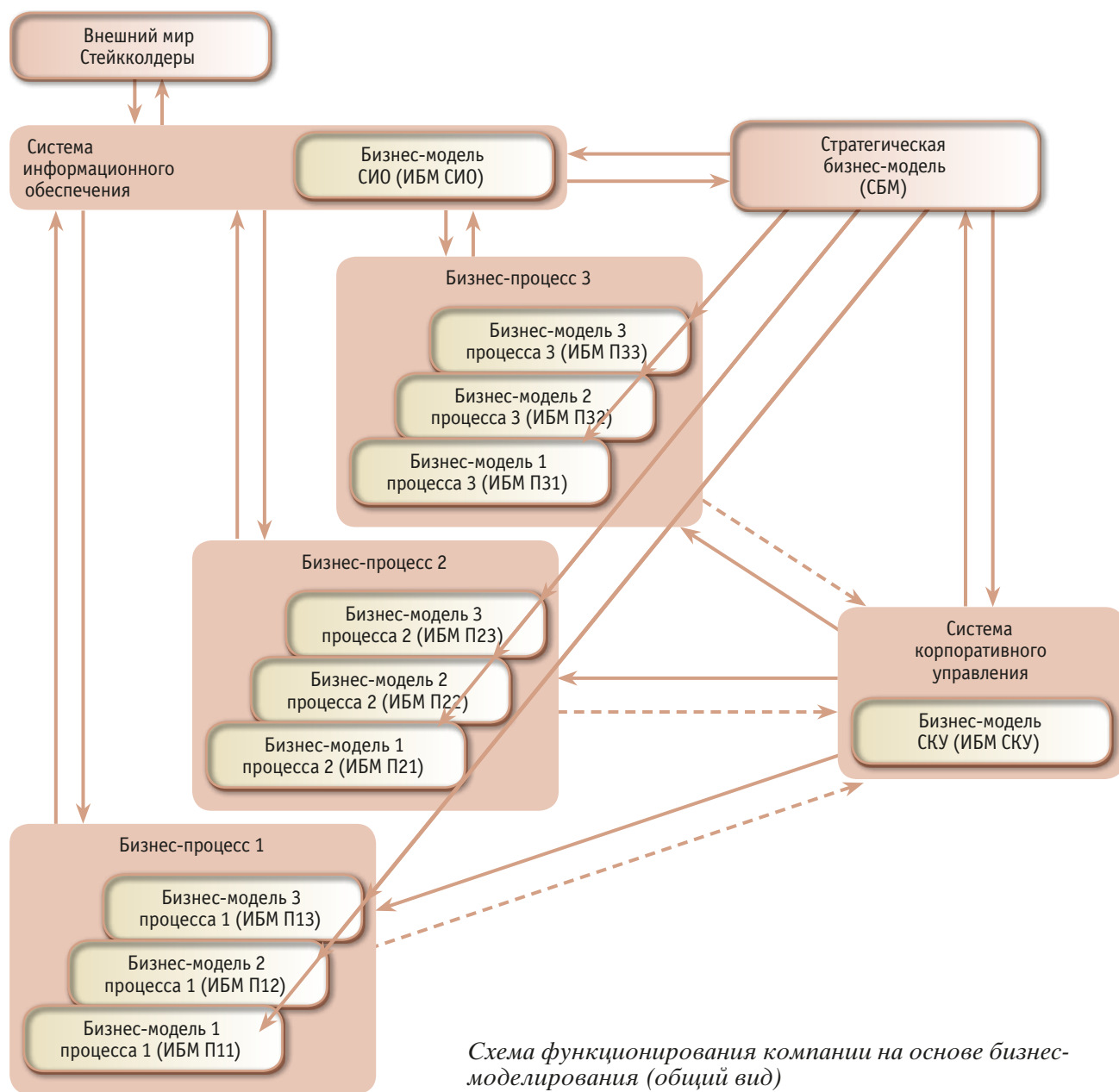


Схема функционирования компании на основе бизнес-моделирования (общий вид)

1. Традиционное восприятие бухгалтерского учета постепенно изменяется и в России, что связано с его реформированием в направлении МСФО. Можно констатировать произошедшее разделение учета на финансовый и управленческий (а также налоговый) и понимание самоценности финансовой и управленческой отчетности. Появились теоретические и практические наработки в области интегральной отчетности.
2. Применение современных информационных технологий (ИТ) и коммуникаций позволяет использовать неограниченное число информационных источников, применять множество различных методов обработки информации и получать практически в режиме реального времени результаты анализа в любых заданных разрезах. Если, с одной стороны, с переносом акцента

- в финансовом учете с процесса собственно учета на финансовую отчетность роль учета несколько снижается, то, с другой стороны, с беспрецедентными возможностями современных ИТ возрастает роль финансового учета в бизнес-моделировании.
3. Отмеченное выше разделение учета на финансовый и управленческий, а также выделение налогового учета особенно характерно для крупных российских компаний, составляющих финансовую отчетность в формате МСФО. На взаимодействие финансового учета и управленческого учета оказывают влияние многие факторы, как внутренние, так и внешние, в том числе глобальные – определяющие уровень развития цивилизации и общества в целом. На наш взгляд, можно проследить следующие этапы во взаимоотношении финансового учета и управленческого учета:

- отсутствие разделения – «общий учет»;
- выделение производственного учета (прообраза управленческого) в рамках финансового (условно, более точно – бухгалтерского) учета;
- разделение учета на финансовый, управленческий, налоговый в связи с их разной целевой и аудиторной направленностью;
- объединение видов учета в связи с утверждением новой парадигмы развития хозяйствующих субъектов – построение бизнеса на основе бизнес-моделирования и корпоративного управления.

Последний этап вызывает необходимость в объединении трех видов учета в учет, который принято называть «бизнес-учет». В.С. Плотников и О.В. Плотникова характеризуют данный учет «...как информационную систему бизнес-модели о процессах создания стоимости во времени» [4, с. 36]. Полагаем, что в бизнес-учете должны остаться три направления учета и отчетности, однако они должны быть в большей мере объединены (особенно это относится к финансовому и управленческому учету) принадлежностью к единой информационной платформе, обеспечивающей успешное функционирование стратегической и индивидуальных бизнес-моделей и системы корпоративного управления.

Отметим, что уже сейчас в финансовой отчетности раскрывается определенная (достаточно важная) информация управленческого учета (отчетность по операционным сегментам), а данные финансового учета в формате МСФО используются многими компаниями для целей управленческого учета. Исходя из идеи бизнес-учета (интегрального учета) следует осуществлять и его организацию. На наш взгляд, она должна иметь следующие особенности.

1. Блок корпоративного учета становится одним из главных в СИО, и так же как индивидуальная бизнес-модель СИО, базирующаяся на СБМ, он имеет свою индивидуальную бизнес-модель.
2. Индивидуальная бизнес-модель учета (ИБМУ) может основываться, например, на аутсорсинге, его частичном использовании или полном отказе от него. Полагаем, что к первому варианту должен быть очень осторожный подход, так как проблема конфиденциальности становится более острой в условиях корпоративного учета. Частичное использование возможно, при этом следует руководствоваться достижением наиболее благоприятного сочетания принципов рациональности и конфиденциальности. Формат консультаций представляется в данном случае наиболее уместным.
3. ИБМУ строится исходя из различной степени взаимодействия финансового, управленческого и налогового учета, способов и правил их информационного обмена, уровня общности источников информации;
4. ИБМУ должна генерировать полную недублирующуюся учетную информацию для обеспечения функционирования СБМ, каждой индивидуальной бизнес-модели, а также каждого бизнес-процесса.

Нельзя не согласиться с В.С. Плотниковым и О.В. Плотниковой в отношении того, что главная

задача бизнес-учета состоит в синхронизации созданной стоимости всех бизнес-моделей и консолидации информации в интегрированном отчете для представления изменений, произошедших во всех видах капиталов [4, с. 48]. Финансовый и управленческий учет, действующие в рамках бизнес-учета, должны также претерпеть определенные новации и получить собственные индивидуальные бизнес-модели [6, с. 78–79]. Эти модели должны дополнять друг друга, быть не противоречивыми в рамках бизнес-моделей более высокого иерархического уровня.

Рассмотрим более подробно финансовый учет и существенные вопросы его трансформации в связи с переходом к бизнес-моделированию. Для примера остановимся только на двух вопросах:

- 1) применение профессионального суждения в финансовом учете и отчетности;
- 2) отражение в финансовом учете и отчетности социальной ответственности бизнеса для формирования социальной формы его стоимости.

Применение профессионального суждения в финансовом учете и отчетности

Прежде всего, отметим, что переход к бизнес-моделированию обуславливает возрастание роли финансового учета и отчетности, и соответственно, главного бухгалтера. В определенной мере этому способствуют следующие факторы:

- расширение использования в МСФО и появление в РСБУ такого метода учета и составления отчетности, как метод профессионального суждения;
- восприятие информационного образа предприятия, создаваемого в финансовой отчетности, как фактора, влияющего на стоимость компании.

Область профессионального суждения изучена еще недостаточно. Т.Ю. Дружиловская и Т.Н. Коршунова на основе проведенного ими исследования сделали вывод об отсутствии исчерпывающих подходов к теоретическому обоснованию профессионального суждения как экономической категории и анализу его практического применения [2, с. 2].

На наш взгляд, к профессиональному суждению наиболее целесообразно подойти с трех позиций. Его можно рассматривать как:

- мнение;
- процесс;
- основополагающий Метод-методику.

Наиболее распространен подход к профессиональному суждению как к мнению. Большинство определений трактуют его именно в таком аспекте. В рамках рассматриваемой темы считаем целесообразным уделить внимание последнему из перечисленных подходов.

