



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№1 | 2017

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- ИПБ России участвует в составлении справочника профессий  
с. 2
- Изучение функциональной действительности существующей системы управленческого учета в России  
с. 6
- Методика отражения оценочных обязательств в учетной системе хозяйствующего субъекта  
с. 19
- Бухгалтерское дело – сфера деятельности профессиональных бухгалтеров  
с. 26
- Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов  
с. 41

20 лет  
ИПБ России



2017 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

## 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), конференц-ар (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 RM», доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-ар (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 Ярославич**, 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 «Консепт», 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 RM», 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 «АСАР 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 nalogovyie 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 «АСАР RM», Republic of Moldova, Chisinau

## Accounting, statistics

- 6 Studying the Functionality of the Existing Management Accounting System in Russia  
**A. Bobryshev**
- 12 Analysis of Comparability of the Information Disclosure in Financial Statements of Companies in the Eurasian Economic Union Member States  
**M. Gordova**
- 19 Methodology of Estimated Liabilities Recognition in the Accounting System of Business Entity  
**J. Granitsa**
- 26 Accounting – Business Scope of Professional Accountants  
**L. Sviridova**

## Economic theory

- 34 Workforce Productivity in the Industrial Sector of the Russian Economy  
**E. Mizikovskiy, E. Lyadova**

## Finance, money circulation and credit

- 41 The Priorities of Improving Tax Administration under the Conditions of Modernization of Tax Authorities' Activities  
**N. Petukhova**
- 45 Main Development Paradigms of the Institutional Aspect in the Public Debt Management  
**M. Khmel'nitskiy**

## В ИПБ России

- 2 Новости
- 3 Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2016

## Бухгалтерский учет, статистика

- 6 Изучение функциональной действительности существующей системы управленческого учета в России  
**А.Н. Бобрышев**
- 12 Анализ сопоставимости раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий государств – членов Евразийского экономического союза  
**М.А. Гордова**
- 19 Методика отражения оценочных обязательств в учетной системе хозяйствующего субъекта  
**Ю.В. Граница**
- 26 Бухгалтерское дело – сфера деятельности профессиональных бухгалтеров  
**Л.А. Свиридова**

## Экономическая теория

- 34 Производительность труда в промышленном секторе экономики России  
**Е.А. Мизиковский, Е.В. Лядова**

## Финансы, денежное обращение и кредит

- 41 Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов  
**Н.В. Петухова**
- 45 Основные парадигмы развития институционального аспекта управления государственным долгом  
**М.М. Хмельницкий**

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  
000 «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор  
Н.В. Иволгина

Подписано в печать  
13.02.2017.  
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



Людмила Ивановна Хоружий, президент ИПБ России

### **Л.И. Хоружий вошла в состав Общественного совета при Минфине России**

9 января 2017 года подписан приказ Минфина России № 6 «Об утверждении состава Общественного совета при Министерстве финансов Российской Федерации». Президент ИПБ России Людмила Ивановна Хоружий вошла в состав Общественного совета.

Напомним, что целью деятельности Общественного совета является осуществление общественного контроля за деятельностью Минфина России, включая рассмотрение проектов разрабатываемых общественно значимых нормативных правовых актов, участие в мониторинге качества предоставления государственных услуг, реализации контрольно-надзорных функций, хода проведения антикоррупционной и кадровой работы, оценке эффективности государственных закупок, рассмотрение ежегодных планов деятельности Минфина России и отчета об их исполнении, а также иных вопросов, предусмотренных действующим законодательством. (Положение об Общественном совете утверждено приказом Минфина России от 07.09.2016 № 357.)

### **ИПБ России участвует в составлении справочника профессий**

В настоящее время разрабатывается государственный информационный ресурс «Справочник профессий». ИПБ России предложил свое описание профессии бухгалтера.

Бухгалтер осуществляет первичное наблюдение за фактами хозяйственной жизни экономического субъекта, проводит их стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение в регистрах бухгалтерского учета, проводит внутренний контроль ведения бухгалтерского учета, ведет налоговый учет, осуществляет налоговые расчеты, составляет налоговые декларации.

Профессиональный рост бухгалтера связан с постоянным повышением квалификации. Требованиями к переходу к более высокой категории являются опыт работы не менее года и программы повышения квалификации по бухгалтерскому учету, внутреннему контролю не реже одного раза в три года.

Главный бухгалтер отвечает за составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Эта деятельность включает составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, составление и представление консолидированной финансовой отчетности, осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, ведение налогового учета и составление налоговых расчетов и налоговых деклараций, налоговое планирование, проведение финансового анализа, бюджетирование и управление денежными потоками.

Деятельность главного бухгалтера требует постоянного повышения квалификации — не реже 1 раза в три года.

Что касается востребованности профессии, ее перспектив развития и занятости, то бухгалтер — профессия массовая, востребована на современном рынке труда. Необходимость в специалистах определяется тем, что в соответствии с действующим законодательством бухгалтерский учет должно вести подавляющее большинство экономических субъектов.

В перспективе ожидается стабильный спрос на профессию. Профессия бухгалтера не потеряет свою актуальность со временем, поскольку ни одна организация независимо от ее организационно-правовой формы не может осуществлять полноценную деятельность без ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Автоматизация бухгалтерского учета ведет к росту потребности в бухгалтерах, преимущественно выполняющих контрольные и аналитические функции, что повышает требования к квалификации специалистов.

## Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2016

24-25 ноября 2016 года в Москве прошел конгресс, организованный ИПБ России. Традиционно посвященный Дню профессионального бухгалтера, конгресс собрал более 1000 гостей. Насыщенная программа, именитые лекторы, интересные мастер-классы, живое общение с коллегами и неповторимая атмосфера профессионального единства всегда являются отличительными чертами конгрессов ИПБ России. Не стал исключением и конгресс-2016.



Людмила Ивановна Хоружий

Открыла пленарное заседание конгресса президент ИПБ России **Людмила Ивановна Хоружий**. Она напомнила участникам конгресса, что профессиональная жизнь бухгалтера неразрывно связана с изменениями, происходящими в обществе, прежде всего в экономической сфере. В условиях стремительного развития технологий обработки и обмена информацией общество ждет от бухгалтера сокращения сроков представления отчетности. По мнению Л.И. Хоружий, такого сокращения нельзя добиться без повышения интенсивности бухгалтерского труда и обеспечения качества отчетной информации.

В своем выступлении Л.И. Хоружий коснулась также вопросов применения профессионального стандарта «Бухгалтер», разработчиком которого является ИПБ России. По ее словам, стандарт, как и любой другой документ, надо правильно понимать и применять. Как показали вопросы, поступающие в ИПБ России, это тоже нелегко, поскольку зачастую сложившиеся стереотипы не позволяют

увидеть то, что заложено в документе, не позволяют правильно его прочесть.

Стандарт проводит границу между чисто бухгалтерским трудом и тем комплексом работ, который бухгалтер может выполнять дополнительно, расширяя свою функциональную зону. Цель профессионального стандарта – отделить квалифицированных работников от неквалифицированных.

Система аттестации ИПБ России расширяет границы профстандарта «Бухгалтер» и позволяет бухгалтеру стать по-настоящему эффективным специалистом. Такие профессионалы способны быстро адаптироваться к меняющимся условиям, обеспечивая при этом высокое качество результатов своего труда, видят перспективу своего развития в профессиональной деятельности, имеют возможность оказывать влияние на экономическую среду.

Л.И. Хоружий подчеркнула, что в системе ИПБ России оценка квалификации бухгалтера осуществляется не на конкретную дату, а подтверждается в течение всей его профессиональной деятельности. Таким образом, система ИПБ России как никакая другая ориентирована на удовлетворение интересов работодателей, самих работников и общества в целом. Она реализует комплексный подход к профессии, сочетая оценку квалификации, профессиональное развитие и этические нормы. Альтернативы этой системе в России нет.

Другие подходы не носят комплексного характера и ограничиваются лишь оценкой квалификации работников на определенную дату и исключительно в рамках профстандарта. Эти подходы существуют, поскольку не все бухгалтеры уверены в том, что они останутся в профессии на перспективу, а не сменят ее. Речь идет, в частности, о системе независимой оценки квалификаций.





Леонид Зиновьевич Шнейдман

**Леонид Зиновьевич Шнейдман**, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ, остановился на приоритетах государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита. По его словам, основной из них – повышение качества финансовой информации. Именно эта информация лежит в основе решений, которые принимаются государственными органами и участниками рынка.

Мерами, направленными на повышение качества финансовой отчетности, являются совершенствование стандартов бух-



Ирина Александровна Волошина

галтерского учета, которые разрабатываются и будут разрабатываться на основе международных стандартов финансовой отчетности, усиление внимания к профессиональной этике и усиление механизмов контроля качества финансовой информации. Поясняя последнюю меру, Л.З. Шнейдман уточнил, что речь идет о создании специального органа, который мог бы оценивать качество финансовой отчетности в спорных случаях.

Не менее важными мерами, направленными на повышение качества финансовой информации, Л.З. Шнейдман считает усиление ответственности за недостоверную отчетность, вплоть до уголовной, а также совершенствование подготовки и повышения квалификации кадров, так как нередко эти процессы носят формальный характер. Он отметил, что все перечисленные меры, по сути, являются основными направлениями деятельности ИПБ России, и выразил надежду, что институт внесет свой вклад в решение такой важной задачи, как повышение качества финансовой информации.

Директор по развитию профессиональных квалификаций ФГБУ «Всероссийский научно-исследовательский институт

труда» Министерства труда и социальной защиты РФ **Ирина Александровна Волошина** посвятила свое выступление вопросам применения профессиональных стандартов в системе трудовых отношений и оценки квалификаций. По ее словам, предпосылкой создания системы профессиональных стандартов стало несовершенство квалификационных справочников (ЕКС, ЕТКС) и отсутствие современных документов, которые отражали бы требования работодателей к квалификации работников.

И.А. Волошина отметила, что, по сути, профессиональные стандарты не привнесли ничего нового ни в организацию работы кадровых служб, ни в трудовые отношения работников и работодателей. Стандарты лишь предоставили работодателям обновленные инструменты формирования кадровой политики. С помощью этих инструментов работодатели могут решать такие задачи, как определение уровня квалификации работников, их трудовых функций, а также разграничение ответственности, правильный подбор и расстановка кадров, разработка штатных расписаний, должностных инструкций, аттестация работников и организация их обучения. При этом существенных особенностей, связанных с тем, является ли организация-работодатель коммерческой или бюджетной, нет.

Также И.А. Волошина рассказала о масштабном проекте, который сейчас реализует Минтруд России, – создание государственного информационного ресурса «Справочник профессий», который ориентирован на широкий круг пользователей (руководители организаций, кадровые службы, федеральные и региональные органы власти и др.). Отметим, что ИПБ России также принял участие в разработке этого справочника, высказав свое видение профессии бухгалтера.

**Галина Анатольевна Селезнева**, заместитель директора Департамента правового регулирования бюджетных отношений Министерства финансов РФ, разъяснила особенности бухгалтерского учета, финансовой отчетности и финансового контроля в организациях государственного сектора. Как следует из ее выступления, в ближайшее время следует ожидать реформы финансовой отчетности госсектора. В нее должны войти показатели отчетности унитарных предприятий и организаций, в уставном капитале которых доля государства составляет 50 и более процентов.



Галина Анатольевна Селезнева

Г.А. Селезнева также рассказала о внедрении единой информационной системы «Электронный бюджет». Она позволяет представлять отчетность по принципу «одного окна». Кроме того, по ее словам, реализуются существенные изменения, касающиеся учета бюджетных и денежных обязательств, состава отчетности бюджетных автономных учреждений, учета незавершенного строительства, бюджетных средств по инвестиционным контрактам, платных услуг.

Выделила Г.А. Селезнева и такой важный момент, как разработка и внедрение федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора. В настоящий момент уже рассмотрены следующие проекты стандартов: «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора», «Основные средства», «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Обесценение активов», «Аренда», «Отчеты о движении денежных средств», «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», «Непроизведенные активы», «События после отчетной даты», «Биологические активы», «Запасы», «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Планируется, что эти стандарты будут применяться начиная с 1 января 2018 года, что потребует серьезной подготовительной работы. В частности, предполагается, что будут изданы методические рекомендации по применению стандартов.

Семинары, включенные в программу конгресса, провели одни из самых популярных лекторов в нашей стране: Надежда Степановна Чамкина, Ольга Анатольевна Бондаренко, Елена Вячеславовна

Воробьева, Татьяна Александровна Шнайдерман и др. В рабочей части конгресса также состоялся круглый стол «Расширение возможностей упрощения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства», координатором которого выступил Игорь Робертович Сухарев.

В первый день конгресса состоялась торжественная церемония награждения победителей Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России – 2016». Кроме того, гости конгресса могли бесплатно воспользоваться услугами фотографов, шаржистов и силуэтистов, поучаствовать в розыгрыше призов и различных мастер-классов.



Игорь Робертович Сухарев



Церемония награждения победителей Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России – 2016»



Победители розыгрыша призов. Главный приз – планшет iPad Mini



Мастер-класс по созданию украшений



Потрясающая работа силуэтиста



Световое шоу на открытии конгресса

УДК 657.1  
ВАК 08.00.12

## Изучение функциональной действительности существующей системы управленческого учета в России\*

### Studying the Functionality of the Existing Management Accounting System in Russia

Ставропольский государственный аграрный университет, Россия, Ставрополь  
**Алексей Николаевич Бобрышев**  
кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского управленческого учета  
e-mail: bobrishevaleksey@yandex.ru  
355045, Россия, г. Ставрополь, пер. Зоотехнический, д. 12.  
Тел. +7 (865) 235-75-87.

Stavropol State Agrarian University,  
Russia, Stavropol  
**Alexey Bobryshev**  
PhD in Economics, Associate Professor of the Management Accounting Department  
e-mail: bobrishevaleksey@yandex.ru  
12, Zootekhnikheskiy lane, Stavropol, Russia, 355045.  
Phone +7 (865) 235-75-87.

**Аннотация.** Целью исследования является выявление перспектив и ограничений дальнейшего развития управленческого учета как науки и его распространения в практике учетно-аналитической работы российских предприятий. В результате исследования выявлены факторы, которые стимулируют и ограничивают распространение управленческого учета, идентифицированы его наиболее важные цели и функции с позиции разных категорий пользователей, а также компетенции специалиста в области управленческого учета. Результаты экспертного опроса были сопоставлены с подобными ранее проводимыми наиболее репрезентативными исследованиями как в России, так и за рубежом.  
**Ключевые слова:** бухгалтерский учет; затраты; управленческий учет; технологии управленческого учета; бюджетирование.

**Abstract.** The objective of this study is to identify prospects and restrictions for further development of the management accounting as a science and its expansion in the accounting and analytical work of Russian companies. The author discovered factors that stimulate and restrict the expansion of management accounting, identified its priority objectives and functions from the perspective of different user categories, as well as the competence of the management accounting expert. Expert survey results were compared with similar, previously carried out, the most representative studies both in Russia and abroad.

**Key words:** accounting; costs; management accounting; management accounting techniques; budgeting.

С каждым годом управленческий учет все в большей степени идентифицируется как самостоятельная наука с имманентным предметом, объектом и инструментарием, ориентированным на принятие эффективных управленческих решений. При этом многие специалисты [1; 2; 5; 6; 9; 10; 13; 14; 15; 16] отмечают наличие явных функциональных ограничений, препятствующих внедрению управленческого учета в функционирование экономических субъектов различных отраслей и сфер экономической деятельности.

С целью идентификации скрытых возможностей дальнейшего развития управленческого учета нами

*\*Исследование выполнено в рамках гранта Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых – кандидатов наук (МК-8806.2016.6). Исследование проводилось в Ставропольском государственном аграрном университете, кафедрами бухгалтерского управленческого учета и статистики и эконометрики.*

был проведен экспертный опрос мнений специалистов в области постановки и ведения управленческого учета. Для этого нами были сформированы три фокус-группы.

1. «Учетные работники» – работники учетно-аналитических служб предприятий различных видов экономической деятельности (60% респондентов из 5 регионов РФ);
2. «Ученые» – работники высших учебных заведений и научных учреждений Российской Федерации, имеющие ученую степень кандидата или доктора экономических наук, занимающиеся проблематикой развития управленческого учета (25% респондентов, 10 регионов РФ, 12 различных вузов);
3. «Пользователи» – в данную фокус-группу вошли лица, которые используют данные управленческого учета для принятия решений



Рис. 1. Оценка степени распространенности управленческого учета в фокус-группе учетных работников

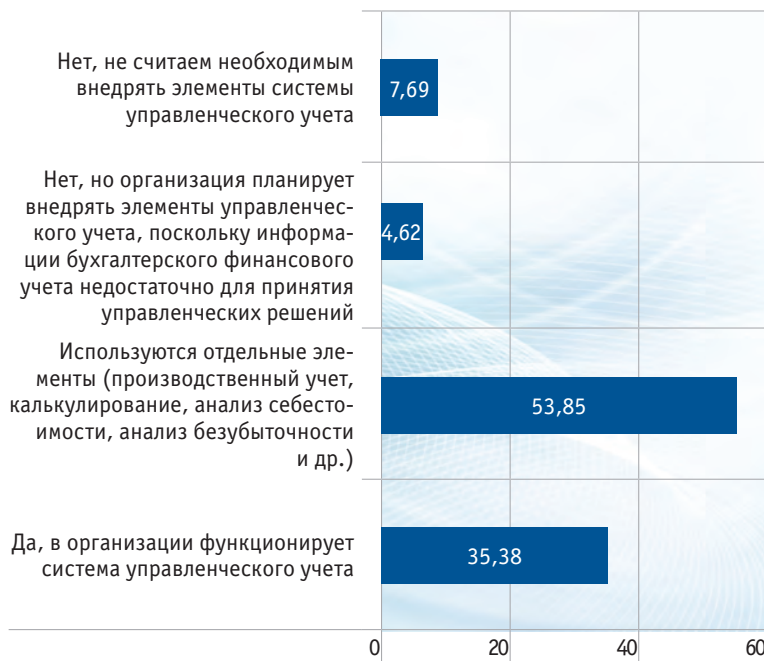


Таблица 1. Распределение мнений относительно закрепления функций ведения управленческого учета (% от количества опрошенных)

Анкетированный параметр	Фокус-группы			Итого
	Ученые	Учетные работники	Пользователи	
Работники бухгалтерии	36,8	48,5	20,0	40,3
Бухгалтер-аналитик, в сферу деятельности которого входит исключительно ведение управленческого учета	21,1	9,1	10,0	12,9
Планово-экономический отдел	36,8	21,2	10,0	24,2
Иное	0,0	9,1	50,0	12,9
Функции управленческого учета не закреплены	5,3	12,1	10,0	9,7
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

на основании управленческой и финансовой отчетности (руководители предприятий, собственники бизнеса, инвесторы, финансовые и кредитные аналитики и др., всего более 10 категорий пользователей).

Наиболее важной задачей исследования явилась оценка степени распространенности технологий бухгалтерского управленческого учета. В этой связи на первом этапе фокус-группе «Учетные работники» был задан вопрос относительно того, внедрен ли управленческий учет в практическую деятельность того экономического субъекта, который представлял участник опроса. В результате

53,85% респондентов ответили, что в организации «используются отдельные элементы управленческого учета, такие как производственный учет, калькулирование, анализ себестоимости, анализ безубыточности и др.», 35,4% учетных работников отметили полноценное функционирование системы управленческого учета (рис. 1).

Оценивая степень распространения системы управленческого учета в целом в соответствующей отрасли, 28,6% респондентов из фокус-группы «Ученые» отметили, что управленческий учет в отрасли их функционирования широко распространен, 59,5% – что он используется лишь в некоторых организациях, 11,9% – что он практически не используется (рис. 2).

Чаще всего функции по ведению управленческого учета закреплены за работниками бухгалтерии, так ответили 40,3% всех респондентов, 12,9% отметили, что такие функции закреплены за бухгалтером-аналитиком, в сферу деятельности которого входит исключительно ведение управленческого учета (табл. 1).

Главной целью управленческого учета фокус-группа учетных работников назвала «учет, контроль и минимизацию затрат» (17% всех распределенных баллов по данной фокус-группе), на втором месте – «оценка эффективности деятельности организации» (13% баллов по данной фокус-группе) (рис. 3).

В свою очередь, в фокус-группе «Ученые» цели управленческого учета были проранжированы следующим образом: «планирование, бюджетирование» – 15%; «учет, контроль и минимизация затрат» – 15%; «оценка эффективности деятельности организации» – 13%.

Высокий удельный вес занимает также такая цель, как «калькулирование фактической себестоимости продукции» – 10% (рис. 4).

Фокус-группа «Пользователи», так же как и фокус-группа «Ученые», на первое место поставила такую цель управленческого учета, как «планирование, бюджетирование» (рис. 5).

В целом отметим, что с позиции разных категорий пользователей целевые установки управленческого учета трактуются по-разному. Это объясняет разобщенность и в то же время широкое разнообразие его методов и инструментов.

Архитектоника управленческого учета именно в этой связи имеет уникальную структуру в пределах различных экономических субъектов, но в то же время существуют базовые

Рис. 2. Оценка распространенности системы управленческого учета в различных отраслях (% от общего количества респондентов в фокус-группе «Ученые»)

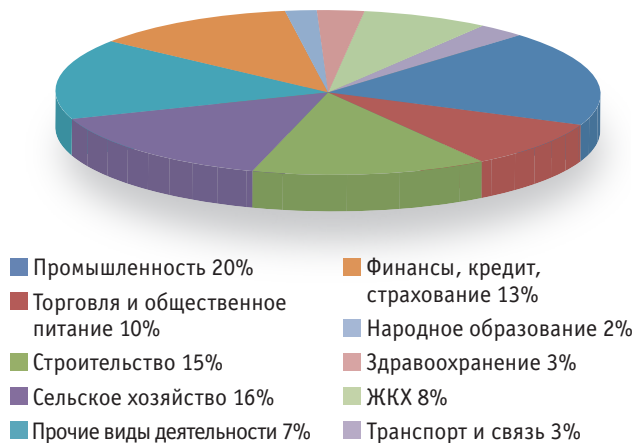


Рис. 3. Оценка мнений фокус-группы «Учетные работники» относительно целей управленческого учета



цели управленческого учета и соответствующие им методы выработки релевантной информации для принятия эффективных решений. Как показало проведенное исследование, к таким целям следует отнести прежде всего: «учет, контроль и минимизация затрат»; «оценка эффективности деятельности организации»; «планирование, бюджетирование».

Полученные на данном этапе выводы относительно целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, в целом согласуются с результатами ранее проводимых исследований в данной области. Так, Манчестерский

Рис. 4. Оценка мнений фокус-группы «Ученые» относительно целей управленческого учета



Рис. 5. Оценка мнений фокус-группы «Пользователи» относительно целей управленческого учета



Таблица 2. Сопоставление результатов авторского исследования целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, с ранее проводимыми исследованиями<sup>2</sup>

Авторское исследование	Исследование CIMA, 2001 год	
	Наиболее важные цели в период с 1995 по 2000 год	Наиболее важные цели в период с 2000 по 2005 год
1. Учет, контроль и минимизация затрат	1. Оценка эффективности деятельности организации	1. Оценка эффективности деятельности организации
2. Оценка эффективности деятельности организации	2. Контроль затрат и финансовый контроль	2. Контроль затрат и финансовый контроль
3. Планирование, бюджетирование	3. Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета	3. Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета
4. Калькулирование фактической себестоимости продукции	4. Планирование, бюджетирование	4. Максимизация прибыли
5. Внедрение бизнес-стратегий, выработка оптимальной бизнес-модели	5. Интерпретация информации об операционной деятельности	5. Планирование, бюджетирование

Университет при поддержке CIMA<sup>1</sup> на основании экспертного опроса мнений ассоциированных членов данного объединения в качестве главных целей в текущем периоде (исследование проводилось в 2001 году) выделил следующие (табл. 2):

- оценка эффективности деятельности организации;
- контроль затрат и финансовый контроль;
- интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета.

Отметим, что по результатам нашего исследования такая цель, как «Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета» заняла только 11-е место, то есть не является приоритетной для бухгалтеров, занимающихся управленческим учетом. Данная цель на Западе трактуется как подготовка своеобразной «сцены» для переговоров высшего управленческого персонала и менеджмента компании со стороны бухгалтеров по управленческому учету.

В то же время традиционные цели управленческого учета, такие как бюджетирование и оценка эффективности деятельности организации, контроль и минимизация затрат устойчиво лидируют как по результатам нашего исследования, так и в исследовании, проведенном CIMA (Burns & Yazdifar, 2001).

Важной тенденцией, отмеченной в результате сопоставления двух исследований, является преобладание аналитических методов и целей, направленных на обобщение информации, нежели чем систематический сбор и учет информации.

При проведении экспертного опроса нами была поставлена задача проранжировать компетенции специалиста в области управленческого учета (табл. 3).

<sup>1</sup>CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) — Институт присяжных бухгалтеров по управленческому учету Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии. Основан в 1919 году, является общепризнанной наиболее крупной в мире профессиональной ассоциацией, занимающейся проблематикой стратегического управленческого учета.

<sup>2</sup>Для сопоставления использованы данные, приведенные в [8].

В результате респонденты отметили следующие компетенции, являющиеся ключевыми для ведения управленческого учета.

1. Владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (15,9% от совокупного количества присвоенных баллов).
2. Умение сформировать эффективную систему планирования (бюджетирования) (14,6%).
3. Сбор и анализ данных для принятия решения (14,2%).

Внутри фокус-групп согласованными оказались мнения только относительно компетенции, которая набрала максимальное количество баллов («владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»). По остальным компетенциям наблюдается некоторая несогласованность. Так, фокус-группа «Ученые» на третье место поставила такую компетенцию, как «владение навыками стратегического учета», учетные работники на втором месте выделили «сбор и анализ данных для принятия решения».

Отметим, что CIMA в соответствии с таким документом, как «Global Menegement Accounting Principles», в качестве основных принципов управленческого учета выделяет следующие.

1. Сбор и анализ необходимых данных для принятия решений (ретроспективные и перспективные, внутренние и внешние, финансовые и нефинансовые данные) — на втором месте по результатам нашего исследования.
2. Разработка рекомендаций для развития предприятий (понимание бизнес-модели и макроэкономической среды) — на четвертом месте по результатам нашего исследования.
3. Презентация рекомендаций развития предприятия — по результатам нашего исследования — на последнем месте.

В отличие от сложившейся на международном уровне практики ведения управленческого учета, в России такая цель, как «Интерпретация и представление результатов деятельности

Таблица 3. Распределение мнений относительно компетенций специалиста в области управленческого учета (% от совокупного количества присвоенных баллов)


Анкетированный параметр	Фокус-группы			Итого
	Ученые	Учетные работники	Пользователи	
Владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	14,2	16,0	19,4	15,9
Сбор и анализ данных для принятия решения	12,4	15,3	13,6	14,2
Разработка рекомендаций по развитию предприятия	12,9	12,3	11,7	12,4
Эффективная презентация развития предприятия (результатов управления конкретным бизнес-процессом)	5,3	5,8	5,8	5,7
Владение инструментами риск-менеджмента	8,0	8,5	7,8	8,2
Идентификация наиболее перспективных направлений развития бизнеса (видов деятельности, которыми фирма могла бы заняться в будущем)	10,2	9,4	8,7	9,6
Владение навыками стратегического учета	13,3	9,7	9,7	10,8
Умение сформировать эффективную систему планирования (бюджетирования)	13,8	14,3	17,5	14,6
Выработка информации, снижающей воздействие на предприятие стагнационных и депрессивных процессов в экономике	9,8	8,7	5,8	8,6

управленческого учета» не считается существенной. Недооценка такого важного, на наш взгляд, фактора приводит к тому, что подобная компетенция среди специалистов либо вовсе не формируется, либо приобретается по истечении некоторого периода времени. Фрагментарное использование подобных навыков, на наш взгляд, не позволяет управленческому персоналу полноценно взглянуть на преимущества информации, которая формируется в рамках управленческого учета и, как следствие, сдерживает его развитие и распространение.

Полученные результаты свидетельствуют о том, что роль бухгалтера в настоящее время существенно меняется, он все в большей степени вовлекается в процесс разработки стратегии бизнеса, а система управленческого учета приобретает стратегическую направленность. При этом функции и объекты управленческого учета становятся все шире, что требует совершенствования его методов и инструментов.

Наличие действующей системы управленческого учета на предприятии эксперты зачастую

обосновывают лишь размерами организации, предполагая, что она внедряется только в наиболее крупных экономических субъектах, в то время как в мировой практике данная система достаточно широко распространена не только в средних, но и в малых формах хозяйствования, а также в некоммерческих организациях. В нашей стране в настоящее время появляются лишь первые исследования относительно формирования системы управленческого учета в бюджетных учреждениях [3; 4; 7; 11; 12]. Данное направление также считаем перспективным и открывающим новые методологические особенности учетной науки.

Сложившаяся система управленческого учета должна быть более адаптированной к диагностике макроэкономических факторов и состоянию внешней среды экономического субъекта. В этом контексте она нуждается в теоретическом обосновании и методологическом становлении специальной модели (подсистемы) управленческого учета для применения в условиях кризисных процессов в экономике. 

### Библиографический список

- Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Шестакова О.В. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве : монография. – Ижевск : Шеп (Колос), 1998. – 108 с.
- Булгакова С.В. Управленческий учет: проблемы теории : монография. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. университета, 2006. – 160 с.
- Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Управленческий учет деятельности медицинских государственных (муниципальных) учреждений: организационные подходы // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 41 (335). – С. 2–16.
- Вахрушина М.А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 74–89.

### References

- Alborov R.A., Khoruzhij L.I., Shestakova O.V. *Organizatsiya upravlencheskogo ucheta v sel'skom hoz'yaystve* [Organization of Management Accounting in Agriculture]. Izhevsk, Shep (Kolos) Publ., 1998. 108 p.
- Bulgakova S.V. *Upravlencheskiy uchët: problemy teorii* [Management Accounting: Problems of Theory]. Voronezh, Voronezh. gos. universiteta Publ., 2006. 160 p.
- Vahrushina M.A., Malinovskaya N.V. Management Accounting of the Medical State (Municipal) Institutions' activities: Organizational Approaches. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*. 2014, no. 41 (335), pp. 2–16 (in Russ.).
- Vahrushina M.A. Management Accounting as a Modern Accounting Paradigm of the State-Financed Institutions. *Uchet. Analiz. Audit*, 2016, no. 1, pp. 74–89 (in Russ.).

5. Костюкова Е.И., Ельчанинова О.В., Манжосова И.Б. Особенности разработки генерального бюджета и организации информационных потоков в системе бюджетирования предприятия // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2009. – Т. 2–1. – № 75. – С. 202–208.
6. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Управленческий учет и бюджетирование как обязательное условие повышения эффективности деятельности коммерческой организации // Учет и статистика. – 2013. – № 3 (31). – С. 18–31.
7. Мальцева Г.И. Трансформация финансового механизма и системы управленческого учета вуза в условиях бюджетных реформ : дис. д-ра экон. наук. Томск, 2007. – 365 с.
8. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с. (С. 11–26).
9. Рогуленко Т.М. Влияние глобализационных тенденций развития бизнеса на информационную миссию бухгалтерского учета и отчетности // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 4. – С. 181–185.
10. Рожнова О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. 2015. – № 6. – С. 17–25.
11. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования : монография / под ред. М.А. Вахрушиной. – М. : Научные технологии, 2015. – 268 с.
12. Цапулина Ф.Х., Романова О.А., Ильина Н.В. Современная концепция управленческого учета бюджетного учреждения // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1–1. – С. 782.
13. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 18 (99). – С. 12–13.
14. Ширококов В.Г., Костева Н.Н., Бареева Л.Н. Проблемы становления и развития управленческого учета в России // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 1. – С. 48–51.
15. Amat J., Carmona S., Roberts H. Context and change in management accounting systems: a Spanish case study // Management Accounting Research, – 1994. – № 5(2), – С. 107–122.
16. Perren L., Grant P. The evolution of management accounting routines in small businesses: A social construction perspective // Management Accounting Research. – 2000. – № 11(4). – С. 391–411.
5. Kostyukova E.I., El'chaninova O.V., Manzhosova I.B. Development Features of the General Budget and Organization of Information Flows in the Budgeting System of the Enterprise. *Nauchno-tehnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politehnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki*, 2009, Vol. 2–1, no. 75, pp. 202–208 (in Russ.).
6. Labyntsev N.T., Chuhrova O.V. Management Accounting and Budgeting as a Mandatory Condition of Efficiency Improvement of Commercial Organizations' Activities. *Uchet i statistika*, 2013, no. 3(31), pp. 18–31 (in Russ.).
7. Mal'tseva G.I. *Transformatsiya finansovogo mehanizma i sistemy upravlencheskogo ucheta vuzha v usloviyah byudzhethnyh reform*. Dis. dokt. ekon. nauk [Transformation of the Financial Mechanism and of the Universities' Management Accounting Systems in Terms of Budget Reforms. Dr. of econ. sci. Diss.]. Tomsk, 2007. – 365 p.
8. Nikolaeva O.E., Alekseeva O.V. *Strategicheskii upravlencheskii uchet* [Strategic Management Accounting]. Moscow, Editorial URSS Publ., 2003. 304 p. (pp. 11–26).
9. Rogulenko T.M. Influence of Business Development Worldwide Trends on the Information Mission of Accounting and Reporting. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyy universitet upravleniya)*, 2014, no. 4, pp. 181–185 (in Russ.).
10. Rozhnova O.V. Management Accounting as a Global Accounting Science. *Uchet. Analiz. Audit*, 2015, no. 6, pp. 17–25 (in Russ.).
11. Vahrushina M. A. *Upravlencheskii uchet v gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdeniyah: metodologiya, organizatsiya i napravleniya sovershenstvovaniya* [Management Accounting in the State (Municipal) Institutions: Methodology, Organization and Ways of Improvement]. Moscow, Nauchnye tehnologii Publ., 2015. 268 p.
12. Tsapulina F.H., Romanova O.A., Il'ina N.V. Modern Concept of Management Accounting in the State-Financed Institutions. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2015, no. 1–1, pp. 782 (in Russ.).
13. Chaya V.T., Chupahina N.I. Analytical Foundation of the Management Accounting System's Development. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 2007, no. 18(99), pp. 12–13 (in Russ.).
14. Shirobokov V.G., Kosteva N.N., Barekova L.N. Development Problems of Management Accounting in Russia. *Ekonomika sel'skhozoyajstvennykh i pererabatyvayushchih predpriyatij*, 2007, no. 1, pp. 48–51 (in Russ.).
15. Amat J., Carmona S., Roberts H. Context and change in management accounting systems: a Spanish case study. *Management Accounting Research*, 1994, no. 5(2), pp. 107–122.
16. Perren L., Grant P. The evolution of management accounting routines in small businesses: a Social construction perspective. *Management Accounting Research*, 2000, no. 11(4), pp. 391–411.

УДК  
657:339.923(045)

## Анализ сопоставимости раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий государств – членов Евразийского экономического союза

### Analysis of Comparability of the Information Disclosure in Financial Statements of Companies in the Eurasian Economic Union Member States

Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, Россия, Москва  
**Марина Алексеевна Гордова**  
аспирант Департамента учета, анализа и аудита

e-mail: [mamizereva@yandex.ru](mailto:mamizereva@yandex.ru)  
127015, Россия, г. Москва, ул. Бутырская, д. 79.  
Тел. +7 (966) 128-69-50.

Financial University under the Government  
of the Russian Federation, Russia, Moscow  
**Marina Gordova**  
Postgraduate Student of the Accounting,  
Analysis and Audit Department  
e-mail: [mamizereva@yandex.ru](mailto:mamizereva@yandex.ru)  
79, Butyrskaya st., Moscow, Russia, 127015.  
Phone +7 (966) 128-69-50.

**Аннотация.** В статье приведены результаты анализа сопоставимости раскрытия информации в финансовой отчетности и предложен единый подход к раскрытию информации в финансовой отчетности предприятий государств – членов Евразийского экономического союза, основывающийся на последовательности статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

**Ключевые слова:** Евразийский экономический союз; бухгалтерский учет; гармонизация бухгалтерского учета; консолидированная финансовая отчетность; раскрытие информации; сопоставимость раскрытия информации; разделы раскрытия информации.

**Abstract.** The article presents the analysis results of comparability of the information disclosure in financial statements and proposes a uniform approach to the information disclosure in financial statements of companies in the Eurasian Economic Union member states, which is based on the sequence of the balance sheet items and profit and loss accounts.

**Key words:** Eurasian Economic Union; accounting; harmonization of accounting; consolidated financial statements; information disclosure; comparability of information disclosure; sections of information disclosure.

Одной из характерных особенностей современного этапа развития бухгалтерского учета является увеличение внимания к информации, раскрываемой в финансовой отчетности, что связано с тем, что «финансовая отчетность все более перестает удовлетворять пользователей» [1, с. 39], со снижением общего доверия к работе компаний, пессимизмом инвесторов и желанием компаний продолжать исправно функционировать, рассказывая не только о своих успехах и стратегических планах, но и о трудностях, с которыми сталкиваются в своей деятельности.

Проблема необходимости обеспечения сопоставимости раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий становится более очевидной на уровне международных организаций, формирования «региональных группировок в качестве интернациональных субъектов международных экономических отношений» [3, с. 27], например Евразийского экономического союза (ЕАЭС),

который, как отметил В.В. Путин, «может стать одним из центров формирования более широкого интеграционного контура»<sup>1</sup>. Обеспечение единообразия в сложившихся подходах к раскрытию информации не является чисто формальным моментом, различия способны оказать очень серьезное влияние на объективную оценку финансового состояния компаний пользователями финансовой информации из разных государств, на прогнозную ценность информации, а следовательно, и ее полезность для них.

Стремление компаний к предоставлению полезной финансовой информации способствует увеличению объемов информации, раскрываемой в финансовой отчетности, что также усложняет сопоставимость раскрытия информации. Данное обстоятельство связано с соблюдением предприятиями требований

<sup>1</sup> «Путин призвал создать большое Евразийское партнерство» (<http://tass.ru/pmef-2016/article/3376295>).

представления пользователю, с одной стороны, всей информации, необходимой для понимания, а с другой, существенной информации, способной влиять на решения, принимаемые на ее основе пользователями. «Для завоевания доверия пользователей к финансовой отчетности необходима ... также и заинтересованность каждого государства» [6, с. 5].

Для анализа сопоставимости раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий государств – членов ЕАЭС сравним консолидированную финансовую отчетность (КФО) за 2015 год, составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), двух предприятий одной отрасли – цветной металлургии: ОАО «Челябинский цинковый завод» (ОАО «ЧЦЗ») (Российская Федерация) и ТОО «Казцинк» (Республика Казахстан). Для анализа специально была выбрана финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, поскольку, как нами уже отмечалось ранее, в качестве требований к гармонизации бухгалтерской (финансовой) отчетности на уровне ЕАЭС было выдвинуто требование ее осуществления на основе МСФО. «МСФО являются инструментом создания единого экономического информационного пространства ЕАЭС» [7].

ОАО «ЧЦЗ» и ТОО «Казцинк» являются одними из самых успешных и активно развивающихся предприятий цветной металлургии своих государств, имеющими давнюю историю. Так, ТОО «Казцинк» начало свою деятельность в Республике Казахстан с 1 февраля 1997 года, а ОАО «ЧЦЗ» функционирует в Российской Федерации с мая 1993 года, что свидетельствует о большом опыте, накопленном в составлении финансовой отчетности для заинтересованных пользователей.

Проанализируем порядок раскрытия информации в КФО вышеуказанных предприятий за 2015 год (табл. 1).

Как видно из проведенного анализа, только шесть разделов примечаний к КФО ТОО «Казцинк» и ОАО «ЧЦЗ» имеют полное соответствие по местоположению, что составляет менее 21% от общего количества разделов. При этом названия разделов не идентичны.

Разделов, имеющих идентичные названия (что облегчает процесс сопоставления), всего четыре («Основные положения учетной политики», «Основные средства», «Нематериальные активы», «Выручка»). В примечаниях к КФО ТОО «Казцинк» присутствуют десять разделов, которые отсутствуют в примечаниях к КФО ОАО «ЧЦЗ», в которых в свою очередь таких разделов одиннадцать. Таким образом, пользователь однозначно столкнется с трудностями при попытке сопоставления раскрытий информации к финансовой отчетности двух предприятий одной и той же отрасли государств – членов ЕАЭС.

Самое первое, что обращает на себя внимание при анализе сопоставимости порядка раскрытия информации в КФО, это отсутствие нумерации подразделов примечаний в отчетности 1 в сравнении с отчетностью 2. Это является большим недостатком, поскольку ограничивает и затрудняет анализ и ориентацию заинтересованных пользователей в представленной информации.

Первый раздел, описывающий характер деятельности компаний, имеет полное совпадение по месторасположению в структуре примечаний к КФО, но заметным преимуществом отчетности 2 является раскрытие условий, в рамках которых осуществляется хозяйственная деятельность с точки зрения руководства компании.