Нам представляется более уместным взгляд на профессиональное суждение как на основополагающий Метод-методику. Мы пишем в данном случае слово «Метод» с заглавной буквы, подчеркивая его всеобщий для учета характер, ставя его

в один ряд с Методом начисления и Балансовым методом. Данный Метод-методика применяется в финансовом учете и при формировании финансовой отчетности практически повсеместно. Полагаем целесообразным выделить следующие наиболее значимые области его использования (хотя они в ряде случаев и пересекаются):

- учетная политика;
- бухгалтерские оценки (оценочные суждения);
- стоимостная оценка;
- признание элементов отчетности, учетных объектов;
- раскрытие информации.

Методика «профессиональное суждение» на практике используется всеми менеджерами, в том числе принимающими решения в учетной сфере – аудиторами, консультантами, аналитиками. Данная методика приобретает в корпоративном (бизнес) учете, с нашей точки зрения, следующие особенности.

1. Цель применения методики «профессиональное суждение» (далее – методика профессионального суждения) – обеспечить достоверность и уместность учетно-отчетной информации для эффективного осуществления бизнес-моделирования и корпоративного управления.
2. Для достижения указанной цели применение методики профессионального суждения должно позволить решить следующие задачи:
 - формирование учетно-отчетной информации, исходя из всего спектра индивидуальных особенностей предприятия, его бизнес-процессов и бизнес-моделей;
 - постоянная актуализация учетно-отчетной информации в соответствии с изменениями в экономической ситуации;
 - ориентирование менеджеров-бухгалтеров на активную и ответственную управленческую позицию;
 - повышение эффективности корпоративного управления, в том числе за счет развития и роста результативности информационных коммуникаций как внутри компании, так и компании со стейкхолдерами; использование более качественной информации, настроенной на конкретные бизнес-модели; рост профессионального уровня бухгалтеров;
 - повышение престижа бухгалтерской профессии в целом за счет внесения в нее креативной составляющей;
 - увеличение стоимости компании за счет вложения в знания компании либо посредством некоторых особо важных профессиональных суждений, либо посредством внесения успешных новаций в методику профессионального суждения.

Финансовый бухгалтер, выносящий профессиональное суждение, должен хорошо знать и понимать бизнес-модели компании (не только ИБМУ и СБМ, но и ИБМ СИО, ИБМ СКУ, ИБМ различных бизнес-процессов), действовать в их логике, стремиться к их успешной реализации. Вынося

профессиональное суждение, он должен понимать, к какому бизнес-процессу данное суждение относится, и сверять свои действия с индивидуальной бизнес-моделью этого бизнес-процесса.

Профессиональное суждение бухгалтера может стать упреждающим сигналом для принятия соответствующих корректирующих действий в системе корпоративного управления. Возможно, сигнал будет свидетельствовать о необходимости пересмотра бизнес-моделей (бизнес-модели), внесения в них (в нее) инновационных изменений или отказа от каких-либо (какой-либо) из них и разработки новых (новой).

Наряду с принципами, которые, являясь общеизвестными, предложены нами для формирования методики профессионального суждения (комплексный подход, системность, ответственность, свобода, нейтральность, профессионализм, проверяемость, рациональность, документальность), считаем необходимым использовать также принцип «подхода с позиции бизнес-моделирования». Данный принцип означает, что профессиональное суждение бухгалтера при ведении финансового учета и составлении финансовой отчетности должно выступать связующим информационно-коммуникационным звеном:

- всех менеджеров и процессов – производственных, маркетинговых, финансовых, юридических, информационных и др. для координации их действий при реализации стратегической бизнес-модели и индивидуальных бизнес-моделей;
- компании и ее стейкхолдеров для обеспечения синергического эффекта их сотрудничества.

В методике профессионального суждения могут применяться различные методы, их комбинации, причем выбор методов также производится на основании профессионального суждения. Приведем только некоторые из них:

- наблюдение (сплошное, выборочное);
- опрос;
- обсуждение;
- дебаты;
- мозговой штурм;
- экспертная оценка;
- прогнозирование;
- моделирование;
- бюджетирование;
- сравнительный анализ;
- вариационный анализ;
- экстраполяция.

Особого изучения требует вопрос влияния на профессиональное суждение идеи прозрачности компании [5, с. 33–34], представляющийся важным в условиях кризисных явлений в экономике.

Отражение в финансовом учете и отчетности социальной ответственности бизнеса для формирования социальной формы его стоимости

Безусловно, для стейкхолдеров предприятия и для всего общества в целом важным является вопрос

о социальной ответственности хозяйствующих субъектов. В современных условиях на общую стоимость компании влияет уровень ее социальной ответственности.

СБМ предприятия может быть ориентирована на увеличение (на определенном этапе его развития) именно данной формы стоимости путем создания имиджа социально ответственной компании и завоевания таким образом доверия стейкхолдеров. Информацию о социальной ответственности компании можно получить из интегрированной отчетности, но «к сожалению, статистика применения интегрированной отчетности в России показывает негативную ситуацию» [1, с. 6], то есть подавляющее большинство национальных предприятий такую отчетность не составляют.

В связи с этим представляется особо интересным, насколько финансовый учет и финансовая отчетность позволяют составить представление о социальной ответственности компании.

Безусловно, из финансовой отчетности можно получить информацию, позволяющую рассчитать традиционные показатели, которые, на наш взгляд, относятся к сфере социальной ответственности:

- соотношение оплаты труда и дивидендов (показатели структуры добавленной стоимости);
- доля оплаты труда руководителей в общем объеме оплаты труда;
- соотношение темпов роста оплаты труда и производительности труда;
- доля участия работников в прибылях;
- суммы уплаченных налогов;
- суммы штрафов за нарушение налогового законодательства.

Также к сфере социальной ответственности, по нашему мнению, следует отнести следующую информацию, которая либо должна, либо может представляться в финансовой отчетности (эту информацию компания не обязана раскрывать в финансовой отчетности, но может это сделать в необязательной части отчетности (в интегрированной отчетности такая информация приобретает обязательный характер)):

- о пенсионных планах компании – прежде всего, о наличии, состоянии пенсионных планов с установленными выплатами; о размерах выходных пособий, добровольно выплачиваемых предприятием сотрудникам;
- позволяющую рассчитать абсолютные и относительные показатели, отражающие благотворительную деятельность компании, в том числе суммы, направленные на решение проблем здоровья, образования, культуры;
- отражающую участие компании в деятельности экологической направленности и включающую: сведения об экологических резервах, создаваемых предприятием, их размерах, видах (в том числе резервах, образуемых в связи с будущей ликвидацией основных средств); данные о сроках полезного использования основных средств; суммы уплаченных штрафов за нарушение экологического законодательства;

сведения об уровне экологической чистоты используемых ресурсов и создаваемой продукции;

- раскрывающую сведения о предоставлении компанией рабочих мест инвалидам, одиноким матерям и другим лицам, относящимся к социальным группам, которым требуется поддержка;
- дающую возможность оценить степень участия предприятия в повышении уровня образования граждан, например, сведения: о представлении мест практики для студентов; созданных базовых кафедрах; передаче данных (не составляющих коммерческую тайну) для разработки кейсов, используемых для обучения студентов; участии в научных конференциях и ином сотрудничестве с колледжами, вузами; внедрении на предприятии системы непрерывного образования сотрудников.

Полагаем, что для повышения информативности финансовой отчетности в отношении формирования социальной ценности предприятия (социальной формы его стоимости) необходимо в Отчете о движении денежных средств выделить такой вид деятельности (или делать подобное раскрытие к этой форме отчетности), как социальная деятельность. Более того, возможно, что и в Отчете о совокупном доходе (о финансовых результатах) целесообразно аналогичное выделение данного вида деятельности.

Актуальными, по нашему мнению, в отношении раскрытия социальной ответственности в финансовой отчетности предприятия в условиях бизнес-моделирования являются следующие направления исследований:

- исследование влияния на бизнес-модель социальной ответственности предприятия кризисных явлений в экономике;
- исследование взаимосвязи двух векторов развития в стратегической бизнес-модели компании – вектора инновационного развития и вектора социальной ответственности;
- исследование влияния повышения уровня социальной ответственности компании на уровень ее конкурентоспособности;
- исследование уровня повышения полезности информации финансовой отчетности для стейкхолдеров при расширении раскрытий о социальной ответственности компании.


Рассмотренные области – профессиональное суждение и социальная ответственность – требуют в интегрированном (бизнес) учете и отчетности изучения с применением комплексного подхода к финансовому, управленческому учету и отчетности, аудиту, анализу. Тогда в целом будет получена не противоречивая, всесторонне полная информация, позволяющая успешно реализовать бизнес-моделирование и на его основе успешное устойчивое развитие компании.

Заключение

Ускорение изменчивости экономики требует аналогичной скорости изменения в учетной сфере. Учет

должен следовать за экономикой, в ряде случаев, возможно, демонстрировать опережение, выступая индикатором ее предстоящих преобразований. Но при настройке на экономику трансформация учета требует своих методологических и практических решений.

Одно изменение часто вызывает другое, сопровождается разрушением концептуальной конструкции, требует поиска нового баланса между

недостижимыми одновременно качественными характеристиками отчетной информации, некоторыми принципами и методами. Повсеместное использование бизнес-моделирования в экономической сфере требует соответствующей адаптации учета и отчетности как в части информационной поддержки бизнес-моделирования, так и в части использования бизнес-моделирования для построения учета и отчетности в экономическом субъекте. 

Библиографический список

1. Архипенко Н.Ю. Мировой опыт и перспективы применения интегрированной отчетности в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С.4–7.
2. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Методика формирования учетной политики на основе профессионального суждения бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 24. – С. 2–15.
3. Каспина Р.Г., Хапугина Л.С. Применение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете при формировании бизнес-модели организации // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 39. – С. 2–8.
4. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет как катализатор информации для бизнес-модели объединения бизнеса // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 35. – С. 36–48.
5. Рожнова О.В., Игумнов В.М. Транспарентизация финансовой отчетности на предприятии // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 1. – С. 30–34.
6. Рожнова О.В., Николаенко А.В. Учетная инноватика в современной российской экономике // Известия МГТУ «МАМИ». – 2015. – № 4 (26). – Т. 5. – С. 77–79.

References

1. Archipenko N.Ju. Best practices and prospects of the integrated reporting application in the Russian Federation. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 4–7 (in Russ.).
2. Druzhilovskaya T.Ju., Korshunova T.N. Methodology of accounting policies forming on the basis of accountant's professional judgment. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 24, pp. 2–15 (in Russ.).
3. Kaspina R.G., Khapugina L.S. Application of a process-based approach in management accounting for the purposes of organization's business model formation. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 39, pp. 2–8 (in Russ.).
4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Business accounting as an information catalyst for the business model of business combination. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2015, no. 35, pp. 36–48 (in Russ.).
5. Rozhnova O.V., Igumnov V.M. Transparentization of the company's financial statements. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 1, pp. 30–34 (in Russ.). financial statements of the company.
6. Rozhnova O.V., Nikolaenko V.A. Accounting innovations in the modern Russian economy. *Izvestiya MGTU "MAMI"*, 2015, no. 4 (26), vol. 5, pp. 77–79 (in Russ.).

УДК 336.22+33

Обеспечение налоговой безопасности российских организаций

Ensuring tax security of Russian organizations

Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета

e-mail: 07@timacad.ru

Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department

e-mail: 07@timacad.ru

Юрий Николаевич Катков

канд. экон. наук, доцент кафедры
экономического анализа и аудита
e-mail: KUN95@yandex.ru

Институт экономики и антикризисного
управления, Россия, Москва

Валерий Иванович Хоружий

докт. экон. наук, доцент кафедры
антикризисного управления и менеджмента
e-mail: hli@timacad.ru

127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49, каб. 3.

Тел. 8 (499) 976-11-87

Jury Katkov

PhD in Economics, Associate Professor of the
Economic Analysis and Audit Department
e-mail: KUN95@yandex.ru

Institute of Economics and Crisis
Management, Russia, Moscow

Valery Khoruzhiy

Doctor of Economics, Associate Professor of the
Crisis Management and Management Department
e-mail: hli@timacad.ru

Of. 3, 49, Timiryazevskaya str., Moscow, 127550.

Phone 8 (499) 976-11-87

В статье раскрыта сущность налоговой безопасности на уровне страны и на уровне хозяйствующего субъекта. Представлен авторский механизм обеспечения налоговой безопасности организации и подробно описаны функции структурных отделов, обеспечивающих данную безопасность.

The essence of tax security at country level and at the level of economic entity is revealed in this article. The authors present unique mechanism of ensuring organizations' tax security and describe in detail functions of the structural department, which provides the security.

Ключевые слова: налоговый учет; экономическая безопасность; учетная политика; налоговая безопасность; экономический кризис; учетно-аналитическая система.

Key words: tax accounting; economic security; accounting policies; tax security; economic crisis; accounting and analytical system.

Формирование эффективной системы обеспечения налоговой безопасности является одной из приоритетных задач как для страны в целом, так и для отдельных ее регионов, субъектов хозяйствования. В настоящее время в связи с внешнеэкономическими и политическими изменениями возникло много новых проблем в части финансирования прежде не существовавших проектов и мероприятий государственного масштаба. Свою лепту внес и мировой экономический кризис, развитие которого не поддается четкому прогнозированию.

Все это вызвало возникновение деградиционных процессов в отечественной экономике и огромную нехватку денежных средств на покрытие государственных расходов. При этом необходимо отметить, что вопросами обеспечения экономической безопасности в нашей стране занимаются уже двадцать лет.

Так, 29 апреля 1996 года был издан Указ Президента РФ № 608 «О Государственной стратегии экономической безопасности Российской Федерации (Основных положениях)», целью которого являлось обеспечение развития отечественной экономики при одновременном формировании приемлемых условий жизни и развития личности, социальной, экономической и военно-политической стабильности общества, а также сохранения целостности государства, успешного противостояния влиянию

внутренних и внешних угроз. Для реализации данной стратегии спустя более чем 10 лет был издан закон «О безопасности»¹.

Налоговые отношения, складывающиеся в стране, имеют огромное значение для развития и поддержания экономики. Поэтому вопросы обеспечения налоговой безопасности сейчас имеют особую значимость и актуальность.

Определяя сущность налоговой безопасности, можно сказать, что она представляет собой состояние защищенности налоговой системы, при котором обеспечивается сбор налогов и налоговых платежей, предусмотренных налоговым законодательством, реализация налогового контроля, а также противостояние факторам, нарушающим стабильное развитие всей системы [5, 13].

Налоговая безопасность также может быть определена как состояние системы налогообложения, гарантирующее стабильное пополнение государственного бюджета в целях направленного социально-экономического развития. Сущность налоговой безопасности может быть раскрыта системой критериев и индикаторов.

Критерий налоговой безопасности представляет оценку системы налогообложения с точки

¹ Федеральный закон от 28.12.2010 № 390-ФЗ (ред. от 05.10.2015) «О безопасности».

зрения выполнения главных функций налогов и налогообложения. Базовым критерием системы налоговой безопасности является эффективная комбинация стабильности и максимума налоговых поступлений в бюджет страны.

Экономическая безопасность непосредственно связана с безопасностью налоговой системы, являющейся ее главным компонентом, несоблюдение которой ведет к экономическим и социальным последствиям. К таким последствиям прежде всего можно отнести экспорт капитала, наличие теневой экономики, налоговый дефицит, падение уровня жизни населения и т.д.

Налоговая безопасность является составной частью финансовой безопасности наряду с бюджетной, валютной, инфляционной безопасностью, а также безопасностью сферы финансово-денежного обращения. Но при этом налоговая безопасность представляет собой относительно новое самостоятельное направление экономических исследований.

Основной проблемой Российской Федерации в налоговой сфере является расширение практики сокрытия доходов от налогообложения, определяемой фискальной направленностью налоговой системы. По данным Минфина России, из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны не поступает ежегодно от 30 до 50% налогов [7], и такая динамика наблюдается уже не менее десяти лет. При этом проблема системного увеличения эффективности налоговых поступлений в бюджете страны не теряет своей уместности в течение нескольких веков.

В настоящее время на уровне Правительства РФ уже предприняты попытки по решению этих проблем. Так, на совещании с членами кабинета министров президент России В.В. Путин поручил вывести из теневой экономики 30 млн россиян, а это, согласно статистике РАНХиГС, около 40% от общей численности экономически активного населения (76,5 млн чел.). Также президент отметил, что объем не облагаемых налогом доходов составляет практически четверть ВВП страны [14].

Таким образом, можно сделать вывод, что Россия встала на путь обеспечения налоговой безопасности, и мероприятия по ее осуществлению не заставят себя ждать.

Для того чтобы построить эффективную систему обеспечения налоговой безопасности, необходимо владеть информацией о ее сложившемся состоянии. Поэтому сделаем краткий анализ налогообложения в России, используя для этого аналитическую информацию Федеральной налоговой службы РФ [9].

Поступления в федеральный бюджет РФ в 2015 году составили 6880,5 млрд руб., что на 9,7% больше, чем в 2014 году (табл. 1). Однако, если рассматривать текущий год, мы видим, что в январе-апреле 2016 года в бюджет поступило на 8,8% меньше денежных средств, чем в аналогичном периоде 2015 года. Такая отрицательная динамика произошла за счет резкого снижения поступлений по налогу на прибыль и налогу на добычу полезных ископаемых,

которые уменьшились относительно января-апреля 2015 года на 15,3 и 26,5% соответственно.

Если же рассматривать динамику поступлений доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации, то там наблюдается исключительно положительное состояние (рис. 1).

Поступление доходов в консолидированный бюджет РФ в 2015 году составило 13788 млрд руб., что больше на 20,5%, чем в 2012 году.

В структуре доходов консолидированного бюджета РФ в 2015 году преобладают налог на добычу полезных ископаемых (23%), налог на доходы физических лиц (20%), налог на прибыль (19%) и налог на добавленную стоимость (18%) (рис. 2).

Рассматривая динамику структуры задолженности в бюджетную систему РФ (табл. 2) [9], мы видим, что совокупная задолженность в бюджет в 2015 году уменьшилась на 2,2%. Но при этом изменения этого показателя на 01.05.2016 уже имеют отрицательные черты, она увеличилась с начала года на 12,4%.

Таким образом, мы видим, что динамика последних лет в области налогообложения РФ в целом положительная, но в 2016 году заметны отрицательные изменения и тенденции, что требует комплекса мероприятий по стабилизации сложившегося положения.

В организациях так же очень важно уделять внимание обеспечению налоговой безопасности, под которой можно понимать состояние защищенности хозяйствующего субъекта как налогоплательщика от финансовых и иных потерь налогового характера.

При этом на первый взгляд кажется, что налоговая безопасность государства и налоговая безопасность организации вступают в конфликт интересов. И действительно, государство пытается собрать как можно больше налогов, а организации, напротив, прикладывают силы по их оптимизации и минимизации. Однако это не так.

Как мы уже отмечали, налоговая безопасность является частью финансовой безопасности. Обеспечивая налоговую безопасность, организации также укрепляют и финансовую безопасность, что приводит к стабильному и долгосрочному функционированию организации с одновременным экономическим развитием, а это в свою очередь приводит к повышению прибыльности организации и повышению налоговых выплат.