Таблица 1. Анализ сопоставимости порядка раскрытия информации в КФО ТОО «Казцинк» и ОАО «ЧЦЗ» за 2015 год

Разделы примечаний к КФО ТОО «Казцинк» (отчетность 1)	Разделы примечаний к КФО ОАО «ЧЦЗ» (отчетность 2)	Сходства / различия в структуре представления информации в отчетности 1 и 2
1. Характер деятельности	1. Общие положения (а) Условия осуществления хозяйственной деятельности (б) Организационная структура и деятельность	Полное соответствие по местоположению
2. Новые и пересмотренные международные стандарты финансовой отчетности	2. Основы учета (а) Заявление о соответствии МСФО (б) Функциональная валюта и валюта представления отчетности (с) База для оценки (д) Ключевые бухгалтерские оценки и профессиональные суждения (е) Оценка справедливой стоимости	Раздел 2 отчетности 1 – значительное различие в местоположении (раздел 5 отчетности 2). Раздел 2 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1, но информация, представленная в нем, содержится в 3 и 4 разделах отчетности 1

Продолжение табл. 1

<b>Разделы примечаний к КФО ТОО «Казцинк» (отчетность 1)</b>	<b>Разделы примечаний к КФО ОАО «ЧЦЗ» (отчетность 2)</b>	<b>Сходства / различия в структуре представления информации в отчетности 1 и 2</b>
3. Основные положения учетной политики	3. Изменения учетной политики	Раздел 3 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 4 отчетности 2). Раздел 3 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
4. Существенные допущения и источники неопределенности в оценках	4. Основные положения учетной политики	Раздел 4 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2, но информация, представленная в нем, включена в раздел 2 отчетности 2
5. Приобретение и выбытие дочерних предприятий	5. Новые стандарты и разъяснения, еще не принятые к использованию	Раздел 5 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2
6. Основные средства	6. Операционные сегменты	Раздел 6 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 8 отчетности 2). Раздел 6 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
7. Нематериальные активы	7. Расчеты и операции со связанными сторонами	Раздел 7 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 9 отчетности 2)
8. Оценочные и разведочные активы	8. Основные средства	Раздел 8 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2
9. Прочие долгосрочные активы	9. Нематериальные активы	Раздел 9 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2
10. Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	10. Авансы, выданные на приобретение бизнеса	Раздел 10 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2. Раздел 10 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
11. Товарно-материальные запасы	11. Запасы	Полное соответствие по местоположению
12. Прочая дебиторская задолженность	12. Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков и прочие дебиторы	Полное соответствие по местоположению, но различие в объеме раскрытия информации (отчетность 1 ограничена раскрытием только прочей дебиторской задолженности)
13. Текущие налоговые активы	13. Финансовые активы и краткосрочные финансовые обязательства	Раздел 13 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2. Раздел 13 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
14. Денежные средства и их эквиваленты	14. Денежные средства и их эквиваленты, овердрафты	Полное соответствие по местоположению
15. Уставный капитал	15. Капитал	Полное соответствие по местоположению
16. Обязательства по финансовой аренде	16. Прибыль на акцию	Раздел 16 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2. Раздел 16 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
17. Резервы. Долгосрочные резервы. Краткосрочные резервы	17. Кредиты и займы	Раздел 17 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении, но различие в объеме раскрытия информации, так как раздел 18 отчетности 2 ограничен раскрытием только резерва на покрытие обязательств по выбытию активов, в то время как отчетность 1 рассматривает как кратко-, так и долгосрочные резервы. Раздел 17 отчетности 2 – незначительное различие в местоположении (разделы 18 и 19 отчетности 1), но различие в объеме раскрытия информации (отчетность 2 не разграничивает кредиты и займы на кратко- и долгосрочные части)
18. Краткосрочные займы	18. Резерв на покрытие обязательств по выбытию активов	Раздел 18 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 17 отчетности 2).
19. Долгосрочные займы	19. Кредиторская задолженность, начисленные расходы и авансы от покупателей	Раздел 19 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 17 отчетности 2). Раздел 19 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
20. Выручка	20. Задолженность по прочим налогам	Раздел 20 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 21 отчетности 2). Раздел 20 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1



Окончание табл. 1

Разделы примечаний к КФО ТОО «Казцинк» (отчетность 1)	Разделы примечаний к КФО ОАО «ЧЦЗ» (отчетность 2)	Сходства / различия в структуре представления информации в отчетности 1 и 2
21. Себестоимость	21. Выручка	Раздел 21 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 22 отчетности 2)
22. Расходы по реализации и административные расходы	22. Себестоимость продаж	Раздел 22 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 23 отчетности 2)
23. Финансовые расходы	23. Коммерческие, общие и административные расходы	Раздел 23 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2.
24. Расходы по налогу на прибыль	24. Прочие операционные доходы и расходы	Раздел 24 отчетности 1 – незначительное различие в местоположении (раздел 25 отчетности 2). Раздел 24 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
25. Пенсионное обеспечение и льготы при уходе на пенсию	25. Прибыль (убыток) от курсовых разниц	Раздел 25 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2. Раздел 25 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
26. Операции со связанными сторонами	26. Налог на прибыль	Раздел 26 отчетности 1 – значительное различие в местоположении (раздел 7 отчетности 2)
27. Условные обязательства и концентрация делового риска	27. Справедливая стоимость и управление рисками	Раздел 27 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1, но информация, представленная в нем, содержится в разделе 29 отчетности 1
28. Обязательства капитального характера	28. Условные активы и обязательства	Полное соответствие по местоположению, но различие заключается в том, что раздел 28 отчетности 2, помимо информации, раскрываемой в разделе 28 отчетности 1, также раскрывает и информацию раздела 27 отчетности 1, то есть является более укрупненным разделом
29. Финансовые инструменты	29. События после отчетной даты	Раздел 29 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2, но информация, представленная в нем, содержится в разделе 27 отчетности 2. Раздел 29 отчетности 2 отсутствует в отчетности 1
30. Утверждение финансовой отчетности		Раздел 30 отчетности 1 отсутствует в отчетности 2

В МСФО отдельными стандартами определяется конкретный перечень информации, который должен быть раскрыт в примечаниях к финансовой отчетности, однако разрешается не раскрывать отдельные требования того или иного МСФО, если в результате раскрываемая информация не будет являться существенной. Таким образом, существенность является одним из ключевых условий, проверкой на выполнение которого определяется включение или невключение той или иной учетной информации в примечания к финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Проанализируем раскрытие информации по отдельным составляющим примечаний к КФО ОАО «ЧЦЗ» и ТОО «Казцинк» (табл. 2 и 3).

Раскрытие информации об основных средствах в примечаниях к КФО ОАО «ЧЦЗ» и ТОО «Казцинк» носит схожий характер, но присутствуют моменты, на которые необходимо обратить внимание:

- несмотря на то что информация о применяемых методах начисления амортизации раскрыта, не внесена определенность, в отношении каких групп объектов основных средств какой метод амортизации

применяется (в отчетности 1 не соотнесена ни одна группа объектов основных средств с соответствующим методом амортизации, в отчетности 2 – для одной группы объектов основных средств данное соотнесение представлено, в отношении остальных указано на применение «как правило» линейного метода);

- в отчетности 1 не представлены чистые курсовые разницы от пересчета из функциональной валюты в валюту представления отчетности.

По результатам сравнительного анализа сопоставимости раскрытия информации о выручке в КФО можно сделать следующие выводы. Во-первых, информация о порядке признания выручки от реализации товаров и оказания услуг в учетной политике раскрыта в отчетности обеих компаний, но названия подразделов отличны (формальное различие). Так, несмотря на наличие раздела 20 «Выручка» в отчетности 1, подраздел, описывающий основные положения учета выручки в учетной политике, называется «Признание доходов», создавая дополнительные трудности для пользователя. Во-вторых, полезным является раскрытие факторов, оказы-

Таблица 2. Анализ сопоставимости раскрытия информации об основных средствах в КФО

<b>Информация об основных средствах, раскрываемая в КФО</b>	<b>Отчетность 1</b>	<b>Отчетность 2</b>
Оценка при признании	Информация не представлена	Указано, что включает в себя себестоимость в случае приобретения и строительства объектов основных средств (раздел 4)
Последующие затраты	Информация раскрыта (раздел 3)	Информация раскрыта (раздел 4)
Дата начала начисления амортизации	С момента, когда активы готовы к предназначенному использованию (раздел 3)	С даты, когда активы установлены и готовы к использованию; для объектов, возведенных собственными силами, – с момента завершения строительства объекта и его готовности к эксплуатации (раздел 4)
Применяемые методы амортизации	Прямолинейный или производственный метод (не указано, по каким группам объектов основных средств какой метод применяется) (раздел 3)	Как правило, линейный метод. Амортизация горнорудных активов – пропорционально объему добычи (раздел 4)
Принятые сроки полезного использования объектов основных средств (по основным группам)	Указаны предельные сроки предполагаемого срока полезной службы (раздел 3)	Указаны ожидаемые сроки полезного использования на интервальной основе (раздел 4)
Модель учета основных средств после первоначального признания	Модель учета по первоначальной стоимости (раздел 3)	Модель учета по первоначальной стоимости (раздел 4)
Данные о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации на начало и конец отчетного периода	Данные представлены в табличной форме по группам объектов основных средств (раздел 6)	Данные представлены в табличной форме по группам объектов основных средств (раздел 4)
Данные о движении объектов основных средств в течение отчетного периода	Данные представлены в табличной форме по группам объектов основных средств (раздел 6)	Данные представлены в табличной форме по группам объектов основных средств (раздел 4)
Чистые курсовые разницы от пересчета финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления отчетности на начало и конец отчетного периода	Информация не представлена, хотя предприятие имеет дочерние предприятия ООО «Кормин» (Российская Федерация) и Razny Equities Ltd (Британские Виргинские острова) со 100-процентной долей участия (раздел 6)	Информация представлена, так как пересчет необходим в связи с тем, что дочерние предприятия ТОО «Nova Цинк» и Brock Metal Ltd расположены в Республике Казахстан и Великобритании соответственно (раздел 4)
Данные об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды	Информация раскрыта (раздел 6)	Информация не представлена
Данные об убытках от обесценения, признанных или восстановленных в составе прибыли или убытка	Раскрыто, что убыток от обесценения основных средств относится к объектам основных средств ТОО «Орион Минералс», ТОО «ГРК Койтас» и ТОО «Азия Инвест» (раздел 6)	Представлен анализ, объясняющий принятие руководством решения о непроведении детального расчета стоимости возмещения горнорудных активов на конец отчетного периода (раздел 4)
Данные о затратах, признанных на стадии строительства	Информация не представлена	В составе основных средств учтены затраты по займам, привлеченным для целей общего характера (раздел 4)

вающих влияние на изменение выручки компании, что представлено в отчетности 2, но отсутствует в отчетности 1 (различие по содержанию).

На основании проведенного исследования приходим к выводу, что порядок раскрытия информации в примечаниях к КФО предприятий разных отраслей из разных стран играет большую роль

в ее понимании пользователями «для управления экономикой хозяйствующих субъектов и страны в целом, а также многими другими процессами, происходящими в обществе» [2, с. 73]. Как правильно отмечено В.Г. Когденко и М.В. Мельник, «отчетность компании отражает культуру ведения бизнеса» [5, с. 3].

Таблица 3. Анализ сопоставимости раскрытия информации о выручке в отчетности 1 и 2

Информация о выручке, раскрываемая в КФО	Отчетность 1	Отчетность 2
Функциональная валюта	Доллар США (раздел 3)	Российский рубль (раздел 2)
Раскрытие порядка признания выручки от реализации товаров и оказания услуг	Информация раскрыта (подраздел «Признание доходов» раздела 3)	Информация раскрыта (подраздел «Выручка» раздела 4)
Раскрытие составных элементов выручки компании за предшествующий и отчетный годы	Информация раскрыта (раздел 20)	Информация раскрыта (раздел 21)
Раскрытие факторов, оказавших влияние на увеличение / уменьшение выручки	Информация не представлена	Информация раскрыта в разделе 21 «Выручка» с детализацией по составным элементам выручки

Таблица 4. Авторский подход к порядку раскрытия информации в консолидированной финансовой отчетности предприятий государств – членов ЕАЭС

Номер раздела	Название раздела
1	Общие положения 1.1. Условия осуществления хозяйственной деятельности. 1.2. Организационная структура и характер деятельности
2	Основа подготовки финансовой отчетности
3	Новые и пересмотренные международные стандарты финансовой отчетности
4	Основные положения учетной политики
5	Основные средства
6	Биологические активы
7	Нематериальные активы
8	Финансовые вложения
9	Прочие долгосрочные активы
10	Запасы
11	Дебиторская задолженность
12	Денежные средства и их эквиваленты
13	Капитал
14	Кредиты и займы
15	Кредиторская задолженность
16	Обязательства по налогам
17	Вознаграждения работникам
18	Оценочные обязательства
19	Выручка
20	Себестоимость
21	Коммерческие, общие и административные расходы
22	Прочие операционные доходы и расходы
23	Финансовые доходы и расходы
24	Прибыль/(убыток) от курсовых разниц
25	Расходы по налогу на прибыль

Сложность сопоставления раскрытий информации в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, заключается в отсутствии рекомендуемой формы представления информации. В связи с этим предлагаем сформировать единообразный подход к раскрытию информации в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности предприятий государств – членов ЕАЭС, основывающийся на последовательности статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, представленный в табл. 4.

При этом мы считаем, что нет необходимости в формировании конкретного перечня требований к раскрытию информации в каждом из разделов примечаний к КФО предприятий государств – членов ЕАЭС. В этом отношении компании должны руководствоваться существенностью характера и (или) величины статей, к которым относится информация, на основе профессионального суждения, «которое необходимо в тех случаях, когда для учета и отражения в отчетности объектов и фактов хозяйственной деятельности нужно учесть специфику конкретной организации и ее деятельности» [4, с. 9]. Это сложнее, но эффективнее с точки зрения качества раскрытия информации.

В рамках формирования единообразного подхода к раскрытию информации в примечаниях к КФО предприятий государств – членов ЕАЭС предлагаем обратить внимание на следующие моменты:

- в условиях функционирования ЕАЭС предлагаем разделение информации внутри разделов примечаний к финансовой отчетности на две категории: операции и результаты операций с предприятиями государств – членов ЕАЭС и с третьими странами (например, это касается таких разделов, как выручка, кредиты и займы, вознаграждения работникам и т.д.);
- одним из современных трендов в раскрытии информации является добровольное раскрытие нефинансовых показателей, в связи с чем предлагаем, чтобы предприятия государств – членов ЕАЭС включали элементы нефинансовой информации в примечания к финансовой отчетности. Например, в разделе «Вознаграждения работникам» выделяли

Окончание табл. 4


Номер раздела	Название раздела
26	Прочий совокупный доход
27	Прибыль/(убыток) за период
28	Операционные сегменты
29	Операции со связанными сторонами
30	Условные активы и обязательства
31	Управление рисками
32	Финансовые инструменты
33	События после отчетной даты
34	Утверждение финансовой отчетности

следующую информацию: среднее количество работников, количество работников из государств – членов ЕАЭС, общая сумма затрат на содержание персонала, вознаграждения основному руководству с указанием сумм, выплачиваемых топ-менеджменту;

- для повышения ценности представленной информации для пользователей предлагаем, чтобы компании

справочно представляли финансовую информацию в долларах США, если доллар США не является функциональной валютой, с указанием на то, что данная информация представлена для удобства пользователей и не является частью КФО;

- для обеспечения выполнения требования понятности информации предлагаем сделать обязательным размещение содержания разделов примечаний к финансовой отчетности в содержании КФО с указанием страниц, на которых они расположены. В рассматриваемой КФО содержания присутствовали, но только у ОАО «ЧЦЗ» в содержании были указаны не только номера страниц, на которых располагаются примечания, но и, что более ценно, но не столь трудоемко, номера страниц разделов примечаний.

Таким образом, предложенный единообразный подход к раскрытию информации в финансовой отчетности предприятий государств – членов ЕАЭС позволит повысить ее сопоставимость, улучшив инвестиционный климат и конкурентоспособность предприятий государств – членов ЕАЭС. 

### Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25. – С. 38–46.
2. Гетьман В.Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Инновационное развитие экономики. – 2014. – № 4 (21). – С. 73–81.
3. Гордова М.А. Гармонизация бухгалтерского учета в Кыргызской Республике // Биржа интеллектуальной собственности. – 2016. – Т. XV. – № 2. – С. 27–30.
4. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 20. – С. 2–10.
5. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–15.
6. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 3. – С. 18–23.
7. Рожнова О.В. МСФО являются инструментом создания единого экономического информационного пространства ЕАЭС [Электронный ресурс] // Мониторинг «Экономика и финансы ЕАЭС». – 2015–2016. – № 3. – С. 7–13. – Режим доступа <http://valuta.eaeu.inesnet.ru/wp-content/plugins/google-document-embedder/load.php?d=http%3A%2F%2Fvaluta.eaeu.inesnet.ru%2Fwp-content%2Fuploads%2F2016%2F02%2F2016-3-monitoring.pdf> (дата обращения 24.10.2016).

### References

1. Vahrushina M.A. Paradigm of Accounting and Reporting in a Global Economy: Russia's Problems and Ways of Solution. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 25, pp. 38–46 (in Russ.).
2. Get'man V.G. Reserves for Further Improvement of Accounting in the Management of the Economy. *Innovatsionnoe razvitiye ekonomiki*, 2014, no. № 4 (21), pp. 73–81 (in Russ.).
3. Gordova M.A. Harmonization of Accounting in the Kyrgyz Republic. *Birzha intellektual'noy sobstvennosti*, 2016, Vol. XV, no. 2, pp. 27–30 (in Russ.).
4. Druzhilovskaya T.Y., Korshunova T.N. Professional Judgment of the Accountant as a Basis for the Accounting Policy's Establishment. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 20, pp. 2–10 (in Russ.).
5. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Integrated Reporting: Issues of Formation and Analysis. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 10, pp. 2–15 (in Russ.).
6. Rozhnova O.V. Current Problems of Financial Statements. *Buhgalterskiy uchet v izdatel'stve i poligrafii*, 2013, no. 3, pp. 18–23 (in Russ.).
7. Rozhnova O.V. IFRS as a Tool of Creating a Common Economic Information Space in EEU. Monitoring “*Ekonomika i finansy EAES*”, 2015–2016, no.3, pp. 7–13. Available at: <http://valuta.eaeu.inesnet.ru/wp-content/plugins/google-document-embedder/load.php?d=http%3A%2F%2Fvaluta.eaeu.inesnet.ru%2Fwp-content%2Fuploads%2F2016%2F02%2F2016-3-monitoring.pdf> (accessed 24.10.2016).

УДК 657.2  
ГРНТИ 06  
Код ВАК 08.00.12

## Методика отражения оценочных обязательств в учетной системе хозяйствующего субъекта

## Methodology of Estimated Liabilities Recognition in the Accounting System of Business Entity

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

**Юлия Валентиновна Граница**

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства e-mail: ygranica@yandex.ru

603000, Россия, г. Нижний Новгород, ул. Короленко, 19Б, кв. 47. Тел. +7 (987) 548-77-50.

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod, Russia, Nizhni Novgorod

**Julia Granitsa**

PhD, Associate Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship e-mail: ygranica@yandex.ru

Ap. 47, 19B, Korolenko str., Nizhni Novgorod, Russia, 603000. Phone +7 (987) 548-77-50.

**Аннотация.** Требование отражать условные обязательства в учетной системе российских предприятий существует с 1999 года. Однако до сих пор оно носит преимущественно формальный характер. У подавляющего большинства хозяйствующих субъектов не определен перечень обязательств, признаваемых условными, не разработаны критерии признания указанных объектов в учете и отчетности, не предусмотрены первичные документы, регистры, типовая корреспонденция счетов для фиксации указанных объектов в учетной системе предприятия.

**Ключевые слова:** оценочное обязательство; условное обязательство; реорганизация; гарантийный ремонт; крупная сделка; прекращение деятельности; судебное разбирательство; резерв; поручительство.

**Abstract.** The requirement of indirect liabilities recognition in accounting system of the Russian enterprises exists since 1999. But so far, it's mainly a formality. The vast majority of business entities doesn't have list of the liabilities recognized as indirect. The recognition criteria of these objects in accounting and reporting are no. developed. Source documents, records and standard correspondence of accounts to record these objects in the accounting system of the enterprises are no. provided.

**Key words:** estimated liability; indirect liability; reorganization; warranty repair; major transaction; termination of business; legal proceedings; reserve; guarantee.

Обеспечение надежности бухгалтерской отчетности и совершенствование ее аналитических характеристик являются задачами любого субъекта хозяйствования. Одним из инструментов реализации указанных задач является резервирование затрат на урегулирование обязательств. Очевидно, что резерв, являясь прогнозным элементом в учетной системе организации, позволяет с большей степенью надежности определить перспективы ее развития.

Формирование прогнозной финансовой информации и ее интегрирование в бухгалтерскую отчетность регламентируются на сегодняшний день ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»<sup>1</sup>. Документ устанавливает критерии признания оценочных обязательств, общий подход к оценке.

Однако анализ указанных регламентаций позволяет сделать вывод, что при принятии решения о резервировании затрат на оценочные обязательства в конкретной ситуации велика роль

профессионального суждения бухгалтера. В связи с этим считаем необходимым рассмотреть примеры типичных ситуаций, в которых могут возникать оценочные обязательства, и определить порядок регистрации данных фактов в учетной системе субъекта.

Анализ критериев признания оценочных обязательств, предусмотренных официальными регулятивами, позволяет определить факты хозяйственной жизни, которые потенциально могут являться сферой применения ПБУ 8/2010. Рассмотрим каждый такой факт и определим порядок его отражения в учете и отчетности организации.

Полагаем, что закрытие подразделений организации требует резервирования затрат на урегулирование оценочных обязательств перед контрагентами и сотрудниками. Указанные обязательства относятся к категории оценочных, так как дата исполнения и сумма не могут быть четко определены, однако возможна их достоверная оценка.

Датой отражения оценочных обязательств будет являться дата признания деятельности прекращаемой. Пункт 7 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015).

деятельности»<sup>2</sup> предписывает признавать оценочные обязательства, если заключены договоры продажи активов или информация о закрытии подразделений организации доведена до сведений заинтересованных пользователей.

Обращаем внимание, что дополнительным критерием признания оценочных обязательств, согласно требованиям ПБУ 16/02, служит наличие программы прекращения деятельности. Таким образом, формально организация, не имея такой программы, может не создавать резервы.

Однако считаем, что для обеспечения надежности бухгалтерской отчетности формирование резервов на урегулирование обязательств перед контрагентами и сотрудниками является необходимой процедурой. Ведь расходы на урегулирование указанных обязательств возникнут и могут оказать существенное влияние на характеристику финансового положения и финансовых результатов деятельности организации.

Приведем числовой пример. В июне 2015 года собственники приняли решение закрыть один из производственных цехов организации. Возможная дата закрытия – 1 марта 2016 года.

Сумма компенсации при увольнении работников по оценкам главного бухгалтера – 1 000 000 руб., штрафные санкции по хозяйственным договорам с покупателями за досрочное прекращение договоров – 1 500 000 руб. Отразим операции в табл. 1.

Определим порядок документального оформления операций. Решение о прекращении деятельности производственного подразделения оформляется протоколом учредителей. Первичным бухгалтерским документом служит бухгалтерская справка – расчет, где указываются сумма оценочного обязательства и корреспонденция счетов (табл. 2).

Считаем, что все непроизводительные расходы, то есть расходы, не приводящие к получению дохода, должны отражаться в составе общехозяйственных или прочих расходов. Сумма резерва расходов на урегулирование оценочных обязательств отражается в соответствующем регистре синтетического и аналитического учета, принятом в организации, бухгалтерском балансе по статье «Оценочные обязательства» и отчете о финансовых результатах по статьям «Управленческие расходы» или «Прочие расходы». Дополнительно информация о резерве подлежит раскрытию в прочих пояснениях к бухгалтерской отчетности (табл. 12).

Таблица 1. Журнал регистрации хозяйственных операций на 31 декабря 2015 года

Содержание хозяйственных операций	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
			Дебет	Кредит
Отражено оценочное обязательство перед работниками	Бухгалтерская справка-расчет	1 000 000	26	96-1
Отражено оценочное обязательство перед покупателями	Бухгалтерская справка-расчет	1 500 000	91-2	96-1

Таблица 2. Бухгалтерская справка-расчет № 1

Событие	Отметка о существовании статьи	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись		Документ-основание
			Дебет	Кредит	
Начисление компенсации при увольнении работников в связи с закрытием производственного подразделения организации	Существенно	1 000 000	26	96	Протокол собрания учредителей, расчет

Перейдем к рассмотрению следующего обязательства, которое при определенных условиях может быть признано оценочным. Это обязательство арендатора по договору аренды.