Поэтому государству также выгодно налоговая безопасность организаций, так как она в конечном счете обеспечивает налоговую безопасность страны. В подтверждение этого приведем определение налоговой безопасности организации, которое дает Б.В. Воронцов: «Налоговая безопасность организации – это финансово-экономическое состояние налогоплательщика, обеспеченное минимизацией налоговых рисков, при котором со стороны хозяйствующего субъекта полностью и своевременно уплачиваются начисленные налоги, а со стороны исполнительных и законодательных органов обеспечивается предусмотренная законом защита налогоплательщика» [2].

Таблица 1. Структура поступлений в федеральный бюджет РФ [9]

Виды налогов	2014		2015		январь-апрель 2016		
	млрд руб.	в % к объему поступлений в федеральный бюджет	млрд руб.	в % к объему поступлений в федеральный бюджет	млрд руб.	в % к объему поступлений в федеральный бюджет	в % к соответствующему периоду 2015 г.
Всего поступило в федеральный бюджет	6214,6	100,0	6880,5	100,0	2238,9	100,0	91,2
из них:							
Налог на прибыль	411,3	6,6	491,4	7,1	171,6	7,7	84,7
НДС	2181,4	35,1	2448,3	35,6	986,4	44,1	106,0
Акцизы	520,8	8,4	527,9	7,7	217,8	9,7	123,3
НДПИ	2858,0	46,0	3160,0	45,9	785,3	35,1	73,5
Остальные налоги и сборы	243,1	3,9	252,8	3,7	77,9	3,5	100,0

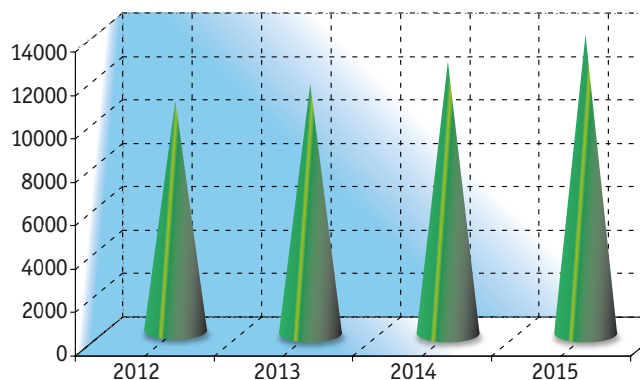


Рис. 1. Динамика поступления администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2012–2015 гг.

К сожалению, в настоящее время этим проблемам практически не уделяется внимания, и все, что касается процессов оптимизации налогообложения, в лучшем случае происходит в бухгалтерии организации. Поэтому остановимся на этих вопросах более подробно и попытаемся выделить основные элементы обеспечения налоговой безопасности организаций. Из вышеизложенного видно, что основой налоговой безопасности организации являются оценка и анализ налоговых рисков и налоговой нагрузки.

Уровень налоговой нагрузки на организацию необходимо рассматривать как показатель налоговой безопасности, свидетельствующий о качестве налоговой системы. В настоящее время существует множество методик определения налоговой нагрузки. В качестве примера (табл. 3), мы воспользуемся методикой М.Н. Крейниной [8], в которой используется следующая формула:

$$НН = (В - Ср - Пч) / (В - Ср) \times 100\%, \quad (1)$$

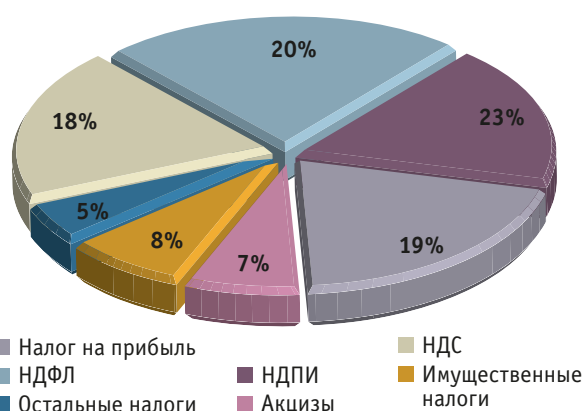


Рис. 2. Структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 2015 году

где:

НН – налоговая нагрузка;

В – выручка от реализации;

Ср – затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг) за вычетом косвенных налогов;

Пч – фактическая прибыль, остающаяся после уплаты налогов в распоряжении организации.

Получившийся показатель налоговой нагрузки отражает, во сколько раз суммарная величина уплаченных организацией налогов отличается от прибыли, оставшейся в ее распоряжении. При этом всегда можно сравнить данный показатель с средним по отрасли, что делает его полезным для аналитиков организации.

Одной из самых масштабных работ по обеспечению налоговой безопасности в организации является выявление, оценка и управление налоговыми рисками.

Налоговый риск – это вероятность возникновения потенциальной угрозы для налогоплательщика понести финансовые потери или недополучить доходы из-за неуплаты налогов, несоблюдения

Таблица 2. Структура задолженности в бюджетную систему РФ

Вид задолженности	На 01.01.2015, млрд руб.	На 01.01.2016, млрд руб.	На 01.05.2016, млрд руб.	Изменение с начала года	
				%	+/-, млрд руб.
Совокупная задолженность в бюджетную систему РФ (включая пени и налоговые санкции)	1181,5	1155,2	1298,1	112,4	142,9
Неурегулированная задолженность	640,6	643,4	778,4	121,0	135,0
Не подлежит взысканию налоговыми органами	540,9	511,8	519,7	101,5	7,9
Отсроченная, реструктурированная задолженность	18,5	18,0	13,8	76,9	-4,1
Взыскивается судебными приставами	166,3	145,0	140,4	96,9	-4,5
Приостановленная к взысканию задолженность по решению суда или вышестоящего налогового органа	55,3	55,6	57,1	102,7	1,5
Приостановленная к взысканию задолженность по банкротству	288,9	284,4	300,7	105,7	16,3
Задолженность, невозможная к взысканию (подлежит списанию налоговыми органами)	14,7	11,4	10,0	88,2	-1,3

законодательных актов, совершения налоговых правонарушений [6].

Для оценки налоговых рисков и идентификации группы риска, в которую попадает организация, нами разработан сводный регистр (табл. 4), который в аналитическом блоке также содержит мероприятия, которые организация должна осуществить в зависимости от группы риска.

Для каждого вида риска в организации разрабатываются свои специфические критерии, и он оценивается по десятибалльной шкале. Исходя из набранных баллов по конкретному виду риска, можно оценить, как это скажется на налоговой безопасности организации. Сумма баллов по всем видам риска свидетельствует о группе риска, которой относится организация в данный момент времени.

Также нами разработан механизм обеспечения налоговой безопасности хозяйствующего субъекта (рис. 3), который носит комплексный характер.

На представленном рисунке в качестве опорных структурных элементов обеспечения налоговой безопасности выделены учетно-аналитический отдел и отдел экономической безопасности организации, которые имеют свои специфические функции для достижения этой цели.

Учетно-аналитический отдел, который естественно включает в себя и финансовую бухгалтерию организации, выполняет следующие функции.

1. Осуществление налогового планирования. Налоговое планирование, является одним из компонентов законного, целенаправленного управления финансовыми ресурсами в организации. Осуществление эффективного налогового планирования приводит к минимизации налоговых

потерь из-за определенного налога или их совокупности.

2. Формирование учетной политики для целей налогового учета. Что касается учетной политики для целей налогообложения, то начиная с 2002 года каждый хозяйствующий субъект должен это делать в соответствии с требованиями главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ². Данная учетная политика представляет собой выбранную налогоплательщиком из Налогового кодекса РФ совокупность допустимых способов определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности организации.
3. Ведение налогового учета. В соответствии со статьей 313 НК РФ², «налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом». Налоговый учет организуется налогоплательщиком и является системой обеспечения информацией о порядке учета хозяйственных операций для целей налогообложения, который необходим для контроля за полнотой и правильностью исчисления, своевременностью уплаты налогов в бюджет.
4. Формирование налоговой отчетности. Налоговая отчетность представляет собой документ

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016).

Таблица 3. Расчет налоговой нагрузки в ООО «Оникс»

№ п/п	Показатель	Значение, тыс. руб.
1	Выручка от реализации, без НДС и акцизов	14390
2	Затраты на производство реализованной продукции за вычетом косвенных налогов	11200
3	Прибыль (фактическая), оставшаяся после уплаты налогов в распоряжении организации	1580
4	Налоговая нагрузка, % $((1) - (2) - (3)) / ((1) - (2)) \times 100\%$	50,47
5	Налоговая нагрузка в среднем по отрасли региона, %	48,5

Таблица 4. Сводный аналитический регистр оценки налоговых рисков в ООО «Оникс»

Оценочный блок		Состояние системы налоговой безопасности в разрезе рисков				
Налоговые риски		Критическое	Депрессивное	Нестабильное	Стабильное	Абсолютно безопасное
		от 8 до 10 баллов	от 6 до 8 баллов	от 4 до 6 баллов	от 2 до 4 баллов	от 1 до 2 баллов
Риск неуплаты налогов		×	×	5	×	×
Риск налогового контроля		×	7	×	×	×
Риск усиления налоговой нагрузки	9	×	×	×	×	×
Риск налоговой минимизации	×	×	×	×	3	×
Риск уголовного преследования налогового характера	×	×	×	×	×	1
Итого		9	7	5	3	1
Общая сумма баллов		25				
Аналитический блок						
Группа риска	Значение в баллах	Название группы риска	Рекомендации			
I	От 40 до 50 баллов	Группа недопустимого риска	Полный пересмотр системы обеспечения налоговой безопасности. Модернизация системы налогового учета. Возможная обоснованная реструктуризация бизнеса. Привлечение налогового консалтинга. Разработка стратегических, тактических и оперативных мероприятий по выходу организации из сложившегося положения			
II	От 30 до 40 баллов	Группа критического риска	Комплексный анализ и диагностика налоговой безопасности организации. Пересмотр учетной политики для целей налогового учета и основных позиций налогового планирования, анализ показателей налоговой отчетности. Оптимизация финансово-хозяйственной деятельности организации			
III	От 20 до 30 баллов	Группа повышенного риска	Расширенная диагностика системы налоговой безопасности. Детальный анализ налогового учета организации. Анализ эффективности мероприятий по реализации налоговой политики. Оценка налогового планирования			
IV	От 10 до 20 баллов	Группа минимального риска	Требуется выборочная диагностика системы налоговой безопасности, выявление и устранение отклонений в системе. Разработка локальных мероприятий по оптимизации политики налогообложения			
IV	Ниже 10 баллов	Относительно безрисковая группа	Система налоговой безопасности организации не нуждается в корректировках.			

налогоплательщика, который включает в себя расчеты и налоговые декларации по каждому виду налога и обязательного платежа или по выплаченным доходам, а также приложения к расчетам и налоговым декларациям. Она

предоставляется в органы налоговой службы и внебюджетные фонды и характеризует состояние обязательств организации, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей.

5. Анализ налоговой отчетности. Данная функция является заключительной для учетно-аналитического отдела. Здесь происходит анализ влияния налоговых обязательств на финансовое состояние хозяйствующего субъекта, а затем осуществляется оценка их величины.

Отдел экономической безопасности при осуществлении работ, связанных с обеспечением налоговой безопасности, также выполняет ряд функций.

1. Анализ налоговых рисков, управление налоговыми рисками. Налоговые риски хозяйствующего субъекта связаны прежде всего с изменениями в налоговой политике, проводимой государством, и возможными изменениями налоговых ставок. Появляются налоговые риски тогда, когда в экономике наблюдаются неопределенность и характерные для кризисного состояния изменения. В связи с чем такие риски нужно вовремя идентифицировать и пытаться управлять ими. Сотрудники службы экономической безопасности должны предвидеть появление новых налогов, сокращение или ликвидацию налоговых льгот, изменение размера налоговых ставок. Все это делается для того, чтобы в процессе хозяйственной деятельности не совершать сделок, которые могут оказаться обременительными с позиции налоговых платежей уже после их совершения, а также для осуществления эффективного налогового планирования и формирования оптимальной учетной политики для целей налогообложения. Для оценки налоговых рисков нами предлагается использовать выше описанный сводный аналитический регистр (табл. 4).

2. Проверка правильности исчисления налогов. Эта функция также очень важна, так как ее обеспечение избавляет организацию от пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов или неправильное их исчисление, а значит, экономит ее финансовые ресурсы. В этом случае сотрудники службы экономической безопасности осуществляют свою работу по следующим направлениям: проверка субъектов и объектов налогообложения, проверка налоговой базы, проверка налогового периода, проверка налоговых вычетов, проверка налоговых ставок, проверка порядка исчисления налогов и сроков уплаты, проверка заполнения и представления финансовой отчетности и налоговых деклараций [1].

3. Определение и мониторинг показателей налоговой безопасности. Данная функция является одной из самых сложных в осуществлении, так как в настоящее время показателей (индикаторов), которые могли бы эффективно свидетельствовать об уровне налоговой безопасности организации, официально не существует. Поэтому в каждой организации будут использоваться свои разработанные отделом экономической безопасности показатели (индикаторы). В качестве примера можно предложить следующие показатели: величина налогового бремени




Рис. 3. Механизм обеспечения налоговой безопасности организации

организации, налоговые льготы, начисленные или доначисленные объемы налоговых обязательств, суммы уплаченных налогов, включая авансовые платежи и неденежные расчеты, величина и структура задолженности по каждому виду налогов.

Оба отдела (учетно-аналитический и экономической безопасности) находятся в постоянном взаимодействии, функционально образуя контур налоговой безопасности организации (рис. 3). Вся аналитическая информация из данных отделов передается в аппарат управления, где совместными с отделами усилиями разрабатывается комплекс мер по обеспечению и поддержанию налоговой безопасности хозяйствующего субъекта.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что в сложившихся условиях хозяйствования обеспечение налоговой безопасности имеет очень важное значение как для стабильного экономического развития государства, так и для развития отдельных организаций. В системе экономической

безопасности страны налоговая безопасность является одним из ключевых элементов, так как от нее зависит наполняемость денежными и финансовыми ресурсами бюджетов всех уровней. На уровне

хозяйствующих субъектов она также необходима, так как способствует эффективному использованию имеющихся в распоряжении организации финансовых ресурсов. 

Библиографический список

1. Васильчук О.И. Процедуры аудита деятельности предприятий малого и среднего бизнеса, направленные на обеспечение экономической безопасности // *Инновационное развитие экономики*. – 2011. – № 3. – С. 17–26.
2. Воронцов Б.В. Налоговая безопасность государства и экономических систем // *Проблемы современной экономики*. – 2008. – № 3 (27). – С. 586–588.
3. Дедова О.В., Ермакова Л.В., Мельгуй А.Э. Принципы взимания налога на добавленную стоимость // *Современные научные исследования и инновации*. – 2016. – № 5 (61). – С. 127–129.
4. Катков Ю.Н., Куликова Г.А. Применение средств бизнес-аналитики в условиях неустойчивого экономического развития // *Вестник Брянского государственного университета*. – 2015. – № 3. – С. 291–295.
5. Кузнецова О.Н. Налоговая нагрузка на предприятие и способы ее оптимизации // *Вестник Брянского государственного университета*. – 2012. – № 3. – С. 34–37.
6. Лисун С.В. Налоговая безопасность: российский и зарубежный опыт // *Налоговое планирование*. – 2015. – № 1. – С. 7–18.
7. Методика расследования налоговых преступлений : учебное пособие [под ред. А.А. Кузнецова]. – М.: ЦОКР МВД России, 2007. – 92 с.
8. Никулина Е.В., Чистникова И.В., Орлова А.В. Моделирование и прогнозирование бюджетно-налоговой безопасности регионов России : монография. – Белгород : ООО «Эпицентр», 2015. – 100 с.
9. Налоговая аналитика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://analytic.nalog.ru> (дата обращения: 30.09.2016).
10. Учетно-контрольные системы и бизнес-аналитика в инновационном развитии организаций: модели, схемы и способы практической реализации : монография [под ред. Ю.Н. Каткова, Н.Н. Ковалевой]. – Брянск : Новый проект, 2015. – 224 с.
11. Хоружий Л.И., Дедова О.В. Бухгалтерский учет расчетов по НДС при применении специальных налоговых режимов // *Бухучет в сельском хозяйстве*. – 2013. – № 9. – С. 29–37.
12. Хоружий Л.И., Дедова О.В., Катков Ю.Н. Учетно-аналитическое обеспечение и налогообложение заработной платы в современных условиях хозяйствования // *Бухучет в сельском хозяйстве*. – 2015. – № 5-6. – С. 56–69.
13. Экономические системы современной России: теоретические и практические проблемы развития : коллективная монография [под ред. А.Д. Шафронова, Ю.Н. Каткова]. – Брянск : Новый проект, 2015. – 504 с.
14. Bloomberg: кризис вынуждает Путина вывести 30 млн россиян из теневой экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.tk-online.ru/story/bloomberg-krizis-vynuzhdaet-putina-vyvesti-30-mln-rossiyan-iz-tenevoi-ekonomiki (дата обращения: 30.09.2016).

References

1. Vasilchuk O.I. Audit procedures of Small and medium Enterprise activities focused on ensuring economic security. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*. 2011, no. 3, pp. 17–26 (in Russ.).
2. Vorontsov B.V. Tax security of state and economic systems. *Problemy sovremennoy ekonomiki*. 2008, no. 3(27), pp. 586–588 (in Russ.).
3. Dedova O.V., Ermakova L.V., Mel'guy A.E. Principles of collecting value added tax. *Sovremennye nauchnye issledovaniya i innovatsii*. 2016, no. 5(61), pp. 127–129 (in Russ.).
4. Katkov Yu.N., Kulikova G.A. Application of the business analytics instruments under the conditions of unstable economic development. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta*. 2015, no. 3, pp. 291–295 (in Russ.).
5. Kuznetsova O.N. Tax burden on the enterprise and ways of its optimization. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta*. 2012, no. 3, pp. 34–37 (in Russ.).
6. Lisun S.V. Tax security: best Russian and foreign practices. *Nalogovoe planirovanie*. 2015, no. 1, no 7–18 (in Russ.).
7. Kuznetsov A.A. *Metodika rassledovaniya nalogovykh prestupleniy* [Investigation methods of tax crimes]. Moscow, TsOKR MVD Rossii, 2007. 92 p.
8. Nikulina E.V., Chistnikova I.V., Orlova A.V. *Modelirovanie i prognozirovanie byudzheto-nalogovoy bezopasnosti regionov Rossii* [Data simulation and prediction of the budgetary and tax security in Russian regions]. Belgorod, Epitsentr Publ., 2015. 100 p.
9. *Nalogovaya analitika* [Tax dimension]. Available at: <http://analytic.nalog.ru> (accessed 30.09.2016).
10. Katkov Ju.N., Kovaleva N.N. *Uchetno-kontrol'nye sistemy i biznes-analitika v innovatsionnom razvitii organizatsii: modeli, skhemy i sposoby prakticheskoy realizatsii* [Monitoring system and business analytics in the innovative development of the organizations: models, schemes and ways of implementation]. Bryansk, Novyy proekt Publ., 2015. 224 p. (in Russ.).
11. Khoruzhiy L.I., Dedova O.V. Accounting with VAT calculations when applying special tax treatment. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve*, 2013, no. 9, pp. 29–37 (in Russ.).
12. Khoruzhiy L.I., Dedova O.V., Katkov Ju.N. Accounting and analytical providing and the taxation of a salary in modern conditions of managing. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve*, 2015, no. 5-6, pp. 56–69 (in Russ.).
13. Shafronov A.D., Katkov Ju.N. *Ekonomicheskie sistemy sovremennoy Rossii: teoreticheskie i prakticheskie problemy razvitiya* [Economic systems of modern Russia: conceptual and practical challenges of development]. Bryansk, Novyy proekt Publ., 2015. 504 p.
14. Bloomberg: krizis vynuzhdaet Putina vyvesti 30 mln rossiiyan iz tenevoy ekonomiki. [Bloomberg: under crisis conditions Putin is forced to bring 30 million Russians out of the shadow economy]. Available at: www.tk-online.ru/story/bloomberg-krizis-vynuzhdaet-putina-vyvesti-30-mln-rossiyan-iz-tenevoi-ekonomiki (accessed 30.09.2016).