Согласно требованиям гражданского законодательства (ст. 622 ГК РФ<sup>3</sup>), арендатор должен вернуть имущество в первоначальном состоянии с учетом нормального физического износа, то есть у арендатора есть обязательство перед арендодателем, которое оценивается исходя из договорной стоимости арендованного имущества. Информация о таком обязательстве отражается на забалансовом счете 001 «Основные средства, полученные в аренду».

Пункт 4 ПБУ 8/2010 предписывает оценочные и условные обязательства раскрывать в отчетности, только если обстоятельства указывают на вероятное уменьшение экономических выгод в связи с урегулированием обязательств. Считаем, что в общем случае по договору аренды таких обстоятельств нет, тем не менее пользователи отчетности могут получить информацию о возможных обязательствах экономического субъекта по договору аренды из второго раздела прочих пояснений к бухгалтерской отчетности, в котором содержатся сведения о стоимостной оценке арендованного имущества.

Оценочное обязательство по договору аренды возникает только в случае потери потребительских свойств предмета договора аренды по вине арендатора. Затраты на урегулирование обязательств в этом случае нужно резервировать. Проиллюстрируем сказанное примером.

<sup>2</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) утверждено приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н (ред. от 06.04.2015).

<sup>3</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 23.05.2016).

В ноябре 2015 года организация заключила договор аренды движимого имущества. Арендная плата за месяц – 20 000 руб. В декабре 2015 года имущество вышло из строя и восстановлению не подлежит. Договор аренды истекает в марте 2016 года. По договору арендатор не вправе расторгнуть договор досрочно.

Договорная стоимость движимого имущества – 1 000 000 руб. Страховое возмещение по договору страхования имущества – 200 000 руб.

По нашему мнению, исходя из требований пункта 19 ПБУ 8/2010, обязательство по договору не будет уменьшено на сумму страхового возмещения. Таким образом, резерв на урегулирование обязательств по договору аренды должен быть создан в сумме 1 000 000 руб. + 20 000 руб. х 3 мес. = 1 060 000 руб.

Делаем вывод, что ситуация, связанная с нанесением ущерба арендодателю, удовлетворяет всем трем критериям признания оценочных обязательств:

- обязательство существует на отчетную дату;
- организация понесет расходы на урегулирование обязательства;
- организация в состоянии обосновано оценить обязательство.

Порядок формирования оценочного обязательства представлен в табл. 3.

В хозяйственной деятельности организации часто имеют место факты, приводящие к возникновению обязательств, существенных для характеристики финансового положения организации, которые тем не менее ни при каких обстоятельствах не являются сферой применения ПБУ 8/2010. Такие обязательства возникают при осуществлении крупных сделок по приобретению имущества.

Определение крупной сделки содержится в статье 78 закона «Об акционерных обществах»<sup>4</sup>. По общему правилу «крупной сделкой считается сделка (в том числе заем, кредит, залог, поручительство) или несколько взаимосвязанных сделок, связанных с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения обществом прямо либо косвенно имущества, стоимость которого составляет 25 и более процентов балансовой стоимости активов общества, определенной по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату».

В результате осуществления крупной сделки по приобретению имущества происходят существенные изменения в структуре имущества организации и обязательств, что неизбежно делает баланс организации менее привлекательным, тем не менее такие обязательства признавать оценочными необоснованно. Ведь если хозяйственные договоры на приобретение имущества еще не заключены по состоянию на отчетную дату, то обязательства не существуют, то есть не выполняются условия признания резервов в учетной системе предприятия. Если же хозяйственный договор подписан, обязательство является

Таблица 3. Журнал регистрации хозяйственных операций на 31 декабря 2015 года

Содержание хозяйственных операций	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
			Дебет	Кредит
Отражено оценочное обязательство по договору аренды в связи с выходом из строя имущества	Договор аренды, бухгалтерская справка-расчет	1 060 000	91-2	96-2

не оценочным, а детерминированным, следовательно, правила ПБУ 8/2010 на него не распространяются.

Обязывающие события, связанные с заключением гражданско-правовых договоров, в рамках которых поставщики обязуются обеспечить проведение гарантийного ремонта продукции, заслуживают особого внимания в силу сложившихся разночтений в практике учета указанных операций.

С одной стороны, обязательства по обеспечению гарантийного ремонта продукции – это типичный пример оценочных обязательств, учитываемых в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010 и признаваемых по состоянию на отчетную дату в сумме предполагаемых затрат на урегулирование обязательств, то есть в сумме затрат на проведение ремонтных работ. С другой стороны, руководствуясь действующим Планом счетов<sup>5</sup>, организация должна накапливать затраты на проведение работ по гарантийному ремонту на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» в течение отчетного года путем ежемесячных равномерных начислений.

Полагаем, что в данном случае требования ПБУ 8/2010, как более позднего документа, имеют приоритет перед Планом счетов. Концепцию отражения резерва на гарантийный ремонт, содержащуюся в ПБУ 8/2010, поддерживает и перечень статей разделов 4 и 5 бухгалтерского баланса, где вместо статьи «Резервы предстоящих расходов» была введена статья «Оценочные обязательства».

Проиллюстрируем формирование резерва на гарантийный ремонт числовым примером. Организация 1 ноября 2015 года поставила партию продукции заказчику. На основании договора купли-продажи поставщик отвечает в течение гарантийного срока за качество продукции. Гарантийный ремонт по договору обеспечивается в течение года с момента продажи продукции.

Исходя из данных о затратах на гарантийный ремонт за прошлые периоды известно, что 7% продукции будут иметь неустранимые дефекты, 10% будут признаны исправимым внешним браком,

<sup>4</sup> Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016).

<sup>5</sup> План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

затраты на исправление брака составляют 10% от себестоимости продукции.

Себестоимость продукции составила 3 000 000 руб. Определим сумму оценочного обязательства.

Затраты на неисправимый брак – 3 000 000 руб.  $\times 0,07 = 210\ 000$  руб.

Затраты на исправимый брак – 3 000 000 руб.  $\times 0,1 \times 0,1 = 30\ 000$  руб.

Общая величина оценочного обязательства – 210 000 руб. + 30 000 руб. = 240 000 руб.

В практике хозяйствующих субъектов нередко имеют место ситуации, когда новых обязательств не возникает, однако происходят обязывающие события, приближающие сроки исполнения существующих обязательств. К таким ситуациям, например, относят будущую реорганизацию.

Принятие решения о реорганизации можно квалифицировать как условное обязательство по основаниям, приведенным в законе «Об акционерных обществах». Организация уведомляет о принятом решении провести реорганизацию своих контрагентов. При этом контрагент может требовать у реорганизуемого общества досрочного прекращения обязательства.

Очевидно, что сообщение организацией о реорганизации своим кредиторам не влечет за собой формирования оценочных обязательств, но считаем, что принятое решение о реорганизации можно квалифицировать как условное обязательство, и следовательно, раскрывать в прочих пояснениях к бухгалтерской отчетности. Подобная отчетная информация даст возможность заинтересованным пользователям определить направления расходования денежных средств субъекта хозяйствования в обозримом будущем, оценить его платежеспособность и принять адекватные экономические решения.

Если в связи с принятием решения о реорганизации у организации возникает необходимость уплаты пеней и штрафов по договорам с контрагентами, то сумма указанной задолженности является оценочным обязательством и отражается в порядке, аналогичном для прекращения части деятельности организации (табл. 1).

Еще одним обязывающим событием для экономического субъекта является заключение договора поручительства. Правовые основы операций по данному договору определены в параграфе 5 главы 23 Гражданского кодекса РФ<sup>6</sup>.

Возникает вопрос, всегда ли заключение договора поручительства сопряжено с применением ПБУ 8/2010? Полагаем, что нет.

Заключение договора поручительства действительно приводит к возникновению обязательства

Таблица 4. Журнал регистрации хозяйственных операций на 31 декабря 2015 года

Содержание хозяйственных операций	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
			Дебет	Кредит
Признано оценочное обязательство по гарантийному ремонту продукции	Договор купли-продажи, бухгалтерская справка расчет	240 000	25	96-3

Таблица 5. Журнал регистрации хозяйственных операций на 31 декабря 2015 года

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
			Дебет	Кредит
Отражено оценочное обязательство перед кредитором вследствие введения в отношении должника процедуры внешнего управления	Договор поручительства, бухгалтерская справка-расчет	118 000	91-2	96-4

поручителя перед кредитором. Но вероятность уменьшения экономических выгод в связи с урегулированием такого обязательства не является высокой, то есть один из критериев признания оценочных обязательств не выполняется.

Поручитель должен признавать оценочное обязательство только если известно, что основной должник не сможет по каким-то причинам погасить обязательство. Приведем пример формирования у поручителя оценочного обязательства.

Организация выступила поручителем по договору купли-продажи. Договор поручительства заключен 30 ноября 2015 года. Стоимость проданной продукции по договору поставки 118 000 руб. Момент погашения покупателем обязательства наступает 30 ноября 2016 года. Предприятие-поручитель 20 декабря 2015 года узнает, что в отношении должника по договору поставки введена процедура внешнего управления. Формирование оценочного обязательства отражено в табл. 5.

Полагаем, что в аналогичном порядке признаются оценочные обязательства по договору залога залогодателем. Сам факт передачи имущества по договору о залоге не влечет за собой возникновения оценочного обязательства, так как уменьшение экономических выгод в связи с выбытием имущества мало. Однако, как только становится вероятным, что основной должник не исполнит свои обязательства перед контрагентом, необходимо отразить оценочное обязательство, равное стоимости передаваемого имущества.

Незавершенный судебный процесс, в котором организация выступает ответчиком и может понести расходы, без сомнений является ситуацией, регулируемой ПБУ 8/2010. Однако организация может

<sup>6</sup> 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).



признавать как оценочные, так и условные обязательства по данному процессу в зависимости от конкретных обстоятельств. Необходимо выяснить, что является предметом судебного разбирательства – сумма обязательства или сам факт наличия обязательства.

В первом случае необходимо создать резерв на урегулирование обязательства по судебному разбирательству и отразить его в учетной системе должника, так как обязательство реально существует. Во втором случае, пока не будет решения суда, подтверждающего наличие обязанности ответчика возместить ущерб, оценочное обязательство на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности признаваться не должно. Информация о незавершенном судебном процессе должна раскрываться только в прочих пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Приведем пример резервирования затрат на урегулирование обязательств ответчика. Организация вовлечена в арбитражное разбирательство в качестве ответчика за нарушение условий договора. По мнению юридического отдела организации, сумма потерь составит от 1 до 1,5 млн руб. Одновременно ответчик предъявил исковое требование в сумме 500 тыс. руб. соисполнителю по договору.

В данном случае предмет судебного разбирательства – величина возмещаемых ответчиком убытков. То есть необходимо сформировать резерв на урегулирование судебных разбирательств.

Организация оценивает обязательство:

(1 млн руб. + 1,5 млн руб.) : 2 = 1,25 млн руб.

Сумма искового требования к соисполнителю является условным активом и не принимается для расчета оценочного обязательства. Основание – пункт 19 ПБУ 8/2010. Создание резерва на урегулирование обязательств представлено в табл. 6.

Отдельной группой прогнозных отчетных значений являются обязательства, величина которых включается в первоначальную стоимость внеоборотных активов. Признание оценочных обязательств элементом стоимости актива обусловлено тем, что эти обязательства неразрывно связаны с условиями эксплуатации указанных активов.

Приведем пример отражения данной группы оценочных обязательств на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Организация с 30 ноября 2015 года начала эксплуатировать морское нефтяное месторождение. Стоимость нефтяной платформы – 120 млн руб., срок полезного использования – 20 лет. После окончания работ обязанностью экономического субъекта является демонтаж платформы. Предполагаемые затраты на демонтаж составляют 100 000 руб. Ставка дисконтирования – 15%.

Расчет суммы оценочного обязательства за 2015–2017 годы приведен в табл. 7.

Таблица 6. Журнал регистрации хозяйственных операций на 31 декабря 2015 года

Содержание хозяйственных операций	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
			Дебет	Кредит
Отражено оценочное обязательство на урегулирование судебного процесса	Бухгалтерская справка-расчет	1 250 000	91-2	96-6

Таблица 7. Расчет суммы резерва методом дисконтированной оценки

Дата	Предполагаемая сумма затрат в 2017 году, руб.	Ставка дисконтирования, %	Сумма резерва, руб.	Приращение резерва, руб.
31.12.2015	100 000	15	75 614	-
31.12.2016	100 000	15	86 957	11 343
31.12.2017	100 000	15	100 000,0	13 043

Оценочное обязательство по демонтажу платформы связано с эксплуатацией платформы, вследствие чего величина обязательства увеличивает стоимость платформы. Бухгалтер предприятия сделал бухгалтерские записи, отраженные в табл. 8.

Считаем, что ежегодное приращение резерва относится на расходы, связанные с текущей деятельностью предприятия. Отразим корректировку резерва в табл. 9.

Согласно требованиям пункта 22 ПБУ 8/2010, обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. По результатам такой проверки, в соответствии с требованиями пункта 23 ПБУ 8/2010, сумма оценочного обязательства может быть:

- увеличена за счет прочих расходов или расходов по обычным видам деятельности в зависимости от вида оценочного обязательства;
- уменьшена с отнесением на прочие доходы организации.

Считаем, что на излишне начисленную сумму резерва должна производиться сторнировочная запись, уменьшающая те расходы, за счет которых изначально был создан резерв. Проиллюстрируем сказанное примером.

По договору купли-продажи от 15 ноября 2015 года предприятие в течение года гарантирует проведение в случае необходимости ремонтных работ. По оценкам экономического отдела, затраты на ремонт составят 240 000 руб.

В течение года фактические затраты на ремонт составили 200 000 руб. В учете предприятия рекомендуем произвести следующие бухгалтерские записи (табл. 10).

Таблица 8. Журнал регистрации хозяйственных операций за 2015 год

Дата	Содержание	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
				Дебет	Кредит
30.11.2015	Начислен резерв на возмещение затрат по демонтажу платформы	Бухгалтерская справка-расчет	75 614	08	96-7
30.11.2015	Отражена стоимость морской нефтяной платформы	ОС-1 – акт приемки-передачи	120 000 000	08-4	60
30.11.2015	Введена в эксплуатацию морская нефтяная платформа	Бухгалтерская справка-расчет, акт приема-передачи	120 075 614	01	08
31.12.2015	Начислена амортизация за месяц (120 075 614 : 20 : 12)	Бухгалтерская справка-расчет	500 315	20	02

Таблица 9. Журнал регистрации хозяйственных операций по корректировке резерва

Дата	Содержание	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
				Дебет	Кредит
31.12.2016	Произведена корректировка резерва	Бухгалтерская справка-расчет	11 343	20	96
30.11.2017	Произведена корректировка резерва	Бухгалтерская справка-расчет	13 043	20	96

Таблица 10. Журнал регистрации хозяйственных операций за 2015–2016 годы

Дата	Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Сумма, руб.	Бухгалтерская запись	
				Дебет	Кредит
31.12. 2015	Отражено оценочное обязательство	Бухгалтерская справка-расчет	240 000	25	96-1
15.11.2016	Сумма резерва списана за счет выручки от продажи	Бухгалтерская справка-расчет	240 000	90-5	25
15.11.2016	Акцептованы счета подрядной организации за выполненные работы по ремонту	Акт выполненных работ	200 000	96-1	60
31.12.2016	Сторнирована излишне начисленная сумма резерва	Бухгалтерская справка-расчет	40 000	25	96-1

Таблица 11. Взаимосвязь входной и выходной информации процесса резервирования оценочных обязательств

Оценочные обязательства	Показатель	Счет бухгалтерского учета	Статья бухгалтерской отчетности	Первичные документы и регистры
1. Гарантийные обязательства в отношении проданной продукции	Резерв расходов на гарантийный ремонт	25 «Общепроизводственные расходы», 96 «Резервы предстоящих расходов»	Бухгалтерский баланс (стр. «Оценочные обязательства»), Отчет о финансовых результатах (стр. «Себестоимость продаж»)	Договор купли-продажи, поставки, ТТН, бухгалтерская справка-расчет, ведомость и журнал-ордер по счету 25, Главная книга
2. Принятие решения о закрытии подразделения, филиала организации	Резерв по обязательствам перед сотрудниками по выплате выходного пособия при увольнении	26 «Общехозяйственные расходы», 96 «Резервы предстоящих расходов»	Бухгалтерский баланс (стр. «Оценочные обязательства»), Отчет о финансовых результатах (стр. «Управленческие расходы»)	Протокол собрания акционеров, предупреждение сотрудников в письменной форме, бухгалтерская справка-расчет, ведомость и журнал-ордер по счету 26, Главная книга
3. Выданные гарантии	Сумма выданных гарантий	009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»	Прочие пояснения к отчетности (разд. 8 «Обеспечения обязательств»)	Договор о залоге, договор поручительства, бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл. 11


Оценочные обязательства	Показатель	Счет бухгалтерского учета	Статья бухгалтерской отчетности	Первичные документы и регистры
4. Неразрешенные на отчетную дату судебные разбирательства	Сумма штрафа, компенсации истцу	91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих расходов»	Бухгалтерский баланс (стр. «Оценочные обязательства») Отчет о финансовых результатах (стр. «Прочие расходы»)	Исковое требование, бухгалтерская справка-расчет, ведомость учета прочих расходов, журнал-ордер по счету 91, Главная книга

Таблица 12. Раскрытие информации об оценочных обязательствах в прочих пояснениях к бухгалтерской отчетности за 2016 год

Показатель	Виды оценочных обязательств	
	Резерв на возмещение затрат по демонтажу платформы и восстановлению морского дна	Гарантийный ремонт
Вероятность уменьшения экономических выгод	высокая	высокая
Оценка, руб.	75 614	240 000
Существенность	+	+
Сумма резерва на начало отчетного периода	-	240 000
Образовано резерва	-	-
Использовано резерва	-	200 000
Корректировка резерва в связи с изменением периода дисконтирования	11 343	-
Списана сумма излишне начисленного резерва	-	40 000
Остаток резерва на конец отчетного периода	86 957	-

Таким образом, величина созданного резерва уменьшается на сумму излишне признанных расходов. Учетный процесс резервирования оценочных обязательств представлен в табл. 11. Информация об оценочных обязательствах дополнительно подлежит раскрытию в прочих пояснениях к бухгалтерской отчетности. Пример раскрытия информации представлен в табл. 12.

Таким образом, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета оценоч-

ных обязательств, формы внешней отчетности, типовая корреспонденция счетов, систематизированные в данной статье, позволят восполнить недостаток информации об оценочных обязательствах организации, организовать систему контроля за указанными объектами с целью их своевременного и адекватного отражения в учетной системе предприятия и послужат основой для анализа и прогнозирования финансового положения предприятий. 

### Библиографический список

1. Голованова Е.Е. Оценочные обязательства: оценка и учет // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2013. – № 14. – С. 32–42.
2. Дарбека Е.М. Аудит оценочных обязательств // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 8. – С. 3–12.
3. Захваткин В. Резервы оценочные и под обязательства // Налоговый учет для бухгалтера. – 2014. – № 5. – С. 34–41.
4. Иноземцева Ю.А. Дисконтирование оценочных обязательств и долговых финансовых вложений (как отразить в бухучете «длительные» оценочные обязательства, облигации и векселя) // Главная книга. – 2014. – № 6. – С. 65–70.
5. Капанина Ю.В., Иноземцева Ю.А. Оценочные обязательства: все, что вы хотели знать (порядок признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об оценочных обязательствах) // Главная книга. – 2014. – № 18. – С. 24–32.

### References

1. Golovanova E.E. Estimated Liabilities: Evaluation and Accounting. *Aktual'nye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2013, no. 14, pp. 32–42 (in Russ.).
2. Darbeka E.M. Audit of Estimated Liabilities. *Auditorskie vedomosti*, 2016, no. 8, pp. 3–12 (in Russ.).
3. Zahvatkin V. Valuation Reserves and Reserves for Liabilities. *Nalogovyy uchets dlya buhgaltera*, 2014, no. 5, pp. 34–41 (in Russ.).
4. Inozemceva Ju.A. Discounting of Estimated Liabilities and Debt Investments (How to Disclose Long-Term Estimated Liabilities, Bonds and Notes in the Accounting). *Glavnaya kniga*, 2014, no. 6, pp. 65–70 (in Russ.).
5. Kapanina Ju.V., Inozemceva Ju.A. Estimated Liabilities: Everything You Wanted to Know (Order of Recognition, Measurement and Disclosure of Information on the Estimated Liabilities in the Financial Statements). *Glavnaya kniga*, 2014, no. 18, pp. 24–32 (in Russ.).



6. Кензеева И.А. Отдельные вопросы бухгалтерского учета оценочных обязательств по расходам на ликвидацию основных средств и восстановление окружающей среды // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2014. – № 6. – С. 13–16.
7. Мельникова Л.А., Петров А.М. Бухгалтерский учет финансовых резервов и оценочных обязательств. – М.: Вузковский учебник, 2015. – 96 с. ISBN: 978–5–9558–0402–6.
8. Петрова В.В., Щербачева Е.Н., Тютюнникова Е.С. Формирование оценочного обязательства по расходам на ликвидацию основных средств и восстановлению окружающей среды // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2014. – № 3. – С. 11–19.
6. Kenzееva I.A. Accounting of Estimated Liabilities for the Costs of Liquidation of Fixed Assets and Environmental Remediation. *Finansovye i buhgalterskie konsul'tatsii*, 2014, no. 6, pp. 13–16 (in Russ.).
7. Mel'nikova L.A., Petrov A.M. *Buhgalterskiy uchet finansovykh rezervov i otsenochnykh obyazatel'stv* [Accounting of Financial Reserves and Estimated Liabilities]. Moscow, Vuzovskiy uchebnik Publ., 2015. 96 p. (in Russ.). ISBN: 978–5–9558–0402–6.
8. Petrova V.V., Shherbacheva E.N., Tjutjunnikova E.S. Formation of Estimated Liabilities for the Costs of Liquidation of Fixed Assets and Environmental Remediation. *Finansovye i buhgalterskie konsul'tatsii*, 2014, no. 3, pp. 11–19 (in Russ.).