УДК 336.2

Особенности планирования и прогнозирования налогообложения на макро- и микроуровнях в Арктической зоне Российской Федерации

(на примере алмазодобывающих предприятий Архангельской области)

Planning and forecasting taxation of Arctic Zone in the Russian Federation on macro and micro levels

(in the context of diamond-mining enterprises in the Arkhangelsk Region)

Федеральный исследовательский центр комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск
Владимир Александрович Скрипниченко
доктор экономических наук, профессор, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ

e-mail: v.scripnichencko@yandex.ru

Ирина Ивановна Матвиенко

кандидат экономических наук, доцент, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ
e-mail: iim1978@rambler.ru

163000, Россия, г. Архангельск, ул. Садовая, д. 3.
Тел. +7 (8182) 215-765

Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russia, Arkhangelsk

Vladimir Skripnichenko

Doctor of Economics, Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation

e-mail: v.scripnichencko@yandex.ru

Irina Matvienko

PhD in Economics, Associate Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation
e-mail: iim1978@rambler.ru

3, Sadovaya str., Arkhangelsk, Russia, 163000.
Phone +7 (8182) 215-765

Особенности планирования и прогнозирования налогообложения на макро- и микроуровнях в Арктической зоне РФ рассмотрены на примере алмазодобывающих предприятий Архангельской области. В настоящее время установлены значительные налоговые льготы в отношении нефтегазодобывающих предприятий на Крайнем Севере. Авторы обосновывают необходимость введения льгот по налогам и неналоговым платежам для алмазодобывающих предприятий

The issue of planning and forecasting taxation of Arctic Zone in the Russian Federation on macro and micro levels is considered in the context of diamond-mining enterprises in the Arkhangelsk Region. At the present time significant tax benefits are installed for the oil and gas producers in the Far North. The authors demonstrate the need for imposing the exemptions on tax and non-tax payments for diamond-mining enterprises in the context of OJSC Severalmaz and JSC

на примере ПАО «Севералмаз» и АО «Архангельскгеолдобыча», расположенных в Арктической зоне РФ, по аналогии с нефтегазовыми предприятиями Крайнего Севера.

Ключевые слова: планирование; прогнозирование; налогообложение; Арктическая зона Российской Федерации; Архангельская область; алмазодобывающие предприятия.

Arkhangelskgeoldobycha, located in the Arctic Zone of the Russian Federation, by analogy with oil and gas producers in the Far North.

Key words: planning; forecasting; taxation; Arctic Zone of the Russian Federation; Arkhangelsk Region; diamond-mining enterprises.

Налоговое прогнозирование на макроуровне

Налоговое прогнозирование на макроуровне – это процесс обоснования, базирующийся на использовании данных о приоритетах развития налоговой системы, потенциальных размерах налоговых доходов в перспективе. Налоговое прогнозирование служит основой для своевременного и обоснованного составления проектов бюджетов и принятия управленческих решений в ходе бюджетного процесса.

Действующая практика предполагает два подхода к прогнозированию налоговых доходов региона.

1. Роль финансовых органов субъектов РФ в налоговом прогнозировании минимальна. Фактически основной объем работы выполняют налоговые органы как администраторы налоговых доходов бюджетов и региональный орган экономического прогнозирования (планирования, развития). Налоговые органы осуществляют практическую деятельность по оценке поступлений налогов, мобилизуемых с территории региона в бюджет, а региональный орган экономического прогнозирования разрабатывает прогноз социально-экономического развития территории, который становится базой для расчета налоговых доходов на перспективу.
2. Финансовые органы субъектов РФ на постоянной основе осуществляют прогнозирование налоговых поступлений, используя большой спектр информационных источников. Для налогового прогнозирования используются различные методы, например, метод трендов, метод математического моделирования, метод разработки сценариев и иные.

Налоговое прогнозирование в регионах Арктической зоны РФ предполагает применение одного из вышеуказанных подходов¹. Первый подход применяется в Мурманской области, Чукотском и Ямало-Ненецком автономных округах, Республике Коми и Красноярском крае. Вторым подходом – в Архангельской области, Ненецком автономном округе и Республике Саха (Якутия).

Финансовые органы в Архангельской области, Ненецком автономном округе и Республике Саха (Якутия) в своей работе используют специально

утвержденные методики прогнозирования доходов по налогам. В остальных регионах при прогнозировании налоговых доходов финансовыми органами активно используются ресурсы и возможности налоговых и экономических органов (табл. 1).

Налоговое прогнозирование в Архангельской области

Ответственность за реализацию прогнозирования налоговых доходов региона лежит на Министерстве финансов Архангельской области. Министерство:

- обеспечивает формирование областного бюджета, его исполнение и составление бюджетной отчетности;
- осуществляет управление государственным долгом Архангельской области;
- обеспечивает разработку и реализацию государственных и региональных программ, направленных на сбалансированность и устойчивость бюджетной системы области;
- осуществляет методическое руководство организацией бюджетного процесса в муниципальных образованиях области.

Объем поступлений конкретных видов налогов в Архангельской области рассчитывается на основании поступлений в бюджет прошлого года, скорректированных при помощи системы коэффициентов и индексов, к основным из которых относятся:

- 1) индекс, учитывающий изменение налогового законодательства РФ в планируемом периоде;
- 2) коэффициент досчета фактических поступлений;
- 3) индекс, отражающий физический рост поступлений и др.

Система коэффициентов и индексов несовершенна, как несовершенен и сам механизм прогнозирования налоговых доходов в Архангельской области: плановые показатели налоговых доходов областного бюджета Архангельской области значительно отличаются от фактических. Как следствие, требуется корректировка в течение финансового года не только налоговых поступлений, но и расходных обязательств.

Наличие проблемы существенных расхождений между плановыми и фактическими показателями налоговых доходов областного бюджета Архангельской области подтверждают показатели, представленные в табл. 2. Существенное расхождение наблюдается в первую очередь по налогу на добычу полезных

¹ Государственная программа Российской Федерации «Социально-экономическое развитие Арктической зоны Российской Федерации на период до 2020 года» утверждена постановлением Правительства РФ от 21.04.2014 № 366.



Таблица 1. Налоговое прогнозирование в регионах Арктической зоны РФ

Субъект РФ	Орган налогового прогнозирования	Нормативно-правовой акт, регулирующий специфику налогового прогнозирования
Мурманская область	УФНС России по Мурманской области, Министерство экономического развития Мурманской области, Министерство финансов Мурманской области	Постановление Правительства Мурманской области от 05.05.2012 № 194-ПП «Об утверждении порядка составления проекта областного бюджета Мурманской области и проекта бюджета Территориального фонда обязательного медицинского страхования Мурманской области» (вместе с «Методикой прогнозирования доходов областного бюджета Мурманской области»)
Ненецкий АО	Департамент финансов и экономики Ненецкого автономного округа	Постановление Администрации Ненецкого автономного округа от 13.12.2012 № 384-п «Об утверждении методики формализованного прогнозирования доходов окружного бюджета по основным налогам»
Чукотский АО	УФНС России по Чукотскому автономному округу, Департамент финансов, экономики и имущественных отношений	Постановление Правительства Чукотского автономного округа от 26.06.2013 № 241 «Об утверждении Порядка составления проекта окружного бюджета на очередной финансовый год и плановый период»
Ямало-Ненецкий АО	УФНС России по Ямало-Ненецкому автономному округу, Департамент финансов Ямало-Ненецкого автономного округа	Постановление Правительства Ямало-Ненецкого автономного округа от 09.11.2015 № 1055-П «Об основных направлениях бюджетной политики Ямало-Ненецкого автономного округа на 2016 – 2018 годы»
Республика Коми	УФНС России по Республике Коми, Министерство экономики Республики Коми, Министерство финансов Республики Коми	Постановление Правительства Республики Коми от 31.05.2012 № 221 «О Порядке составления проекта республиканского бюджета Республики Коми на очередной финансовый год и плановый период»
Республика Саха (Якутия)	Министерство финансов Республики Саха (Якутия)	Совместный приказ Министерства финансов РС (Я) и Министерства экономики и промышленной политики РС (Я) от 19.07.2013 № 01-04/0749/1160Д «Об утверждении формализованной методики прогнозирования отдельных видов налоговых доходов бюджета Республики Саха (Якутия)»
Красноярский край	УФНС России по Красноярскому краю, Министерство экономического развития, инвестиционной политики и внешних связей Красноярского края, Министерство финансов Красноярского края	Постановление Правительства Красноярского края от 06.04.2010 № 164-п «О порядке составления проекта закона Красноярского края о краевом бюджете на очередной финансовый год и плановый период»
Архангельская область	Министерство финансов Архангельской области	Постановление Минфина Архангельской области от 04.07.2012 № 10-пф «Об утверждении Методики формализованного прогнозирования доходов областного бюджета Архангельской области по основным налогам»

ископаемых и государственной пошлине, что подтверждает недостаточно адекватное реальной ситуации прогнозирование налоговых доходов областного бюджета.

Для совершенствования прогнозирования налоговых доходов региона рекомендуется действовать по трем основным направлениям.

1. Расширение списка информационных источников, используемых в прогнозировании налоговых доходов бюджета.
2. Более активное применение методов, методик и подходов математического моделирования социально-экономических процессов, в том числе математического прогнозирования налоговых ресурсов.
3. Совершенствование межведомственного взаимодействия между налоговыми органами,

финансовыми органами субъектов РФ и региональными органами экономического прогнозирования.

Процесс налогового прогнозирования на макроуровне – это не просто механический расчет поступлений в бюджеты регионов, но и творческий процесс по мобилизации налоговых ресурсов. Прогнозирование налоговых поступлений – достаточно сложная работа, которая предполагает серьезный анализ социально-экономических процессов, перспектив и тенденций их развития. Только ответственное отношение к процессу налогового прогнозирования будет способствовать качественному и своевременному прогнозированию налоговых доходов регионального бюджета.

Таблица 2. Отклонения плановых и фактических показателей налоговых доходов областного бюджета Архангельской области в 2014 году²

Наименование доходов	Утвержденный норматив поступлений, тыс. руб.	Скорректированный норматив поступлений, тыс. руб.	Исполнено, тыс. руб.	% исполнения к утвержденному нормативу	% исполнения к скорректированному нормативу
НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ	43 493 683,4	43 344 072,1	44 382 406,2	102,0	102,4
Налог на прибыль организаций	14 939 798,2	14 939 798,2	16 580 905,3	111,0	111,0
Налог на доходы физических лиц	16 484 821,6	16 484 821,6	16 160 206,9	98,0	98,0
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации	3 707 415,2	3 557 803,9	3 312 794,2	89,4	93,1
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	2 227 561,9	2 227 561,9	2 230 806,5	100,1	100,1
Единый сельскохозяйственный налог	-	-	192,4		
Налог на имущество организаций	4 875 021,4	4 875 021,4	4 581 677,5	94,0	94,0
Транспортный налог	838 832,0	838 832,0	937 750,0	111,8	111,8
Налог на игорный бизнес	1 512,0	1 512,0	1 190,9	78,8	78,8
Налог на добычу полезных ископаемых	294 712,2	294 712,2	458 673,9	155,6	155,6
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	103 191,9	103 191,9	78 527,5	76,1	76,1
Государственная пошлина	20 610,0	20 610,0	38 899,9	188,7	188,7
Задолженность и перерасчеты по отменным налогам, сборам и иным обязательным платежам	207,0	207,0	781,2	377,4	377,4

Налоговое планирование на микроуровне

По географическому признаку территория Ненецкого автономного округа входит в состав Архангельской области, а по экономическому признаку округ и область являются самостоятельными субъектами Российской Федерации. На территории округа расположены 89 месторождений нефти и газа, на которых подсчитаны запасы, а на 26 месторождениях добывают углеводородное сырье.

На территории Архангельской области разрабатывают два месторождения ювелирных алмазов. Месторождение имени М.В. Ломоносова располагается в Приморском районе, а месторождение имени В.П. Гриба – в Мезенском районе (табл. 3).

Объемы добычи и реализации алмазов предприятиями Архангельской области за 2013-2015 годы наращивались ежегодно, несмотря на преобладание негативных тенденций на мировом алмазно-бриллиантовом рынке. Стабильно высокие уровни продаж осуществлены за счет реализации по долгосрочным контрактам, а также за счет увеличения продаж алмазов специальных размеров, пользующихся повышенным спросом.

Предприятием АО «Архангельскгеолдобыча», являющемся правопреемником ГП «Архангельскгеология», за 85 лет работы в Ненецком автономном округе и в Республике Коми обнаружено

75 месторождений нефти и газа. Разведаны месторождения горючих сланцев и бокситов, питьевых и бальнеологических вод, сырья для производства цемента и стройматериалов. Открыты два крупных месторождения алмазов, благодаря промышленному освоению которых Архангельская область получила статус первой и единственной в Европе алмазной провинции. Всего в Поморье открыто 70 кимберлитовых и кимберлитоподобных трубок, освоение части которых – дело будущего, с применением новых технологий.

На месторождении алмазов имени В.П. Гриба, открытом архангельскими геологами в 1996 году, АО «Архангельскгеолдобыча», дочернее предприятие ПАО «Лукойл», в 2011 году начало этап строительства горно-обогажительного комбината мощностью 4,5 млн тонн руды в год. ГОК был построен за три года.

Налоговые отчисления АО «Архангельскгеолдобыча» в консолидированный региональный бюджет в 2015 году составили 1,283 млрд руб. Общая сумма налоговых поступлений

²Таблица составлена на основе закона Архангельской области от 19.12.2013 № 59-4-ОЗ «Об областном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (графа 2), в который были внесены изменения законом Архангельской области от 11.12.2014 № 228-13-ОЗ (графа 3), а также закона Архангельской области от 29.06.2015 № 304-18-ОЗ «Об исполнении областного бюджета за 2014 год» (графа 4).



Таблица 3. Распределение месторождений полезных ископаемых на территориях Архангельской области и Ненецкого автономного округа, отнесенных к Арктической зоне

Название месторождения	Что добывают	Населенный пункт, или адрес месторождения
Архангельская область		
Территории муниципальных образований «Город Архангельск», «Мезенский муниципальный район», «Новая Земля», «Город Новодвинск», «Онежский муниципальный район», «Приморский муниципальный район», «Северодвинск»		
Месторождение алмазов им. М.В. Ломоносова	Алмазы ювелирные и технические	Приморский район
Месторождение алмазов им. В.П. Гриба	Алмазы ювелирные и технические	Мезенский район
Павловское серебро-свинцово-цинковое месторождение	Серебро-свинцово-цинковая руда (не добывают)	Новая Земля
27 месторождений питьевых подземных вод	Подземные питьевые воды	Приморский район
7 месторождений минеральных вод	Минеральные воды	Приморский район
198 месторождений торфа с промышленными запасами	Торф	Приморский, Мезенский, Онежский районы
Месторождение гранито-гнейсов Покровское	Гранито-гнейсы для строительного щебня	Онежский район
Промышленные месторождения песчано-гравийных смесей и песка	Песок, гравий	Приморский, Мезенский, Онежский районы
Вся территория Ненецкого автономного округа		
89 месторождений нефти и газа (26 месторождений разрабатываются, 11 готовы к освоению, по 29 ведется разведка (из них 20 в ближайшие годы будут введены в эксплуатацию), 2 месторождения законсервированы). Наиболее крупными и активно эксплуатируемыми нефтегазовыми месторождениями являются Ардалинское, Харьгинское, Песчаноозерское, Центральный блок, Восточный блок, Мисюрское, имени А. Титова, Ошское и др. Крупнейшие месторождения газа: Лаявожское, Василковское, Ванейвисское, Кумжинское, Коровинское	Нефть, газ, газовый конденсат	Ненецкий автономный округ
Каратахинское и Верхнероговское месторождения угля	Каменный уголь	Ненецкий автономный округ
Амдерминское месторождение флюорита	Флюорит	Ненецкий автономный округ

в региональный бюджет за период освоения месторождения с 2011 по 2027 год превысит 35,9 млрд руб.³

Налоговое планирование на микроуровне рассмотрим на примере ПАО «Севералмаз», дочернего предприятия акционерной компании «АЛРОСА», воспользовавшись открытой информацией из годовых отчетов общества за 2013–2015 годы. Россия занимает первое место в мире по объемам разведанных запасов алмазов и является лидером по физическому объему добычи и экспорта. 97% алмазов, добываемых на территории России, приходится на долю АК «АЛРОСА» (ПАО). Добыча алмазов ведется в Якутии и Архангельской области (табл. 4).

На месторождении алмазов имени М.В. Ломоносова добычу ведет ПАО «Севералмаз», деятельность которого распланировала до 2050 года. ПАО «Севералмаз» вышло с предложением к руководству

АК «АЛРОСА», а именно, с технико-экономическим обоснованием увеличения производительности. Планируется увеличить мощность до 5 млн карат к 2020 году. Ежегодно предприятие добывает около 2 млн карат алмазов. Налоговые поступления в консолидированный областной бюджет от ПАО «Севералмаз» в 2015 году составили 1,128 млрд руб.

Бюджетно-налоговая нагрузка любого горнодобывающего предприятия в России включает в себя налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог. Кроме того, предприятие обязано уплачивать неналоговые платежи: таможенные пошлины, страховые взносы во внебюджетные социальные фонды, плату за пользование недрами, плату за негативное воздействие на окружающую среду, плату за использование лесов, плату за пользование водными объектами.

³ По данным официального сайта Правительства Архангельской области <http://dvinaland.ru>.

Таблица 4. Доля ПАО «Севералмаз» в добыче алмазов в 2013–2015 годы

Наименование	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Доля в мировой добыче алмазов по объему, млн карат			
Мировая добыча	133,0	131,0	128,0
Группа «АЛРОСА»	36,9	36,2	38,3
ПАО «Севералмаз»	0,64	1,64	1,95
Доля ПАО «Севералмаз» в мировой добыче алмазов, %	0,48	1,25	1,52
Доля ПАО «Севералмаз» в добыче группы «АЛРОСА», %	1,70	4,50	5,10

Таблица 5. Финансовые показатели ПАО «Севералмаз» (по данным из годовых отчетов за 2013–2015 годы)

Наименование	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Выручка (тыс. руб.), всего	1 310 447	3 398 533	5 096 630
от реализации необработанных алмазов	1 089 650	3 265 291	5 010 496
от реализации геологоразвед. работ	114 084	65 745	46
от реализации бриллиантов	14 720	-	27 108
от реализации прочих работ, услуг	91 993	67 497	58 980
Себестоимость продаж (тыс. руб.)	1 188 003	2 637 473	4 383 758
Валовая прибыль (убыток) (тыс. руб.)	122 444	761 060	712 872

ПАО «Севералмаз» уделяет большое внимание вопросам экологической безопасности, так как наряду с разработкой месторождений алмазов выполняет геологоразведочные работы. Вопросы, связанные с охраной окружающей среды, в 2015 году потребовали финансирования в размере 12,9 млн руб. Плата за негативное воздействие на окружающую среду за 2015 год составила 22,6 млн руб. Основной составляющей в этой плате (свыше 81% от общей суммы) является плата за размещение вскрышных пород в отвалах (отходы 5 класса опасности – практически неопасные).