УДК 657.631

## Бухгалтерское дело – сфера деятельности профессиональных бухгалтеров

### Accounting – Business Scope of Professional Accountants

Оренбургский государственный университет, Россия, Оренбург

**Лариса Александровна Свиридова**

канд. экон. наук, доцент

e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

460507, Россия, пос. Пригородный, Звездный просп., д. 2а.

Тел. +7 (922) 552-10-10.

Orenburg State University, Russia, Orenburg

**Larisa Sviridova**

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

2a, Zvyozdnyy avenue, vil. Prigorodnyy, Russia, 460507.

Phone +7 (922) 552-10-10.

#### Аннотация.

**Актуальность.** В связи с повышением значимости бухгалтерской (финансовой) отчетности как государственного информационного ресурса, проблема подготовки высококвалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета и понимания ими сущности бухгалтерского дела требует своевременных решений.

**Степень разработки.** Многие авторы уделяют внимание вопросам профессиональной компетенции, профессионального суждения и понимания требований к бухгалтерскому учету и отчетности, но остается недостаточно исследованной взаимосвязь указанных аспектов с требованиями профессионального стандарта, регламентирующего трудовые функции бухгалтера.

**Объект.** В статье уделено внимание качеству подготовки профессиональных бухгалтеров в свете различных аспектов бухгалтерского дела.

**Предмет.** Автор поставил перед собой цель раскрыть сущность и содержание бухгалтерского дела, определить его составляющие элементы, которые необходимо осуществлять в процессе функционирования экономического субъекта, продемонстрировать важность подготовки специалистов в области бухгалтерского дела.

#### Abstract.

**Relevance.** In connection with the increasing importance of accounting (financial) reporting as the public information resource, the problem of training highly qualified specialists in the accounting profession and also the specialists' understanding of the accounting nature requires timely decisions.

**Stage of development.** Many authors pay attention to the issues of professional competence, professional judgment and understanding of the accounting and reporting requirements, but relation of these aspects with the requirements of professional standard regulating labor functions of accountants remains under-researched.

**Object.** In the article attention is paid to the quality of professional accountants' training as experts of accounting.

**Subject.** The author aims to reveal the essence and content of the accounting, to identify the component elements of accounting in the functioning process of economic entities, and also to demonstrate the importance of accountants training.

**Выводы.** Представлены составляющие элементы бухгалтерского дела и его этапы в процессе функционирования хозяйствующего субъекта с учетом непрерывности его деятельности. Проанализирована специфика подготовки профессионального бухгалтера в современных условиях высшего образования.

**Ключевые слова:** бухгалтерское дело; профессионал; этапы бухгалтерского дела; классификация учетных систем; пользователи информации.

*Автор выражает глубокую признательность профессору С.В. Панковой за помощь в подготовке статьи.*

Бухгалтерское дело стало объектом научных исследований достаточно давно, но особую актуальность это направление получило в связи с развитием рыночной экономики и пересмотром роли и функций бухгалтера в хозяйственной жизни экономических субъектов. В конце 90-х годов прошлого века в стандарты высшего образования была введена соответствующая дисциплина, призванная обеспечить понимание выпускниками сущности профессиональной деятельности бухгалтера во всех ее проявлениях.

Раскрывая понятие бухгалтерского дела, важно делать акцент на том, что это компетенция профессионального бухгалтера. При этом необходимо обращаться к таким терминам, как «профессия», «профессионал», «профессионализм» и «деловитость». Современный экономический словарь дает следующие их определения:

- профессия – род трудовой деятельности человека, предмет его постоянных занятий, а также свидетельство наличия у него знаний и умений, опыта, позволяющих квалифицированно выполнять определенный вид работ;
  - профессионал – мастер своего дела, а профессионализм – высокое мастерство, глубокое овладение профессией, качественное, профессиональное исполнение;
  - деловитость – деловая активность, умение вести дело, предприимчивость в работе, толковость. Качество, свидетельствующее о способности человека к энергичным действиям, о его исполнительности, умении вникнуть в новое дело, разобраться в нем, доводить дело до конечного результата [13].
- Учитывая содержание приведенной терминологии, можно с уверенностью сказать, что бухгалтерское дело, с одной стороны, представляет собой профессиональную деятельность бухгалтера, связанную с определенными видами работ, которые ему приходится выполнять, используя свои знания, умения и опыт, деловито и профессионально. Но, с другой стороны, бухгалтерское дело нельзя назвать исключительно трудовой функцией профессионального бухгалтера, так как это непрерывный процесс, неразрывно связанный с этапами жизненного цикла существования экономического субъекта.

Формулированию понятия бухгалтерского дела пристальное внимание уделено в трудах

**Conclusions.** Component elements of accounting and its stages in the functioning process of the economic entities taking into account the continuity of operations are presented. Specificity of the professional accountants' training in modern conditions of higher education is analyzed.

**Key words:** accounting; professional; stages of accounting; classification of accounting systems; information users.

М.Д. Акатъевой [1, 2, 3]. В своих исследованиях автор основывается на работах многих ведущих ученых нашей страны. Я.В. Соколов, Н.Н. Гиляровская, Л.И. Куликова, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Хахонова и др., давая определение понятия «бухгалтерское дело», идут по пути терминологической привязки к ранее широко используемым понятиям «счетоводство», «бухгалтерия» и «книговедение».

Данный подход, по мнению М.Д. Акатъевой, представляется в корне ошибочным, так как происходит очевидная подмена понятия «бухгалтерское дело» понятием «бухгалтерский учет». Она предлагает считать предметом бухгалтерского дела организацию процесса его ведения, результатом которого будет обобщенная информация о фактах хозяйственной деятельности, сгруппированная по экономическому признаку на счетах бухгалтерского учета. На наш взгляд, организация процесса ведения бухгалтерского учета – это лишь один составляющий элемент бухгалтерского дела из числа многих других, приведенных нами на рис. 1.

Все перечисленные выше авторы придерживаются следующего подхода: бухгалтерское дело состоит из теоретических основ бухгалтерского учета (наука), прикладной бухгалтерской деятельности (практика) и собственно бухгалтера, имеющего необходимый этический и профессиональный уровень, с чем, безусловно, нельзя не согласиться. Именно поэтому в статье затрагиваются вопросы **качества подготовки профессиональных бухгалтеров в свете различных аспектов бухгалтерского дела и анализируются этические нормы поведения практикующих бухгалтеров с оценкой их профессиональных навыков.**

Если более подробно анализировать содержание трудовых функций бухгалтера в процессе бухгалтерского дела, безусловно, нужно обратиться к профессиональному стандарту «Бухгалтер»<sup>1</sup>. Данный нормативный документ, выработанный Министерством труда и социальной защиты РФ, вызвал бурную волну обсуждения в профессиональном сообществе.

Н.Б. Болдырева, например, анализирует изменения, которые на основании профессиональных стандартов внесены в Трудовой кодекс РФ, и утверждает, что нужно особое внимание уделять

<sup>1</sup>Профессиональный стандарт «Бухгалтер» утвержден приказом Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н.

квалификационным требованиям к работникам, грамотно составлять должностные инструкции, трудовые договоры и локальные нормативные акты. К локальным нормативным актам, в частности, можно отнести положение по оплате труда, положение о проведении аттестации, положение о повышении квалификации и др.

Правительству РФ предоставлено право устанавливать особенности применения профессиональных стандартов в части требований, обязательных для применения государственными внебюджетными фондами РФ, государственными или муниципальными учреждениями, унитарными предприятиями, а также государственными корпорациями, государственными компаниями и хозяйственными обществами, более 50% акций (долей) в уставном капитале которых находится в государственной или муниципальной собственности [5]. А это означает, что именно в учреждениях такого типа будет более требовательное отношение к подбору персонала, в том числе и бухгалтерских работников.

А. Анищенко и Т. Маслова в своем исследовании обращают внимание на наличие соответствующего образования у работников, претендующих на должность главного бухгалтера, и анализируют требования действующих законодательных и нормативных актов в отношении данного вопроса [4]. В итоге авторы резюмируют, что знания главного бухгалтера, составляющего обычную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, отличаются от знаний главного бухгалтера кредитной организации, управляющей компании инвестиционного фонда или ФГУП и госкомпаний, которые должны составлять консолидированную финансовую отчетность. Следовательно, и подготовка соответствующих специалистов предусматривает использование различных профессиональных программ, которые предлагаются учебно-методическими центрами, в частности, аккредитованными при ИПБ России. Программа подготовки бакалавров в вузе не может обеспечить решение этой задачи.

Такие авторы, как М.С. Коське, Ю.Г. Мищучкова, И.В. Воюцкая, обратили внимание на такую трудовую функцию, как внутренний контроль над фактами хозяйственной жизни, и сделали вывод о том, что эффективный внутренний контроль не может рассматриваться в качестве трудовой функции только главного бухгалтера. Создание системы внутреннего контроля является сложной управленческой задачей, которая может быть решена только совместно усилиями высшего руководства и других представителей менеджмента экономического субъекта. И поэтому в профессиональных стандартах, раскрывающих трудовые функции указанных категорий управленческого персонала, тоже должна быть предусмотрена подобная трудовая функция [7].

А.П. Тишин разбирался в том, что понимать под квалификацией работника и как определяются

Рис. 1. Составляющие элементы бухгалтерского дела, входящие в компетенцию профессионального бухгалтера



квалификационные требования к должностям в современных условиях. Как необходимо сейчас применять Единый квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и служащих и что представляет собой профессиональный стандарт. И пришел к выводу, что квалификация работника представляет собой уровень его знаний, умений, профессиональных навыков и опыта работы.

Квалификационные требования к должностям в случаях, предусмотренных законом, должны применяться на основании ЕТКС, ЕКС или согласно профессиональным стандартам. Профессиональный стандарт определяет характеристику квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности, в том числе для выполнения определенной трудовой функции. Профессиональные стандарты, с одной стороны, содержат более детальное описание работы, выполняемой по определенной профессии, а с другой – обобщенные требования, которые могут применяться к различным разновидностям специалистов в рамках одной профессии [14].

В нормативных документах общего назначения невозможно предусмотреть решение для разнообразных фактов хозяйственной жизни при специфике функционирования хозяйствующего субъекта в той или иной сфере экономики. Это означает, что профессиональный стандарт «Бухгалтер» регламентирует оценку знаний и умений претендента на должность бухгалтера или главного бухгалтера со стороны работодателя, а бухгалтерское дело – это процесс, в котором уже участвует принятый на должность специалист и он соотносит свою работу с этапами жизненного цикла организации.

При осуществлении бухгалтерского дела в практической жизни бухгалтеру необходимо принимать решения, выбирая оптимальный вариант из нескольких альтернатив развития событий. Кроме того, может возникнуть ситуация неопределенности, которая связана с профессиональным суждением бухгалтера [9], и тогда требуется выработать самостоятельное решение для отражения факта жизнедеятельности организации, что требует от специалиста соответствующего уровня подготовки и квалификации.

Конкретные трудовые функции специалиста бухгалтерского дела раскрываются в профессиональном стандарте «Бухгалтер», однако упоминания

о профессиональном суждении и фактах неопределенности в этом документе нет. Следовательно, эта особенность бухгалтерского дела находится в компетенции профессионального бухгалтера.

В свою очередь, практически во всех профессиональных сферах вырабатываются правила профессионального поведения в целях организации социального контроля и управления профессиональными группами [8], и несоблюдение установленных правил считается грубым этическим нарушением. Специалисты бухгалтерского дела, грубо нарушающие правила ведения учета и составления отчетности, должны быть подвержены всеобщему осуждению.

Характеризуя бухгалтерское дело как процесс систематической регистрации информации о жизнедеятельности экономического субъекта на всех этапах его жизненного цикла, выделим следующие составляющие элементы (рис. 1).

В числе составляющих элементов бухгалтерского дела, входящих в компетенцию профессионального бухгалтера, нами выделяются следующие.

1. Организационные мероприятия. В ходе данных мероприятий бухгалтеру необходимо принимать участие в государственной регистрации юридического лица. Этот этап жизненного цикла характеризуется как начальная стадия жизнедеятельности. Государственную регистрацию необходимо пройти для законного осуществления выбранного вида экономической деятельности. Полученные регистрационные документы, характеризующие существование юридического лица (ОГРН, ИНН, КПП, ОКВЭД и т.п.), свидетельствуют о начале следующего этапа жизненного цикла – становления деятельности. Главный бухгалтер на этом этапе определяет структуру бухгалтерской службы, составляет график документооборота, обеспечивает электронный обмен данными и многое другое.
2. Коммуникации (внутренние и внешние). Внутренние коммуникации предполагают взаимодействие главного бухгалтера с высшим звеном руководящего состава организации, средним звеном управления и непосредственно с работниками. Внешние коммуникации характеризуются взаимодействием с представителями государственных органов, сторонних организаций и инвесторов. Профессиональный бухгалтер не должен меняться в зависимости от уровня коммуникации, в общении на любом уровне он должен быть честным, объективным и уверенным в правоте своих действий.
3. Учетная работа. Этот составляющий элемент бухгалтерского дела является ключевым, предполагает наличие нескольких видов учета и длится на протяжении всего времени существования организации.

В первую очередь, конечно, необходимо рассматривать бухгалтерский учет, так как его ведение определено на законодательном уровне. Определяя место бухгалтерского учета в системе управления, необходимо понимать его содержание, которое приведено в части 1 статьи 1 закона «О бухгалтерском учете»<sup>2</sup>, а именно, что это формирование

документированной систематизированной информации об объектах учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский учет обеспечивает возможность практического сбора и предоставления документально обоснованной информации в системе управления организацией. В бухгалтерском учете существуют четкие правила его ведения, применяются допущения и требования к отражению объектов, соблюдение которых является обязательным условием формирования полной и достоверной экономической информации. Именно данные бухгалтерского учета являются источником для составления соответствующей отчетности, проведения аналитических процедур и статистического наблюдения.

Незнание и непонимание важности системы бухгалтерского учета может оказаться разрушительным фактом в устойчивом и непрерывном осуществлении выбранного организацией вида экономической деятельности. Поэтому очень важно для руководства экономического субъекта принимать на должность главного бухгалтера компетентного специалиста, способного понимать требования к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, особенно после принятия нового Закона о бухгалтерском учете, учитывая то, что формулировка самих требований названного законодательного акта является дискуссионным вопросом [10].

Во-вторых, у экономического субъекта обязательно должен быть организован налоговый учет как система, направленная на формирование информации о доходах и расходах организации, влияющих на формирование налогооблагаемой прибыли (ведется в целях исчисления налога на прибыль). Однако в рамках налогового учета обычно рассматриваются и все другие налоги, которые организация обязана уплачивать в государственный бюджет.

Важность данной учетной системы очевидна в связи с тем, что налоговое бремя сильно влияет на эффективность хозяйствования экономического субъекта, и необходимо правильно рассчитывать все установленные законом налоги. С другой стороны, государственный бюджет является основой жизнедеятельности всего государства, поэтому необходимо учитывать не только интересы отдельно взятого хозяйствующего субъекта, но и страны в целом.

В-третьих, необходимо организовать статистический учет, который тоже закреплен на законодательном уровне и способствует формированию и оценке информации на макроэкономическом уровне, что необходимо для решения государственных задач развития экономики страны.

На четвертое место мы поставили управленческий учет, так как эта система хоть и необходима для эффективного управления предприятием, при которой формируется внутренняя информация о деятельности организации для удовлетворения потребностей внутренних пользователей,

<sup>2</sup>Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете».

управленческого персонала различного уровня управления, но не закреплена на законодательном уровне и поэтому применяется на усмотрение руководства экономического субъекта, что и обуславливает ее место в иерархии учетной работы.

Периодичность внутренней отчетности определяется только динамичностью каждого центра ответственности и сроками принятия управленческого решения [15] и никак не регламентируется на уровне законодательного и нормативного регулирования.

4. Формирование информации. Данный составляющий элемент бухгалтерского дела сопровождается составлением различных видов отчетности в зависимости от запросов пользователей. Например, составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, внутренняя (управленческая) отчетность, консолидированная отчетность. Могут составляться прогнозная финансовая информация, эмиссионные проспекты и др.

Формально формирование информации, удовлетворяющей потребностям заинтересованных пользователей, обеспечивает руководство организации, которое несет ответственность за достоверность этой информации для представления. Фактически же ее формированием занимается главный бухгалтер, а руководителю остается только доверять специалисту бухгалтерского дела, которого он принял на работу. Именно поэтому подбор профессиональных кадров имеет очень большое значение для успешного решения поставленных задач в формировании полной и достоверной информации.

Однако и главный бухгалтер несет ответственность за достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании информации, сгруппированной специалистами, которые находятся у него в подчинении. Поэтому приходится доверять работникам, принятым на работу по согласованию с главным бухгалтером.

Специалист, подготавливающий комплект финансовой отчетности, должен основываться на целях компании, существенности раскрываемых данных для пользователей, а также понимании сущности базовых подходов МСФО, ранжировать качественные характеристики отчетности по их приоритетности в конкретной ситуации и для конкретной компании. При этом можно констатировать, что фактически на практике реализуется бихевиористический подход к учету и отчетности [11, 12].

В действующем в настоящее время стандарте предусмотрены только два уровня квалификации, что совершенно не оправдано. Одно дело составить бухгалтерскую (финансовую) отчетность по отдельно взятому экономическому субъекту, другое дело провести консолидацию данных. Также необходимо выделить квалификацию главного бухгалтера, работающего в соответствии с требованиями МСФО по составлению отчетности.

Если руководствоваться только шестым уровнем квалификации для главного бухгалтера, тогда необходимо использовать только централизованную

форму ведения учета и составления отчетности и ее же для управления финансами организации. Также в этом случае большое внимание должно быть уделено организации службы внутреннего контроля, без которой главный бухгалтер физически не может контролировать факты жизнедеятельности (например, 40 своих филиалов).

5. Профессиональная подготовка. Данный составляющий элемент бухгалтерского дела является самым важным и продолжительным. Начинается он с обучения в высших образовательных учреждениях. Однако не всегда, приходя в высшее учебное заведение, студент имеет представление о требованиях, предъявляемых к будущей профессии. В таком случае, преподавая дисциплину «Бухгалтерское дело», в учебном процессе необходимо использовать такой вид интерактивного обучения, как деловая игра. Имитация и моделирование, упрощенное воспроизведение реальной экономической ситуации в игровой форме воспринимается студентами легко и охотно. Деловые игры применяются в качестве метода и средства практического обучения экономике, бизнесу, служат средством познания норм экономического поведения, освоения процессов принятия экономических решений.

Оценивая результаты деловой игры, преподаватель имеет возможность дать оценку способностям обучающихся студентов, сделать выводы об их соответствии профессии или, наоборот, указать на то, что им необходимо заняться другим видом деятельности. Только такой подход может обеспечить подготовку специалистов должного уровня квалификации, в том числе и тех, которые будут способны заниматься бухгалтерским делом.

Однако имитации реальной экономической ситуации, безусловно, недостаточно. Для формирования профессиональных качеств бухгалтера необходимо участие в действительной экономической жизни хозяйствующего субъекта. В этой связи актуальными являются стажировка студентов, вовлечение их в выполняемые хозяйственные договоры вузов, прохождение практики, что дает им реальную возможность накапливать практический опыт работы. По окончании высшего учебного заведения выпускнику целесообразно выдать выписку с отметками обо всех местах практической работы, что значительно повысит его статус в глазах работодателя. В противном случае выполнить требования профессионального стандарта «Бухгалтер» о наличии стажа работы при поступлении на должность бухгалтера у молодого дипломированного специалиста просто нет.

Обращаясь к содержанию закона «Об образовании в Российской Федерации»<sup>3</sup>, необходимо привести определение профессионального образования. Это вид образования, который направлен на приобретение обучающимися в процессе освоения основных профессиональных образовательных программ знаний, умений, навыков и формирование компетенции

<sup>3</sup> Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 03.07.2016, с изм. от 19.12.2016) «Об образовании в Российской Федерации».



определенных уровня и объема, позволяющих вести профессиональную деятельность в определенной сфере и (или) выполнять работу по конкретным профессии или специальности (п. 12 ст. 2 Закона).

1 июля 2016 года вступили в силу изменения, внесенные в Закон об образовании, согласно которым формирование требований федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования к результатам освоения основных образовательных программ профессионального образования в части профессиональной компетенции осуществляется на основе соответствующих профессиональных стандартов (при наличии) (ч. 7 ст. 11 Закона). Это означает, что Министерство науки и образования РФ и Министерство труда и социальной защиты РФ совместно решают вопросы кадровой подготовки дипломированных специалистов. А решение этой задачи заключается, по нашему мнению, в совместной работе высших учебных заведений, профессиональных объединений бухгалтеров и работодателей, осуществляющих контакт с вузами.

Именно поэтому вхождение в профессиональное сообщество с помощью профессиональной подготовки по программам обучения и аттестации профессиональных бухгалтеров является следующим шагом в становлении студента, получившего диплом о высшем образовании, как профессионального бухгалтера.

Необходимо определить, что следует понимать под деловыми качествами работника. В частности, это его способность выполнять определенную трудовую функцию с учетом имеющихся у него профессионально-квалификационных качеств (например, наличие определенной профессии, специальности, квалификации), личностные качества (например, наличие определенного уровня образования, опыт работы по данной специальности, в данной отрасли) и другие аспекты его компетентности.

В практической бухгалтерии встречаются случаи, когда на должности бухгалтера или главного бухгалтера назначается специалист, который не может в силу определенных причин соответствовать данной должности. Что необходимо знать, уметь и какими навыками должен владеть главный бухгалтер, подробно рассматривается в карте компетенций, приведенной в учебном издании Н.Н. Хахоновой [6].

Следует также упомянуть о том, что деятельность главного бухгалтера отражается и на деловой репутации организации, в которой он работает. Оценка предприятия со стороны контрагентов, потребителей, партнеров по бизнесу, благоприятствующая ее деятельности и учитываемая в условиях хозяйствования, во многом зависит от профессионального поведения главного бухгалтера. Свое «доброе имя» необходимо сохранять на протяжении всей профессиональной карьеры, независимо от смены мест работы. Подробно модель профессионального поведения бухгалтера представлена в Кодексе

се этики, принятом Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России<sup>4</sup>.

6. Повышение квалификации. Данный заключительный составляющий элемент бухгалтерского дела сопровождает профессионального бухгалтера на протяжении всей его карьеры. Вступая в профессиональное сообщество, бухгалтер обязан систематически изучать происходящие изменения законодательных и нормативных актов, проходить курсы повышения квалификации, участвовать в семинарах и круглых столах, пробовать свои силы в конкурсе «Лучший бухгалтер России», который ежегодно проводит Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Только такой подход к своей профессиональной карьере является залогом успеха практикующего бухгалтера.

Учитывая все вышеизложенное в отношении содержания и составляющих элементов бухгалтерского дела, мы предлагаем выделить следующие этапы бухгалтерского дела, принципиально различающиеся по функциям бухгалтера и объектам их приложения:

- I – создание экономического субъекта;
- II – организация ведения бухгалтерского учета и его постановка;
- III – документирование фактов хозяйственной жизни, обобщение и систематизация информации в регистрах и использование ее для составления отчетности;
- IV – аналитическая работа: оптимизация условий хозяйствования и системы налогообложения, обеспечение непрерывности деятельности либо при необходимости учетное обеспечение реорганизации экономического субъекта;
- V – осуществление процедур, направленных на соблюдение требований архивного дела;
- VI – повышение квалификации и переподготовка;
- VII – выполнение контрольных функций и взаимодействие с внешними контролирующими органами.

В таблице приведем более подробное описание перечисленных этапов бухгалтерского дела, характеризующих его сущность и содержание, которыми должны руководствоваться бухгалтер и главный бухгалтер в своей профессиональной работе.

Излагая сущность бухгалтерского дела, нужно исходить из перечисленных нами составляющих его элементов, наличия определенных компетенций у профессионального бухгалтера – организационных навыков, владения учетными технологиями, систематического повышения квалификации. Поэтому получение документа о высшем образовании – это самая начальная ступень в профессиональной карьере, с которой начинается становление профессионального бухгалтера.

Раскрывая содержание бухгалтерского дела, необходимо обратиться к задачам, которые стоят перед бухгалтерским учетом, оценить этапы деятельности


<sup>4</sup> Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России» (<https://www.ipbr.org/about/documents/statutes/code-of-ethics/>).

бухгалтерской службы организации и профессиональные компетенции главного бухгалтера как должностного лица, на которое возлагается функция ведения учета и осуществления контроля.

Любые компетенции специалиста формируются на основании полученных им знаний. В бухгалтерском деле необходимы не только теоретические познания, но и прикладные умения. Если в международной практике бухгалтерское дело рассматривается как комплекс знаний экономики, права и математики, то для российской практики характерно рассматривать бухгалтерское дело как комплекс знаний финансового, управленческого и налогового учета, МСФО, аудита, анализа и норм профессиональной этики [3]. Поэтому для отечественного профессионального бухгалтера формирование его компетенций усложняется, а это означает, что процесс подготовки такого специалиста не может ограничиваться только стенами высшего учебного заведения.

Обобщая сказанное в отношении понятия, сущности бухгалтерского дела и его содержания,

необходимо заключить, что это не только трудовая функция профессионального бухгалтера, а процесс, который состоит из всей совокупности непрерывного функционирования экономического субъекта. Этот процесс осуществляется в условиях, определенных видом экономической деятельности, отношением государства к субъектам хозяйствования, законностью оптимизации налоговой нагрузки на предприятие, социальной ответственностью и многими другими факторами, расширяющими компетенции профессионального бухгалтера.

Именно поэтому так высока важность подготовки квалифицированного специалиста бухгалтерского дела не только в теории, но и на практике. И нельзя оставлять без внимания личное отношение специалиста к происходящим процессам, которое должно быть ответственным и профессиональным. Бухгалтерский учет нужно любить, только при таком к нему отношении можно стать профессиональным бухгалтером. 

#### Характеристика этапов бухгалтерского дела

Этап бухгалтерского дела	Характеристика этапа бухгалтерского дела
Создание экономического субъекта	Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель отвечают критериям субъекта бухгалтерского дела. Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей имеет четкие правила и определяет начало хозяйственной деятельности, при осуществлении которой возникает необходимость вести бухгалтерский учет
Организация ведения бухгалтерского учета и его постановка	Руководитель созданного экономического субъекта решает вопрос организации ведения бухгалтерского учета, выбирая из предложенных вариантов. При этом главный бухгалтер формирует учетную политику, осуществляя постановку бухгалтерского учета
Документирование фактов хозяйственной жизни, обобщение и систематизация информации в регистрах и использование ее для составления отчетности	Документ является основой ведения бухгалтерского учета, двойная запись – специфический прием систематизации информации в системе счетов бухгалтерского учета, регистры группируют и обобщают однородную информацию, что предоставляет возможность для последующего ее отражения в соответствующих формах отчетности
Аналитическая работа	Регистрация фактов хозяйственной жизни организации и их систематизация в бухгалтерской (финансовой), статистической, налоговой и других видах отчетности позволяет анализировать результаты хозяйственной деятельности, делать выводы о ее эффективности и принимать оправданные решения, соотнося их с реалиями рыночной экономики
Осуществление процедур, направленных на соблюдение требований архивного дела	Важная составляющая бухгалтерского дела, без которой невозможно сохранить полезную в будущем информацию и использовать ее по соответствующему назначению
Повышение квалификации и переподготовка	Динамичное развитие законодательных, нормативных, технических средств регулирования бухгалтерского учета и предоставления отчетности требует постоянной актуализации знаний, умений и профессиональных навыков. Поэтому квалифицированная подготовка профессиональных кадров, понимание ими требований, предъявляемых к учету и отчетности, является залогом успеха функционирования не только отдельно взятого экономического субъекта, но и государства в целом
Выполнение контрольных функций и взаимодействие с внешними контролирующими органами	Существуют предпосылки для обязательного аудита экономических субъектов, для ревизии со стороны государственных органов, но и проверки по инициативе профессионального бухгалтера тоже должны иметь место в бухгалтерском деле для поддержания эффективной системы внутреннего контроля

## Библиографический список

1. Акатьева М.Д. Категория бухгалтерского дела в системе управления экономического субъекта // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 43. – С. 2–6.
2. Акатьева М.Д. Бухгалтерское дело: юридический анализ фактов хозяйственной жизни : монография. – М. : МГУП, 2011. – 130 с.
3. Акатьева М.Д. Значение и роль бухгалтерского дела в условиях совершенствования рыночных отношений // Вестник МГУП имени Ивана Федорова. – 2011. – № 2. – С. 360–367.
4. Анищенко А., Маслова Т. Образование главбуха: «костлявая рука» прошлого и современные требования профстандарта // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии («720 часов»). – 2015. – № 3. – С.3–12.
5. Болдырева Н.Б. Изменения в ТК РФ: новое о профстандартах // Отдел кадров коммерческой организации. – 2015. – № 6. – С. 37–40
6. Бухгалтерское дело : учебное пособие / коллектив авторов; под ред. Н.Н.Хахоновой. – М. : КНОРУС, 2010. – 576 с. ISBN 978–5–406–00203.
7. Коське М.С., Мишучкова Ю.Г., Воюцкая И.В. Внутренний контроль как трудовая функция главного бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 6. – С. 14–27.
8. Панкова С.В. Проблемы систематизации требований к бухгалтерскому учету // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 40. – С. 2–9.
9. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 10–17.
10. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 21. – С. 10–15.
11. Саталкина Е.В. Концептуальные подходы к определению профессионального суждения в МСФО // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Иркутск, 22 апр. 2011 г.). – Иркутск, 2011. – С. 155–165.
12. Саталкина Е.В. Особенности формирования профессионального суждения в условиях применения принципов учета // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 3. – С. 11–18.
13. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 494 с.
14. Тишин А.П. Определение квалификационных требований к замещению должностей // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – № 1. – С. 52–59.
15. Туякова З.С., Свиридова Л.А. Учет доходов и расходов в рекламных компаниях: теория и практика. – Оренбург : ИПК ГОУ ОГУ, 2010. – 160 с. ISBN 978–5–7410–1051–8.

## References

1. Akat'eva M.D. Category of Accounting in the Economic Entity Management System. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 43, pp. 2–6 (in Russ.).
2. Akat'eva M. D. *Bukhgalterskoe delo: yuridicheskiy analiz faktov hozyaystvennoy zhizni* [Accounting: Legal Analysis of the Business Operation Items]. Moscow, MGUP Publ., 2011. 130 p.
3. Akat'eva M. D. Significance and Role of Accounting under the Conditions of Market Relations Improvement. *Vestnik MGUP imeni Ivana Fyodorova*, 2011, no. 2, pp. 360–367 (in Russ.).
4. Anishchenko A., Maslova T. Education of Chief Accountant: Bony Hand of the Past and Modern Requirements of the Professional Standard. *Prakticheskiy buhgalterskiy uchet. Ofitsial'nye materialy i kommentarii*, 2015, no. 3, pp. 3–12 (un Russ.).
5. Boldyreva N.B. Changes in the Labor Code of the Russian Federation: New Professional Standards. *Otdel kadrov kommercheskoy organizatsii*, 2015, no. 6, pp. 37–40 (in Russ.).
6. Hahonova N.N. *Bukhgalterskoe delo* [Accounting]. Moscow, KNORUS Publ., 2010. 576 p. ISBN 978–5–406–00203.
7. Kos'ke M.S., Mishuchkova Ju.G., Vojutskaya I.V. Internal Control as the Chief Accountant's Labor Function. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2015, no. 6, pp. 14–27 (in Russ.).
8. Pankova S.V. The problems of systematization of requirements accounting. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 40, pp. 2–9 (in Russ.).
9. Pankova S.V., Satalkina E.V. Professional Judgment of Accountant: Uncertainty, Risk and Ethical Requirements. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 27, pp. 10–17 (in Russ.).
10. Pankova S.V., Satalkina E.V. Professional Judgments of Accountants and Auditors: Similarities and Differences. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2011, no. 21, pp. 10–15 (in Russ.).
11. Satalkina E.V. [Conceptual Approaches to the Definition of Professional Judgment in IFRS]. *Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya buhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita: materialy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Irkutsk, 22 apr. 2011)* [Current State and Prospects of Development of Accounting, Economic Analysis and Audit: Materials of All-Russian Research and Practical Conference (Irkutsk, the 22th of Apr., 2011)]. Irkutsk, 2011, pp. 155–165 (in Russ.).
12. Satalkina E. V. Features of Professional Judgment Formation in the Application Conditions of Accounting Principles. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 3, pp. 11–18 (in Russ.).
13. Raizberg B.A., Lozovsky L.Sh., Starodubtseva E.V. *Sovremennyy ekonomicheskiy slovar'* [Modern Economic Dictionary]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006. 494 p.
14. Tishin A.P. Definition of Qualification Requirements for the Vacancy Filling. Uproschennaya sistema nalogooblozheniya: buhgalterskiy uchet i nalogooblozhenie, 2016, no. 1, pp. 52–59 (in Russ.).
15. Tuyakova Z.S., Sviridova L.A. *Uchet dohodov i rashodov v reklamnyh kompaniyah: teoriya i praktika* [Recognition of Income and Expenditure in Advertising Companies: Theory and Practice]. Orenburg, IPK GOU OGU Publ., 2010. 160 p. ISBN 978–5–7410–1051–8.



УДК 330.3

## Производительность труда в промышленном секторе экономики России

### Workforce Productivity in the Industrial Sector of the Russian Economy

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

**Ефим Абрамович Мизиковский**

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского  
учета Института экономики и предпринимательства,  
заслуженный работник высшей школы РФ  
e-mail: core090913@gmail.com

**Елена Владимировна Лядова**

канд. экон. наук, доцент кафедры экономической  
теории и методологии Института  
экономики и предпринимательства  
e-mail: lyadova\_ev@mail.ru  
603950, Россия, Нижний Новгород,  
ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.  
Тел. +7 (831) 433-13-96.

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,  
National Research University, Russia, Nizhni Novgorod

**Efim Mizikovsky**

Doctor of Economics, Professor of the Accounting  
Department of the Institute of Economics and  
Business, Honored worker of Higher School Russia  
e-mail: core090913@gmail.com

**Elena Lyadova**

PhD in Economics, Associate Professor of the  
Economic Theory and Methodology Department  
of the Institute of Economics and Business  
e-mail: lyadova\_ev@mail.ru  
Of. 224, 37, B. Pokrovskaya str., Nizhni  
Novgorod, Russia, 603950.  
Phone +7 (831) 433-13-96.

**Аннотация.** В статье представлены результаты авторских расчетов производительности труда и динамики изменения данного показателя для основных отраслей производственного сектора экономики России. Проведен анализ взаимосвязи между темпами роста производительности труда и величиной затрат на инновации, а также оценена степень взаимовлияния роста производительности труда и изменений реальной заработной платы. Основное внимание уделено исследованию тенденций изменения производительности труда по отдельным отраслям обрабатывающей промышленности, что позволило выделить «узкие» места в отечественном производственном секторе.

**Ключевые слова:** обрабатывающая промышленность; производительность труда; промышленное производство; реальная заработная плата; экономическое развитие.

**Abstract.** Results of the authors' calculations of workforce productivity and the index's dynamic pattern for the primary industries of the producing sector of the Russian economy are presented in the article. The authors carried out an analysis on the relationship between the rate of growth of workforce productivity and the innovations' cost value, and also evaluated the extent of interdependence of rise in workforce productivity and changes in real wages. The main research objectives are the workforce productivity trends in the manufacturing industry which has allowed the identification of the bottlenecks in the national producing sector.

**Key words:** manufacturing industry; workforce productivity; industrial production; real wages; economic development.

Высокая производительность общественного труда выступает основой стабильного экономического роста и социального обеспечения государства, что, как известно, является одним из важнейших приоритетов стратегического развития страны.

Мы считаем, что для комплексного изучения вопроса повышения производительности труда в современной экономической среде России трудно переоценить необходимость исследования динамики этого показателя на макроэкономическом уровне в разрезе промышленного производства и всестороннего обоснования взаимосвязи между

темпами роста производительности труда и величиной затрат на инновации, а также динамикой заработной платы.

Учитывая, что основой существования и процветания общества во все времена является промышленное производство, рассчитаем среднегодовую производительность труда в отраслях этого сектора, используя в качестве результатов производственной деятельности значения реальной валовой добавленной стоимости, а в качестве затрат труда – численность занятых работников и затраты рабочего времени в человеко-часах.

Представленные данные (табл. 1, рис. 1, 2) свидетельствуют о росте производительности труда в анализируемых отраслях российской промышленности за период 2004–2014 гг. при наибольшем прогрессе в добывающем секторе.

Однако в течение всего периода рост показателя в расчете на одного занятого отличается большей стабильностью, чем в расчете на единицу затрат рабочего времени. Лишь в 2010 году в добывающих отраслях производительность труда на одного занятого снизилась, что объясняется неблагоприятной конъюнктурой, понижением цен на нефть и газ и снижением добычи этих ресурсов (в 2010 году валовая добавленная стоимость отрасли снизилась на 4%<sup>2</sup>).

На неустойчивость положительной динамики изменения показателя производительности труда в расчете на 1 час рабочего времени оказало влияние волнообразное изменение фонда рабочего времени (рис. 3). Наиболее заметно это проявилось в отраслях обрабатывающей промышленности при итоговом снижении общих затрат труда на 23%.

Экономия затрат труда в промышленном секторе РФ является одним из следствий повышения производительности труда и соответствует общей тенденции снижения трудоемкости в отраслях промышленности развитых стран [2, с. 185], что может выражаться в сокращении потребности в работниках. Действительно, в отраслях отечественной обрабатывающей промышленности с 2004 года численность занятых сократилась почти на 12%.

Однако возникшие для экономики России вызовы требуют дополнительной мобилизации ресурсов с целью наращивания темпов выпуска продукции именно обрабатывающих отраслей. В связи с этим такое активное снижение численности занятых в них (хотя это

Таблица 1. Производительность труда в отраслях промышленности в России<sup>1</sup>

Отрасль промышленности	Производительность труда в расчете на единицу затрат рабочего времени (руб/ч)		Производительность труда в расчете на одного занятого (млн руб. в год)	
	2004	2014	2004	2014
Добыча полезных ископаемых	370,23	2846,69	0,801871	3,557427
Обрабатывающие производства	83,86	416,78	0,1739	0,75684
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	115,31	536,12	0,234999	0,788037

Рис. 1. Производительность труда в расчете на единицу затрат рабочего времени (руб/ч)<sup>1</sup>



Рис. 2. Производительность труда в расчете на одного занятого (млн руб. в год)<sup>1</sup>



<sup>1</sup> Рассчитано авторами на основе:

– «Труд и занятость в России-2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 (Федеральная служба государственной статистики:

[http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1139916801766](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1139916801766));

– «Российский статистический ежегодник 2007-2015 гг.» (Федеральная служба государственной статистики:

[http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1135087342078](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135087342078)).

<sup>2</sup> «Произведенный валовой внутренний продукт (годовые данные по разделам ОКВЭД)». Федеральная служба государственной статистики: [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/vvp/vvp-god/tab12.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/vvp/vvp-god/tab12.htm).

Таблица 2. Изменение производительности труда, затрат труда и реального объема выпуска в некоторых отраслях российской экономики за период 2004–2014 гг. (%)<sup>1</sup>

Отрасль промышленности	Изменение производительности труда на одного занятого	Изменение реально-го объема выпуска	(2)-(3)	Изменение затрат труда	Изменение численности занятых
Добыча полезных ископаемых	+42,6	+19,2	+23,4	-19,1	+40,26
Обрабатывающие производства	+71,5	+38,1	+33,4	-22,3	-11,92
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	+2,5	+8,3	-5,8	-10,5	+24,11

Рис. 3. Динамика абсолютных затрат рабочего времени в период 2004–2014 гг. (тыс. чел.-часов)<sup>1</sup>



и не идет в разрез с общей тенденцией развития многих стран) все же нельзя назвать желательным.

Оценка динамики производительности труда на основе расчета индексов изменения данного показателя по методике Росстата демонстрирует заметно более скромные итоги (табл. 2). Но такой подход представляется не менее важным, поскольку позволяет соотнести изменения производительности труда и реального объема выпуска за весь рассматриваемый период.

Результаты расчетов (табл. 2) показали, что в добывающих и обрабатывающих отраслях темпы повышения производительности труда опережают темпы прироста объемов выпуска, что является положительной тенденцией. Подобное опережение объясняется параллельным снижением общих затрат труда.

Поскольку последнее происходило медленнее увеличения производительности, то объем выпуска возрастал, хотя и не в меру повышения производительности труда. Более того, в обрабатывающих отраслях рост производительности труда за весь рассматриваемый период намного превышает значения показателя по добывающим отраслям и энергетике.

Таким образом, абсолютное сокращение общего фонда рабочего времени, прежде всего

в обрабатывающих производствах, сочетается с увеличением объемов выпуска в этом секторе, что выступает закономерным результатом повышения общественной производительности труда. Это в свою очередь становится предпосылкой ускорения экономического развития.

Преобладание обрабатывающих производств в индустрии экономически развитых стран делает целесообразным специальный анализ динамики производительности труда в данном секторе российской экономики. Кроме того, в связи с необходимостью развития импортозамещающих производств в современных условиях особо следует обратить внимание на имеющийся высокий потенциал импортозамещения при условии достаточных темпов роста

производительности труда в машиностроении, металлургической, химической, деревообрабатывающей, пищевой промышленности.

Для выявления возможностей развития перечисленных отраслей обрабатывающего сектора оценим динамику производительности труда в них на основе индекса изменения данного показателя. Используя методику Росстата, рассчитаем его путем соотнесения индексов валовой добавленной стоимости и совокупных затрат труда (рис. 4, табл. 3<sup>1</sup>).

Согласно полученным данным (рис. 4), в период с 2005 по 2015 год наиболее стабильные ежегодные темпы роста производительности труда характерны для пищевой и химической промышленности. В отраслях обработки древесины, производстве резиновых и пластмассовых изделий, металлургии наблюдается значительное падение производительности труда в кризисные 2008–2009 гг., а также в 2015 году при небольшом росте в остальные годы.

Наиболее сильно подвержены изменениям экономической конъюнктуры отрасли, производящие машины и оборудование, электрическое и оптическое оборудование, транспортные средства. Для данных видов производств характерны глубокие спады, проявляющиеся в значительном регулярном снижении производительности труда, что

Таблица 3. Изменение индекса производительности труда в некоторых отраслях обрабатывающей промышленности (%)

Отрасль обрабатывающей промышленности	Темп роста 2005–2014	Темп роста 2005–2015
В целом по экономике	148,6	143,9
Обрабатывающие производства	145,12	138,3
производство пищевых продуктов	161,98	165,25
обработка древесины и производство изделий из дерева	179,18	178,39
химическое производство	207,67	218,84
производство резиновых и пластмассовых изделий	229,54	226,63
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	139,52	133,89
производство машин и оборудования	161,92	146,53
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	99,68	89,03
производство транспортных средств и оборудования	155,24	154,09

Рис. 4. Динамика индекса производительности труда (в % к предыдущему году)



отрицательно сказывается на отраслевом объеме выпускаемой продукции.