В среднесрочной перспективе, согласно стратегии «Группы АЛРОСА», планируется и далее увеличивать добычу алмазов. На ПАО «Севералмаз» рост объемов добычи алмазов на месторождении имени М.В. Ломоносова будет обеспечен переходом на глубокие горизонты с повышенным содержанием алмазов на трубках «Архангельская», «Карпинского-1», вовлечением в разработку трубок «Карпинского-2», «Пионерская» и «Ломоносовская».

Одной из перспективных отраслей промышленности Республики Саха (Якутия), чья продукция известна и востребована как в стране, так и за рубежом, является производство бриллиантов. В настоящее время на территории Республики Саха (Якутия) активно работают 8 гранильных заводов, 2 завода сейчас находятся в стадии поиска инвесторов в силу сложившихся финансовых проблем.

В 2013 году этими заводами всего было произведено бриллиантов на 224 млн долл., из них на собственных заводских площадях – 143 млн долл., на дачинской основе – 80 млн долл. Лидерами отрасли являются ООО «Якутская алмазная компания»

(рост в сравнении с 2012 годом на 71%), ООО «ДДК» (на 42%), ОАО «Саха Даймонд» (практически в 2 раза).

Гранильной промышленности в Республике Саха оказывается правительственная поддержка. Министерством промышленности Республики Саха (Якутия) разрабатывается проект государственной программы по развитию алмазогранильной и ювелирной промышленности, по которому также будет предусмотрено оказание иной государственной поддержки производителям.

Гранильные заводы за последние годы создали и развивают на собственных площадях ювелирное производство, что значительно повышает эффективность работы всего производства в целом: позволяет ограничить более мелкое алмазное сырье, обработка которого ранее была практически нерентабельна на территории респу-

блики. В Архангельской области также следует развивать производство бриллиантов. В настоящее время гранильное производство существует на предприятии «Звездочка» в Северодвинске.

При добыче нефти, газа и газового конденсата предприятия на территории, отнесенной к Арктической зоне РФ, в Ненецком автономном округе пользуются налоговыми льготами. Для алмазодобывающих предприятий, расположенных на территории Арктической зоны в Мезенском и Приморском районах Архангельской области, льготы по налогу на добычу полезных ископаемых не предусмотрены.

Предпосылки для введения льгот по налогу на добычу полезных ископаемых для алмазодобывающих предприятий Арктической зоны РФ

Несмотря на успехи горнодобывающих предприятий в Архангельской области, введение на федеральном уровне льгот по налогообложению при добыче алмазов могло бы привести к бурному росту горного производства, и соответственно, к увеличению налоговых поступлений во все бюджеты РФ.

В последние десятилетия в налогообложении минерально-сырьевого комплекса за рубежом наблюдается тенденция к сокращению налогов, основанных на роялти, и переход на изъятия, основанные на полученном доходе или прибыли. Достаточно широко распространена практика применения прогрессивных налогов, базирующихся на уровне рентабельности добычи, когда налоговые ставки увеличиваются по мере увеличения объема



реализации и рентабельности производства (например, Индонезия, Казахстан, Таджикистан, Гана).

Большинство зарубежных стран в качестве фискального инструмента принимают плату за использование участков земли, занимаемых добывающими компаниями (Аргентина, Боливия, Буркина-Фасо, Канада, Чили, Китай, Гана, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Папуа – Новая Гвинея, Перу, Филиппины, Швеция, Танзания, Западная Австралия)[2].

Система налогообложения горных предприятий в зарубежных странах часто сопровождается рядом льгот, повышающих экономическую привлекательность инвестиций, а именно: ускоренная амортизация, отмена импортных пошлин на ввозимое горное оборудование, уменьшение экспортных пошлин на экспортируемые полезные ископаемые, снижение налога на прибыль при доработке месторождений и т.д. [2].


О необходимости введения налоговых льгот для добывающих предприятий в Арктической зоне РФ появились публикации специалистов по экономике Крайнего Севера [1].

С 1 января 2016 года введены льготы по налогу на добычу полезных ископаемых для налогоплательщиков – участников Особой экономической зоны в Магаданской области, осуществляющих добычу полезных ископаемых, за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых, на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Магаданской области, уплачивающих налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем участке недр, с коэффициентом 0,6 (последний абзац пункта 2 статьи 342 НК РФ⁴ введен Федеральным законом от 23.11.2015 № 321-ФЗ).

Совершенствуются введенные с 1 января 2014 года особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов (глава 3.3 «Особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов» НК РФ⁵, глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ⁴, глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ⁴. Напомним, что подобные проекты должны быть реализованы в одном из следующих субъектов РФ: Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Республика Хакасия, Забайкальский край, Камчатский край, Красноярский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область,

Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ (подп. 1 п. 1 ст. 25.8 НК РФ).

Постановление Правительства РФ от 21.04.2014 № 366 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Социально-экономическое развитие Арктической зоны Российской Федерации на период до 2020 года» содержит государственную программу Российской Федерации «Воспроизводство и использование природных ресурсов»: «...В целях устойчивого обеспечения экономики страны запасами минерального сырья и геологической информацией о недрах государственной программой Российской Федерации «Воспроизводство и использование природных ресурсов» предполагается повышение геологической изученности территории Российской Федерации и ее континентального шельфа и Арктики. В рамках решения этой задачи будет обеспечена реализация комплекса взаимосвязанных мероприятий по проведению региональных геолого-геофизических и геолого-съёмочных работ, созданию государственной сети опорных геолого-геофизических профилей, параметрических и сверхглубоких скважин, проведению работ специального геологического назначения, осуществлению гидрогеологической, инженерно-геологической и геоэкологической съёмки, получению и обеспечению сохранения геологической информации...».

Следует иметь в виду, что ПАО «Севералмаз» и АО «Архангельскгеолдобыча» при проведении геологоразведочных работ на алмазы осуществляют деятельность, направленную на воспроизводство и использование природных ресурсов. Так как местоположение работ перечисленных алмазодобывающих предприятий в Приморском и Мезенском районах Архангельской области относится к Арктической зоне РФ, рекомендуем Архангельскому областному собранию выступить с инициативой введения на федеральном уровне льгот по налогам и неналоговым платежам: отмена импортных пошлин на ввозимое горное оборудование, уменьшение экспортных пошлин на экспортируемые неограниченные алмазы, снижение налога на прибыль при доработке месторождений, снижение ставки НДС, снижение платы за пользование недрами. 

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016).

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016).

Библиографический список

1. Наумов В.В., Никулкина И.В., Филимонова Л.М. Инструменты реализации государственной политики в Арктической зоне Российской Федерации // Вестник экономической интеграции. – 2013. – № 12 (69). – С. 86–93.
2. Юхимова Я.Я. Налогообложение добычи твердых полезных ископаемых: мировой и отечественный опыт // Горный журнал. – 2008. – № 5. – С. 23–28.

References

1. Naumov V.V., Nikulkina I.V., Filimonova L.M. Implementation tools of state policy in Arctic Zone of the Russian Federation. *Vestnik ekonomicheskoy integratsii*, 2013, no. 12 (69), pp. 86–93 (in Russ.).
2. Yuhimova Ya. Ya. Taxation of solid minerals extraction: global and domestic experience. *Gornyy zhurnal*, – 2008, no. 5, pp. 23–28 (in Russ.).

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, *докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва*

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, *докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва*

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск*

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, *председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы*

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, *докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань*

БАЛАН Игорь Михайлович, *доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев*

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, *председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев*

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург*

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону*

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, *докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород*

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, *докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург*

РОЖНОВА Ольга Владимировна, *докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва*

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва*

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, *докт. экон. наук, профессор, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск*

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, *докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург*

ТЕМРИН Сергей Борисович, *канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Concept», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев*

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск*

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, *исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев*

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, *Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow*

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, *Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow*

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, *Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk*

Nurlan ALIMBETOV, *Chairman of the board of professional organization of accountants “The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan”, Republic of Kazakhstan, Almaty*

Vitaly IVASHKEVICH, *Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan*

Igor BALAN, *Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau*

Lilia GRIGOROI, *Phd in Economics, president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau*

Valery KOVALEV, *Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg*

Nikolay LABYNTSEV, *Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don*

Efim MIZIKOVSKIY, *Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod*

Svetlana PANKOVA, *Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg*

Olga ROZHNOVA, *Doctor of Economics, professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow*

Tatyana ROGULENKO, *Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow*

Vladimir SKRIPNICHENKO, *Doctor of Economics, Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russia, Arkhangelsk*

Viatcheslav SOKOLOV, *Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg*

Sergey TEMRIN, *PhD in Economics, director of audit company “Concept”, editor-in-chief of journal “Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii”, Republic of Moldova, Chisinau*

Alexandr SHAPOSHNIKOV, *Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk*

Marina SHELARU, *Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Chisinau*

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ



МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА

ПО ПОВЫШЕНИЮ
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО
УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ!



Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:

 +7 (495) 720 54 55

 www.ipbr.org



АБХАЗИЯ



КАЗАНЬ



МОСКВА



МУРМАНСК



САНКТ-ПЕТЕРБУРГ



ЯЛТА



ЕКАТЕРИНБУРГ