Так, в 2009 году индекс физического объема в производстве машин и оборудования снизился на 43%, электрооборудования – на 28%, транспортных средств – на 16% по сравнению с предыдущим периодом. А начиная с 2013 года в этих отраслях продолжается ежегодное сокращение объемов производства в масштабах от 5 до 12%<sup>2</sup>. Это еще раз подтверждает тот факт, что в подавляющем

большинстве случаев разрыв благосостояния между странами является следствием значительного отставания в производительности труда, а не различий в величине физического или человеческого капитала.

В целом за последние 11 лет (табл. 3) производительность труда как на уровне экономики в целом, так и в отдельных отраслях обрабатывающей промышленности в среднем увеличилась почти в 1,5–2 раза. Однако стоит обратить внимание на существенную дифференциацию отраслей по росту производительности труда, отметив наибольший прогресс в производстве резиновых и пластмассовых изделий и химической промышленности. В производстве электронного и оптического оборудования, несмотря на значительные темпы роста производительности труда в 2010 году (137,7%), по итогам периода 2005–2015 гг. исследуемый показатель снизился на 11%, что указывает на серьезные проблемы в развитии данной отрасли.

Выявленные тенденции свидетельствуют о неустойчивости развития сектора обрабатывающей промышленности в России. А учитывая, что повышение производительности труда является основным источником развития произ-

водства, сложившаяся ситуация ограничивает потенциал этих видов экономической деятельности в реализации политики импортозамещения и снижает их роль в ускорении экономического развития страны.

Задействовать потенциал роста производительности труда можно:

- во-первых, за счет более интенсивного внедрения инноваций и технического перевооружения предприятий;



Таблица 4. Изменение производительности труда, номинальной и реальной заработной платы за период 2004–2014 гг. в отдельных отраслях российской промышленности (%)<sup>3</sup>

Отрасль промышленности	Производительность труда	Номинальная заработная плата	Реальная заработная плата для производителя	Реальная заработная плата работника
Добыча полезных ископаемых	+42,6	+250,08	-33	+28,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	+2,5	+302,79	+26,08	+48,3
Обрабатывающие производства	+71,5	+330,88	+58,01	+58,7
Производство пищевых продуктов	+61,98	+313,49	+51,64	+52,25
Обработка древесины и производство изделий из дерева	+79,18	+303,67	+48,03	+48,63
Химическое производство	+107,67	+371,43	+72,88	+73,6
Производство резиновых и пластмассовых изделий	+129,54	+290,65	+43,26	+43,84
Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	+39,52	+230,95	+21,37	+21,9
Производство машин и оборудования	+61,92	+364,64	+70,39	+71,9
Производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	-0,3	+409,64	+86,90	+87,7
Производство транспортных средств и оборудования	+55,24	+330,97	+58,05	+58,7

• во-вторых, за счет материального стимулирования работников и повышения качества трудовой жизни путем сбалансированного перераспределения времени между оплачиваемым трудом и другими видами деятельности.

Для инновационной экономики эффективное использование экономических ресурсов, в том числе трудовых, является несомненным фактором повышения конкурентоспособности. Рост производительности труда во многом определяется и потенциалом научных достижений, что создает предпосылку для увеличения общественного продукта при сокращении общих затрат рабочего времени.

Для понимания закономерностей экономического развития определим взаимосвязь между динамикой показателей производительности труда в расчете на единицу затрат рабочего времени, а также на одного занятого и изменением затрат на инновации в основных отраслях промышленности, рассчитав коэффициенты корреляции между данными величинами.

Результаты проведенных расчетов показали достаточно сильную взаимосвязь между затратами на инновации и производительностью труда в добывающих производствах, производстве и распределении электроэнергии – коэффициенты корреляции составили 0,9 и 0,8. В секторе обрабатывающей

промышленности связь между данными показателями еще более сильная – коэффициент корреляции 0,96.

Это подтверждает, что среди факторов, обеспечивающих рост производительности труда, несомненно, выделяются и повышение технического уровня производства за счет модернизации технологического оборудования, и организационные изменения трудового процесса, основанные на инновационных методиках.

Еще одним важным фактором роста производительности труда выступает материальное стимулирование работников, выражающееся в повышении заработной платы, которая выступает одной из важнейших и наиболее массовых форм дохода и элементом мотивационной системы достижения желаемого уровня производительности.

Поскольку производительность труда с макроэкономической точки зрения является одним из основных факторов повышения благосостояния и улучшения качества жизни населения, то поднимается вопрос изменения не только номинальной, но и реальной заработной платы. Прогресс в производительности труда неразрывно связан с ростом оплаты труда работников.

Являясь необходимым условием развития работников, высокая реальная заработная плата стимулирует потребительский спрос, что становится дополнительным импульсом к увеличению выпуска продукции. В то же время повышение производительности труда может рассматриваться как фактор, определяющий величину и динамику заработной платы, выступая объективной основой роста оплаты труда сотрудников и, как следствие,

<sup>3</sup> Рассчитано авторами на основе:

– «Индексы производительности труда в экономике Российской Федерации, в % к предыдущему году (2003-2015 гг.)». (Федеральная служба государственной статистики: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#));  
 – «Промышленное производство в России 2005, 2008, 2010, 2012, 2014, 2016 гг.» (Федеральная служба государственной статистики: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1139918730234](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1139918730234)).



расширения их возможностей в удовлетворении потребностей.

Для подтверждения существования связи между реальной зарплатой и производительностью труда в исследуемых отраслях рассчитаем корреляционную зависимость между этими показателями. Полученные результаты коэффициента линейной корреляции колеблются в рамках 0,98-0,99, что свидетельствует о прямой взаимосвязи между двумя переменными.

Посредством регрессионного анализа уточним, что в большей степени влияет – заработная плата на производительность труда или производительность труда на заработную плату. Полученные результаты коэффициентов детерминации свидетельствуют о том, что прирост производительности труда в добывающих отраслях по сравнению с другими в меньшей степени обуславливает рост заработной платы работника (коэффициент детерминации = 0,73). В обрабатывающем же секторе заработная плата значительно зависит от производительности труда и в то же время выступает серьезным стимулом для повышения эффективности работы (коэффициенты детерминации составляют 0,99).

Далее стоит обратить внимание на то, что анализ производительности труда и его оплаты можно рассматривать как со стороны наемного работника в контексте мотивации, так и с точки зрения производителя в контексте издержек на рабочую силу.

В связи с этим дальнейший анализ взаимосвязи и взаимовлияния производительности труда и его оплаты проведем, используя методологический подход, предложенный Р. Капелюшниковым [1]. Согласно данной методологии, следует различать реальную заработную плату производителя и реальную заработную плату работника, используя при расчете первой индекс цен производителей (ИЦП), а при расчете второй – индекс потребительских цен (ИПЦ). Это позволит соотнести темпы изменения производительности труда с реальными издержками производителя на рабочую силу и оценить изменение благосостояния работников.

Рост производительности труда стимулируется в том случае, если сопровождается ростом реальной заработной платы работников, что совершенно справедливо повышает их благосостояние. Согласно полученным в табл. 4 данным, в добывающей промышленности и практически во всех видах обрабатывающих производств рост заработной платы отстает от роста производительности труда.

Наиболее значительно – в 3 раза – это отставание характерно для производства резиновых и пластмассовых изделий, что в итоге может снизить стимулы к повышению данного показателя. Кроме того, стимулирующее воздействие роста реальной заработной платы на снижение трудоемкости постоянно подрывается инфляцией (только за период 2004–2014 гг. индекс потребительских цен составил порядка 271%<sup>4</sup>). В целом же снижение

реальной заработной платы работников происходило во время экономических спадов, то есть в 2009 и 2014–2015 гг.

Для энергетики, производства машин и оборудования, транспортных средств характерно опережение увеличения заработной платы темпов роста производительности труда. Особая ситуация сложилась в производстве электронного, оптического и электрооборудования, где снижение производительности труда сопровождается наибольшим из всех отраслей промышленности ростом и номинальной, и реальной заработной платы, что позволяет сделать вывод о нарушении связи между затратами труда и его оплатой в этом виде деятельности, а это в свою очередь может в дальнейшем еще в большей степени снизить производительность в нем.

Изменение реальной заработной платы, рассчитанной с использованием индекса промышленных цен, показало, что издержки на рабочую силу уменьшились только в добывающих отраслях. Это говорит о том, что рост производительности труда позволил снизить затраты труда на производство и реализацию данного вида продукции. В обрабатывающих производствах за весь период 2004–2014 гг., кроме отраслей машиностроения и производства оборудования, динамика роста производительности труда опережала рост издержек на рабочую силу, что также должно было стать дополнительным стимулом для производителей.

В целом по итогам проведенного анализа за период 2004–2014 гг. можно сделать следующие выводы относительно тенденций изменения производительности труда в российской промышленности и их влияния на дальнейшее развитие этого сектора.


1. Производительность труда в обрабатывающем секторе в целом выросла незначительно, что предопределяет дальнейшее медленное развитие отраслей обрабатывающей промышленности, а следовательно, создает дополнительные трудности в преодолении технологической зависимости от иностранных поставщиков современного оборудования.
2. Детальный анализ производительности труда в целом по обрабатывающей промышленности позволил выявить:
  - отрасли аутсайдеры – производство электро-, электронного и оптического оборудования, где производительность труда даже снизилась;
  - отрасли лидеры – химическая промышленность, производство резиновых и пластмассовых изделий, которые продемонстрировали значительные успехи в повышении производительности труда за рассматриваемый период.
3. Для отраслей обрабатывающей промышленности характерна неустойчивая динамика изменения

<sup>4</sup> «Индексы потребительских цен по Российской Федерации в 1991 – 2016 гг.» (Федеральная служба государственной статистики: [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/prices/potr/tab-potr1.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/prices/potr/tab-potr1.htm)).

фонда рабочего времени и активное сокращение численности занятых при наименьшем приросте реальной валовой добавленной стоимости (в 1,8 раз меньше, чем в добывающих отраслях). Такая тенденция на данном этапе развития российской экономики не способствует наращиванию объемов выпуска, увеличению доли обрабатывающих отраслей в ВВП и росту экспорта продукции.

4. Рост производительности труда в обрабатывающем секторе опережает рост издержек производителей на рабочую силу, что в целом создает условия для развития и расширения этих видов производств.

Проведенный анализ подтвердил, что рост производительности труда, сопровождающийся

абсолютным сокращением фонда рабочего времени в производственной сфере, создает предпосылки для обеспечения обществом своих растущих потребностей в материальных благах, высвобождая время для деятельности, непосредственно связанной с развитием человека. В связи с этим представляется очень важным стабильное повышение эффективности производства, и в частности, увеличение производительности труда как базового фактора обеспечения качественного прироста добавленной стоимости, конкурентоспособности экономики, увеличения дохода, получаемого с каждой единицы затрачиваемых ресурсов, снижения общего уровня цен, повышения стандартов жизни работников и членов их семей. 

### Библиографический список

1. Капелюшников Р. Производительность труда и стоимость рабочей силы: как рождаются статистические иллюзии // Вопросы экономики. – 2009. – № 4. – С. 59–79.
2. Полушкина И.Н., Удалов А.С., Удалова Н.А. Производительность труда и рабочее время: динамика и взаимозависимость в современной экономике // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 6–2(59–2). – С. 185–190.
3. Basu S., Pascali L., Schiantarelli F., Serveny L. Productivity and the Welfare of Nations [Электронный ресурс] – URL: [http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/cas\\_sites/economics/pdf/workingpapers/wp793.pdf](http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/cas_sites/economics/pdf/workingpapers/wp793.pdf) (дата обращения: 15.11.2016).

### References

1. Kapelyushnikov R. Workforce Productivity and Labor Costs: How Statistical Illusions are Born. *Voprosy ekonomiki*, 2009, no. 4, pp. 59–79 (in Russ.).
2. Polushkina I.N., Udalov A.S., Udalova N.A. Workforce Productivity and Working Hours: Evolution and Interdependence in Modern Economy. *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, 2015, no. 6–2(59–2), pp. 185–190 (in Russ.).
3. Basu S., Pascali L., Schiantarelli F., Serveny L. Productivity and the Welfare of Nations. Available at: [http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/cas\\_sites/economics/pdf/workingpapers/wp793.pdf](http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/cas_sites/economics/pdf/workingpapers/wp793.pdf) (accessed 15.11.2016).

УДК: 336.221.4

## Приоритеты совершенствования налогового администрирования в условиях модернизации деятельности налоговых органов

## The Priorities of Improving Tax Administration under the Conditions of Modernization of Tax Authorities' Activities

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

**Наталья Вадимовна Петухова**

аспирант Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования  
e-mail: NV.Petukhova@yandex.ru

109456, Россия, г. Москва, 4-й Вешняковский проезд, д. 4.  
Тел. +7 (499) 277-39-51.

Научный руководитель: докт. экон. наук, профессор Л.И. Гончаренко

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

**Nataliya Petukhova**

Postgraduate student of the Department of Tax Policy and Customs Tariff Regulation  
NV.Petukhova@yandex.ru

4, Veshnyakovsky str., Moscow, Russia, 109456.  
Phone +7 (499) 277-39-51.

Academic Supervisor: Doctor of Economics, Professor Lyubov Goncharenko

**Аннотация.** Автор раскрывает применяемый им термин «модернизация деятельности налоговых органов» и предлагает к рассмотрению комплекс мер по совершенствованию налогового администрирования. Обосновывает ключевую роль взаимодействия в налоговом администрировании, показывает транснациональный характер уклонения от уплаты налогов. В статье представлены направления взаимодействия национальных налоговых администраций.

**Ключевые слова:** модернизация деятельности налоговых органов; совершенствование налогового администрирования; взаимодействие налоговых администраций; офшор; кондуитная компания; размывание налоговой базы; перемещение прибыли; борьба с уклонением от уплаты налогов.

**Abstract.** The author reveals the term modernization of tax authorities' activities and offers to consider a complex of measures of tax administration improvement. Also the author substantiates a key role of the cooperation among tax administrations, shows the transnational nature of tax evasion. The ways of cooperation between national tax administrations are presented in the article.

**Key words:** modernization of tax authorities' activities; improvement of tax administration; cooperation among tax administrations; offshore; conduit company; base erosion; profit shifting; suppression of tax evasion.

Модернизация подразумевает наличие нового приоритета. А именно: преобразование в рамках исполнения национального законодательства структур и методов налогового администрирования с целью выхода на эффективное функционирование действующей системы налогообложения.

Модернизация предполагает проведение качественных преобразований и представляет собой не только объективный процесс, но и субъективный, обусловленный значимостью выбора концепции и модели развития, осознанностью, необходимостью принятия управленческих и административно-кадровых решений.

При модернизации деятельности налоговых органов следует различать две составляющие этого движения:

- общую тенденцию развития налоговых администраций, выражающуюся во всеобъемлющих характеристиках развития национальных налоговых систем и налогового администрирования;
- специфическую, обусловленную особенностями процесса для любой страны-участницы, использующей информацию налоговых органов в целях реализации мер налогового администрирования.

Модернизация определяется свойствами налоговой компоненты, которая задает основные ценностные императивы в налоговой среде. Направление развития налоговой среды может характеризоваться теми ограничениями и целями, которые определяет специфический экономический фактор национальных налоговых систем.

О характерных направлениях движения актуальных тенденций можно судить по структуре

приоритетов в налоговой политике государства, а также по концепции построения налогового администрирования. Важно отметить, что существующие определения налогового администрирования, как правило, стараются отразить фискальную направленность, забывая о важной роли поддержания взаимодействия в налоговом администрировании:

- с «внешними партнерами» (за пределами страны) – между налоговыми администрациями (в том числе в рамках ФАТФ<sup>1</sup>);
- «внутренними партнерами» (в пределах страны) – партнерские взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также между налоговыми органами и иными ведомствами (к примеру, федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие оперативно-розыскную деятельность (далее – ОРД), такими как Федеральная таможенная служба, Министерство внутренних дел РФ, Федеральная служба безопасности и др.) либо финансовыми институтами – потребителями сведений налогового администрирования (банки).

На мой взгляд, указанное взаимодействие необходимо отнести к элементам налогового администрирования как неотъемлемую составляющую механизма регулирования.

Взаимодействие обусловлено взаимным развитием участвующих в процессе сторон (в случае налогового администрирования — налоговых органов и налогоплательщиков [2]). При этом также необходимо расширение связей между национальными налоговыми администрациями.

Глобализация, как один из ключевых процессов в современном мире, не определяет использование исключительно имеющихся ресурсов для принятия экономически обоснованных решений. Тесное переплетение национальных экономик позволяет говорить об общих тенденциях в работе, построении надежных систем взаимодействия государственных органов власти.

Как в настоящем, так и в прошлом высокой значимостью обладает система разнообразных хозяйственных (научно-технических, производственных, коммерческих, валютно-финансовых, кредитно-денежных и информационных) связей национальных экономик. Глобализация мирохозяйственных отношений обеспечивает движение капитала, инвестиционное и информационное сотрудничество между странами.

Одним из важнейших факторов, определяющих процесс глобализации мирохозяйственных связей, является экономический, предполагающий концентрацию и централизацию капитала, организационные формы, рамки деятельности которых выходят за национальные границы, приобретают международный характер, способствуя формированию единого рыночного пространства.

Как важный составляющий элемент экономической среды, налогообложение является ключом к суверенитету стран. Несоблюдение внутренних налоговых правил в некоторых случаях ведет к возникновению пробелов и трений.

Взаимодействие независимых налоговых систем, вводимых суверенными государствами, создает искажения, включающие в себя потенциальную возможность двойного налогообложения для компаний, ведущих хозяйственную деятельность в нескольких государствах. Это также создает проблемы в законодательстве в том случае, когда доход не подлежит налогообложению ни в стране – источнике возникновения дохода, ни в стране резидентства корпорации или подлежит налогообложению по минимальной ставке.

Размывание (снижение) налоговой базы и перемещение прибыли относятся к мероприятиям, которые ставят своей целью достижение неналогообложения или низкого обложения дохода путем увода доходов из юрисдикций, являющихся источником производственной деятельности. Угрозой для налоговой политики является тот факт, что, благодаря пробелам во взаимодействии двух различных налоговых систем, в некоторых случаях из-за применения двусторонних договоров доходы от международной деятельности корпораций могут вовсе не облагаться или незаконно облагаться по низкой ставке.

Так, офшорные финансовые центры основаны на концепции использования банковской тайны, конфиденциальности, как основополагающей системе при отсутствии налогообложения или низких налоговых ставках. Данные элементы отражают непрозрачный характер ведения бизнеса.

В то же время офшорные финансовые центры, такие как Merrill Lynch и Lehman Brothers, используются, конечно, не только для сокрытия финансовых операций. У них есть свой собственный свод правил и положений, а также международные договоры, которые обеспечивают правовую основу для бизнеса, ориентированного на получение и поддержание законного финансового взаимодействия.

Следовательно, для компаний и частных лиц в политически нестабильных странах ведение бизнеса в офшорных финансовых центрах с установленным банком, имеющим международные полномочия, зачастую может быть более приоритетным, чем вложение денежных средств в ценные бумаги, хранение в сейфах и прочее. Однако соблюдение банковской тайны остается спорным ввиду того, что наблюдается размывание ранее стойкой конфиденциальности банкира из-за растущего давления со стороны международных правоохранительных органов, противодействующих отмыванию денежных средств и другим видам финансового мошенничества.

В Российской Федерации специальные службы и государственные органы, контролирурующие проведение любых финансово значимых операций,

<sup>1</sup> Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) – The Financial Action Task Force (FATF). Официальный сайт <http://www.fatf-gafi.org>.

имеют возможность в режиме реального времени при наличии судебной санкции осуществить обновленный поиск по реализованным платежам.

Сегодня поиск баланса интересов государства и бизнеса в большей мере переносится в сферу налогового администрирования и общего налогового климата. Риски и неопределенность в налоговой сфере наряду с прочими факторами снижают кредитоспособность российских компаний на мировых фондовых рынках.

Бизнес, как сторона, заинтересованная в максимальном снижении налоговых рисков, ждет от государства, как от потенциального генератора таких рисков, стабильности фискального законодательства и адекватной правоприменительной практики, которые являются важнейшими составляющими общих институциональных условий в экономике в целом [4]. В этой связи грамотная классификация налоговых рисков и их оценка позволят нивелировать негативные последствия для организации [7].

Как отмечал Джеймс Ньюмен, «от налогов за границу убегают никак не меньше людей, чем от диктаторов». Сегодня уклонение от уплаты налогов носит транснациональный характер, соответственно требует развития международных методов борьбы, которые должны отличаться от предыдущих этапов гораздо более широкими методами и инструментами.

Возможность противодействия уклонению от уплаты налогов сегодня зависит как от нормативной правовой базы противодействия уклонению, так и от оперативности мер государственных властей всех стран. Так, возможность пресечения незаконных действий в сфере налогообложения по всему миру представляется возможной путем, к примеру, отслеживания финансовых операций, обмена информацией между налоговыми администрациями, пресечения мошеннических операций сокрытия денежных средств в офшорных юрисдикциях.

Недостатком в процессе глобализации является как раз то, что она облегчает уклонение от уплаты налогов. Многонациональные компании, стоящие перед выбором различных налоговых ставок и правил во всем мире, строят свои бизнес-операции таким образом, чтобы потоки доходов были вне страны с высоким уровнем налогообложения. С точки зрения руководителей компании, это вполне логично и естественно, ведь они реагируют на стимулы, которые предоставлены государствами.

В основном происходит смещение центров организации доходов при использовании зарубежных дочерних компаний. Создав сеть сделок между связанными компаниями, опытные игроки на рынке манипулируют прибылью, перемещая ее между юрисдикциями. К примеру, транснациональные компании вырабатывают политику трансфертного ценообразования на внутригрупповые операции, а также создают сложные структуры, такие

как «двойной ирландский с голландским сэндвич» («Double Irish with a Dutch sandwich»).

Вместе с тем необходимо обратить внимание, что причины кроются не только в разнице уровней налогообложения стран, но и в условиях изменения налоговых льгот (что в зарубежной литературе принято называть налоговой эластичностью [10]).

В одиночку страны не могут справиться с перемещением налоговых баз. Должна произойти реформа мирового масштаба.

Американские корпорации выбирали различные тактики для сокращения налогообложения, однако иные способы в отличие от перемещения доходов в офшорные зоны тяжело признать эффективными. Потери от сложных трансграничных операций оцениваются американскими властями в десятки миллиардов долларов в год [9].

Чтобы вернуть на территорию США часть из оцененной в 2,6 трлн долл. накопленной прибыли, спрятанной за рубежом, Дональд Трамп в рамках предвыборной кампании предложил разовый 10-процентный налог на вывоз доходов через программу амнистии, вместо корпоративного налога 35%.

В мировом масштабе потери оцениваются выше чем 240 млрд долл. – 10% всех корпоративных налоговых поступлений.

В августе 2016 года Европейский союз назначил компании Apple выплатить 13 млрд евро (14 млрд долл.), основываясь на том, что Ирландия предоставила компании незаконную налоговую ставку, которая создала незаслуженное преимущество.

В целях отражения владения денежными средствами крупнейших американских технологических компаний в офшорах ниже представлены данные исследования Bloomberg [9].

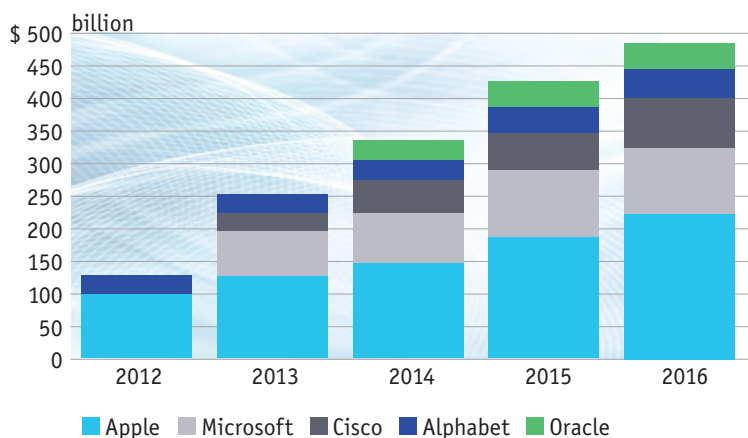
В целях избежания установленного законами порядка налогообложения применяются различные механизмы уклонения и так называемое оптимизирование налоговых выплат. Особенно популярно использование схем с включением так называемых кондуитных, технических (подставных) компаний.

Кондуитная компания – корпорация (товарищество, траст и др. юридическое лицо) – имеет право пользоваться преимуществами, предоставляемыми национальными законодательствами стран – участниц единого экономического пространства в рамках соглашения об избежании двойного налогообложения.

К стратегиям использования кондуитных компаний можно отнести такие, как:

- необоснованный (нерегламентированный) приток капитала;
- возможность снижения налога, удерживаемого у источника доходов;
- необеспеченные налоговые кредиты;
- сокрытие информации;
- преимущества, касающиеся сохранения налоговых льгот.

Офшорные холдинги топовых американских технологических компаний (в млрд долл.)



Конduitные конструкции предполагают, что корпорации перенаправляют денежные средства через транзитную страну (например, Нидерланды, Люксембург или Маврикий) для получения выгоды от благоприятных налоговых ставок. Крупные суммы проходят через льготные налоговые режимы:

- 30-40% от всех инвестиций в Индии переправляются через остров Маврикий, который получил инвестиционные деньги из других стран, часто от самой Индии («round tripping»);
- Британские Виргинские острова были вторыми по величине инвестором в Китае (14%) в 2010 году;
- топовым инвестором в России в 2010 году был Кипр (28%).

Направления взаимодействия налоговых администраций могут быть выражены в следующих действиях:

- ликвидация пробелов между налоговыми системами разных стран, а также дальнейшая реализация стандартов автоматизированного обмена информацией в целях оперативного реагирования на нарушение законодательства стран, предотвращения совместными усилиями размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли;
- повышение прозрачности (один из методов: введение единой формы для отчетности компаний перед налоговыми службами «от страны к стране (country by country reporting)»);
- создание единого документа, регламентирующего сотрудничество налоговых администраций по всем видам налогов;
- управление совместной и безграничной торговлей путем отслеживания и контроля прохождения новых «виртуальных» возможностей в отношении данных, включая контроль за данными по активам и валютой;
- развитие подхода к налогообложению, когда плательщик заранее согласен со своими обязательствами;
- новые возможности для упрощенной идентификации, отчетности по сделкам, платежей и взаимодействия;

- разработка руководства, адресованного заинтересованным субъектам, для отслеживания денежных потоков.

Модернизация деятельности налоговых органов в Российской Федерации охватывает различные аспекты, к примеру, хочется выделить следующие:

- ориентированность на применение в работе ИТ-технологий, Big Data файлов, построение соответствующих технологических центров, аккумулирующих информацию о налогоплательщиках с возможностью анализа получаемой информации;
- формирование консервативного подхода к уплате налогов, который выражается в заинтересованности бизнеса уплачивать налоги, а также построение модели, при которой все финансовые агенты будут заинтересованы в добросовестном соблюдении норм законодательства о налогах и сборах, то есть создание максимально комфортных условий ведения бизнеса для добросовестных налогоплательщиков;

совершенствование альтернативных способов внесудебного урегулирования налоговых споров.

В условиях модернизации деятельности налоговых органов Российской Федерации в целях реализации комплекса мер, направленных на урегулирование функционирования хозяйствующих субъектов и пресечение нарушений в сфере налогового законодательства, необходимо осуществить:

- создание единой межведомственной информационной системы валютного и налогового контроля;
- обеспечение допуска к указанному информационному ресурсу всем заинтересованным ведомствам, реализующим меры государственного контроля в сфере налогового законодательства;
- использование сведений, полученных в результате работы указанной информационной системы, уполномоченными органами при соответствующей координации мер оперативного реагирования;
- рассмотрение достоверного предоставления сведений в указанные налоговые реестры хозяйствующими субъектами в качестве поддержки развития бизнес-структур и реабилитирующей составляющей при проведении контрольных мероприятий в отношении субъекта.

Учитывая изложенное, в целях обеспечения комплекса мер, направленных на совершенствование системы, определяющей налоговое законодательство, а также выполнения мероприятий по исполнению налогового законодательства целесообразно рассмотреть вопрос о реализации вышеуказанных мероприятий для достижения целей и задач, определенных постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».



## Библиографический список

1. Борьба с размыванием налоговой базы: мировые и российские тенденции: материалы Пятой Международной научной конференции // Экономика.Налоги.Право. – 2016. – № 2. – С. 162–166.
2. Варнавский А.В., Самохина Е.М. Совершенствование налогового взаимодействия: эффективность принятых дорожных карт // Налоги и финансы. 2016. – № 3. – С. 8–12.
3. Вольвач Д.В., Петухова Н.В. О ключевой роли международного обмена информацией в налоговом администрировании и борьбе с теневой экономикой // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 9. – С. 72–75.
4. Гордеева О.В. Принципы эффективного налогового регулирования // Налоги. – 2012. – № 1. – С. 8–15.
5. Петухова Н.В. Налоговое администрирование в условиях модернизации деятельности налоговых органов // Налоги и финансы. – 2016. – № 3. – С. 34–37.
6. Ряховский Д.И. Оптимизация форм и методов налогового контроля // Бизнес в законе. – 2011. – № 6. – С. 102–206.
7. Ряховский Д.И., Рудикова Е.В. Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2014. – № 5. – С. 27–37.
8. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 34–41.
9. Browning L. Moving Profits to Cut U.S. Taxes / Bloomberg. 19.12.2016. URL: <https://www.bloomberg.com/quicktake/profit-shifting> (дата обращения: 09.01.2017).
10. Simmons L. Why Corporate Tax Avoidance Is Bigger Than You Think / Graduate School of Business Stanford. 24.05.2016. URL: <https://www.gsb.stanford.edu/insights/why-corporate-tax-shifting-bigger-you-think> (дата обращения: 09.01.2017).

## References

1. Bor'ba s razmyvaniem nalogovoy bazy: mirovye i rossiyskie tendentsii: materialy Pyatoy Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii [Suppression of Tax Base Erosion: Global and Russian Trends: proceedings of the Fifth International Scientific Conference]. *Ekonomika.Nalogi.Pravo*, 2016, no. 2, pp. 162–166 (in Russ.).
2. Varnavskiy A.V., Samohina E.M. Improving Tax Cooperation: Effectiveness of the Adopted Road Maps. *Nalogi i finansy*, 2016, no.3, pp. 8–12 (in Russ.).
3. Vol'vach D.V., Petukhova N.V. Key Role of the International Information Exchange in Tax Administration and Suppression of the Shadow Economy. *Nalogovaya politika i praktika*, 2016, no. 9, pp. 72–75 (in Russ.).
4. Gordeeva O.V. Principles of Effective Fiscal Regulation. *Nalogi*, 2012, no. 1, pp. S. 8–15 (in Russ.).
5. Petuhova N.V. Tax Administration under the Conditions of Modernization of Tax Authorities' Activities. *Nalogi i finansy*, 2016, no. 3, pp. 34–37 (in Russ.).
6. Ryahovskiy D.I. Optimization of Forms and Methods of Tax Control. *Biznes v zakone*, 2011, no. 6, pp. 102–206 (in Russ.).
7. Ryahovskiy D.I., Rudikova E.V. Modern Theoretical Approaches to the Classification of Tax Risks. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2014, no. 5, pp. 27–37 (in Russ.).
8. Khoruzhiy L.I., Katkov J.N., Khoruzhiy V.I. Ensuring Tax Security of Russian Organizations. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 6, pp. 34–41 (in Russ.).
9. Browning L. Moving Profits to Cut U.S. Taxes / Bloomberg. 19.12.2016. Available at: <https://www.bloomberg.com/quicktake/profit-shifting> (accessed 09.01.2017).
10. Simmons L. Why Corporate Tax Avoidance Is Bigger Than You Think / Graduate School of Business Stanford. 24.05.2016. Available at: <https://www.gsb.stanford.edu/insights/why-corporate-tax-shifting-bigger-you-think> (accessed 09.01.2017).

УДК 336.1.07

## Основные парадигмы развития институционального аспекта управления государственным долгом

## Main Development Paradigms of the Institutional Aspect in the Public Debt Management

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва  
**Михаил Михайлович Хмельницкий**  
 соискатель Департамента общественных финансов  
 e-mail: 89852189991@mail.ru  
 125468, Россия, Москва, Ленинградский проспект, д. 49.  
 Тел. +7 (985) 218-99-91.

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow  
**Mikhail Khmel'nitskiy**  
 Doctoral Candidate of the Public Finance Department  
 e-mail: 89852189991@mail.ru  
 49, Leningradskiy avenue, Moscow, Russia, 125468.  
 Phone +7 (985) 218-99-91.

**Аннотация.** В статье рассмотрены основные этапы развития институтов долговой политики зарубежных стран вплоть до настоящего времени, когда во многих странах управление государственным долгом осуществляют специализированные агентства. В условиях «экономической турбулентности» возрастает актуальность поиска новых решений в области государственной долговой политики. Одним из таких решений является создание в России Агентства по управлению государственным долгом.

**Ключевые слова:** управление государственным долгом; финансовые органы; финансовые институты; долговые агентства; бюджетная политика; долговая политика; ОЭСР; Росфинагентство.

## **Периодизация развития институтов управления государственным долгом**

Развитие государственных финансов и расширение задач, стоящих перед долговыми менеджерами, диктует необходимость усовершенствования организационных форм управления государственным долгом. Необходимым, но недостаточным условием достижения целей долговой политики является создание эффективного института управления обязательствами государства. В этой связи рассмотрим зарубежный опыт в части институционального аспекта долговой политики.

В развитии институционального аспекта долговой политики зарубежных стран можно выделить **три этапа**.

На **первом этапе** долговая политика представлялась частью денежно-кредитной политики государства и прерогативой центрального банка, что отчасти являлось следствием интегрированности монетарных ведомств в структуру органов исполнительной власти зарубежных стран и их зависимости от решений политического руководства. В тот период центральные банки осуществляли финансирование дефицита государственного бюджета за счет привлечения заимствований от имени страны-дебитора, а иногда и предоставляли финансовым органам прямые кредиты. Данные меры стимулировали инфляцию и препятствовали развитию рынка государственного долга.

На **втором этапе** произошла передача полномочий в области управления государственным долгом центральному финансовому органу (министерству финансов или казначейству). Происходит закрепление статуса государственной долговой политики как неотъемлемой части бюджетной политики и главного средства финансирования бюджетного дефицита, при этом центральный банк становится полностью независимым учреждением без каких-либо рычагов влияния на финансовую политику.

Одновременно на данном этапе центральные банки практически повсеместно потеряли право

**Abstract.** The article describes the main stages of public debt policy institutions' development up until today when public debt management is carried out by special agencies on a world-wide basis. In the conditions of economic turbulence the search for new solutions in public debt policy is a topic of interest. One of such solutions is to create a public debt management agency in Russia.

**Key words:** public debt management; financial bodies; financial institutions; debt agencies; fiscal policy; debt policy; OECD; Rosfinagentstvo.

предоставления прямых заимствований государству, что стимулировало развитие рынка государственных заимствований, а также способствовало сдерживанию инфляции. Однако в ряде зарубежных стран (Дания, Индия, Китай и некоторые другие развивающиеся страны) полномочия в области долговой политики по-прежнему сохранены за Центральным банком.

На **третьем этапе** вследствие усложнения процессов стали создаваться независимые органы – долговые агентства. По мнению Б.И. Алехина, долговые агентства являются эффективной и современной институциональной формой управления государственным долгом [1].

## **Предпосылки возникновения долговых агентств**

Возникновение концепции долговых агентств представляет собой адекватную реакцию практики государственных финансов на усложнение управления государственным долгом и повсеместную секьюритизацию государственных обязательств. Высокая волатильность и чувствительность рынков, необходимость их постоянного мониторинга включила в чисто финансовую дисциплину «управление государственным долгом» элементы портфельной теории. Очевидно, что функциональные обязанности портфельных управляющих не являются характерными для государственных служащих, а в рамках органа государственной власти (центрального банка) их исполнение затруднено.

В пользу создания долгового агентства могут быть приведены различные аргументы. Прежде всего, образование самостоятельного института долговой политики позволяет обеспечить независимость управления государственным долгом. Инвесторы воспринимают создание долговых агентств как позитивный сигнал, ассоциируемый с созданием децентрализованной структуры (в форме государственной корпорации или акционерного



общества), не принимающей политически мотивированных решений. Это влечет за собой снижение доходностей государственных ценных бумаг, а значит, приводит к уменьшению стоимости обслуживания государственного долга.

Кроме того, в агентство проще привлечь на работу первоклассных специалистов из частного сектора, так как заработная плата в долговых агентствах традиционно выше, чем в министерстве финансов. За счет усиления кадрового потенциала повышается качество выполнения стоящих перед агентством задач.

Немаловажной является и перспектива экономии бюджетных средств, так как предполагается, что долговое агентство принимает на себя ряд функций, традиционно закрепленных за агентами правительства (проведения аукционов государственных ценных бумаг, депозитарно-учетные функции, осуществление выплат купонного дохода и погашения долговых обязательств).

### **Институты управления государственным долгом в экономически развитых странах**

Изучая лучшие мировые практики управления государственным долгом, целесообразно рассматривать в качестве передовых стран государства – члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Данная международная организация на официальном уровне признана наиболее авторитетным форумом экономически развитых государств. Не случайно, по словам бывшего директора Департамента международных организаций Минэкономразвития России В.И. Ткаченко, принадлежность той или иной страны к ОЭСР является «знаком качества»<sup>1</sup>.

На текущий момент членами ОЭСР являются 34 страны, при этом долговые агентства созданы в 13 из 34 из них, 19 стран поручили управление государственным долгом министерствам финансов, а в двух государственным долгом управляет центральный банк (рисунок).

### **Преимущества концепции долгового агентства и особенности ее имплементации в России**

Создание долгового агентства позволяет передать единому учреждению широкий перечень связанных полномочий, не являющихся традиционными для системы государственной службы, собрав вместе специалистов в сфере макроэкономики, бюджетной политики, рынка ценных бумаг, бюджетного учета. Кроме того, инвесторы в государственные ценные бумаги имеют более высокий уровень доверия к долговым агентствам, обусловленный их формальной независимостью и ограниченной возможностью государства влиять на принятие решений.

Следует, однако, избегать чрезмерной идеализации указанных структур. В настоящее время лишь ограниченное число стран мира приняло решение

о создании специализированных долговых агентств. В рассмотренных примерах лишь Великобритания перешла к такого рода практике, хотя Долговое агентство Великобритании прочно интегрировано в систему органов исполнительной власти данной страны и в этой связи не может характеризоваться как полностью независимое.

Среди недостатков модели долгового агентства прежде всего следует отметить возможные трудности осуществления государственного контроля его деятельности. Несмотря на положительные аспекты создания независимого органа управления государственным долгом, технически трудно наладить эффективное взаимодействие между министерством финансов, долговым агентством (не располагающим информацией в области государственного бюджета) и центральным банком, который традиционно осуществляет агентские функции.

Кроме того, в странах развивающихся рынков, в том числе и в России, нельзя игнорировать высокую коррупционную составляющую, а в связи с тем, что долговые агентства управляют не только государственным долгом, но также и государственными финансовыми активами, риски еще больше возрастают. Специфика операций на финансовом рынке, высокая волатильность процентных ставок по многим финансовым инструментам, отсутствие объективных критериев в области оценки качества управления государственным долгом и государственными финансовыми активами существенно усложняет решение органами государственного финансового контроля задач по надзору за долговым агентством.

В условиях экономической турбулентности, когда правительства данных стран, следуя рекомендациям МВФ, проводят политику «бюджетной консолидации» (сокращения бюджетного дефицита), стремятся к проведению «жесткой» бюджетной политики и концентрации полномочий в области управления государственными финансами, идея долгового агентства может быть определена как несвоевременная.

В силу описанного комплекса причин долговое агентство (проектное название – Росфинагентство) не было создано в Российской Федерации, несмотря на позицию Минфина России и одобрение данной инициативы Правительством Российской Федерации. По мнению многолетнего заместителя председателя Комитета Государственной думы по бюджету и налогам докт. экон. наук, профессора О.Г. Дмитриевой, недопустимым является совмещение в долговом агентстве активных и пассивных операций, необходимость выплаты вознаграждения Росфинагентству, а также его организационно-правовая форма – акционерное общество<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Интервью директора Департамента международных организаций В.И. Ткаченко на сайте Минэкономразвития России ([http://economy.gov.ru/minec/press/interview/doc20130515\\_03](http://economy.gov.ru/minec/press/interview/doc20130515_03)).

<sup>2</sup>«Когда афера с Росфинагентством будет раскрыта, ее лоббистов можно будет четко проследить» (11.03.2013). Официальный сайт Дмитриевой Оксаны Генриховны, депутата Законодательного собрания Санкт-Петербурга (<http://www.dmitrieva.org/id589>).

Органы управления государственным долгом в странах-участницах Организации экономического сотрудничества и развития<sup>3</sup>

## ДОЛГОВОЕ АГЕНТСТВО



Австралия • Австрия • Бельгия • Великобритания • Венгрия  
Германия • Ирландия • Нидерланды • Новая Зеландия •  
Португалия • Словакия • Франция • Швеция •

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ



Греция • Израиль • Испания • Италия • Канада •  
Люксембург • Мексика • Норвегия • Польша • Словения •  
США • Турция • Финляндия • Чехия • Чили • Швейцария •  
Эстония • Южная Корея • Япония

## ЦЕНТРАЛЬНЫЙ БАНК



Дания • Исландия

Как свидетельствует анализ международного опыта, в том числе опыта государств – членов ОЭСР, все больше национальных правительств приходит к выводу о целесообразности создания специализированного органа по управлению государственным долгом и государственными финансовыми активами.

При этом, по мнению П.А. Казакевича, наиболее подходящей организационно-правовой формой для такого органа является форма государственной корпорации. П.А. Казакевич полагает, что именно эта форма позволяет преодолеть ограничения, ассоциируемые с иными организационно-правовыми формами (акционерное общество, федеральное агентство в ведении Минфина России и т.д.), а также обеспечивает операционную гибкость и финансовую самостоятельность организации [2].

Мы разделяем позицию П.А. Казакевича. По нашему мнению, Правительству Российской Федерации необходимо вернуться к идее создания Росфинагентства по завершении периода «экономической турбулентности». Что касается выбора наиболее подходящей формы, то таковой представляется акционерное общество со 100%-ным государственным участием, так как именно эта форма позволит правительству в лице Росимущества полностью контролировать Росфинагентство. Полагаем, что на данном этапе в первую очередь необходимо обеспечить не операционную гибкость и финансовую самостоятельность Росфинагентства, а прозрачность и подконтрольность его деятельности.

<sup>3</sup> Составлено автором на основе данных, представленных в материале «The public debt management network for emerging markets», размещенном на сайте ОЭСР (<http://www.publicdebtnet.org/public/links/index.html>).

### Библиографический список

1. Алехин Б.И. Государственный долг. – М.: Инфра-М., 2011. – 367 с.
2. Казакевич П.А. Суверенные фонды благосостояния на рынке ценных бумаг: дис. канд. эк. наук. – М., 2009. – 203 с.
3. Сторчак С.А. Условные обязательства. – М.: АСТ, 2009. – 443 с.
4. Цвирко С.Э. Системный подход к управлению государственным долгом и суверенными фондами России // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2015. – № 31. – С. 7–11.

### References

1. Alyokhin B.I. *Gosudarstvennyy dolg* [National Debt]. Moscow, Infra-M Publ., 2011. 367 p.
2. Kazakevich P.A. *Suverennyye fondy blagosostoyaniya na rynke tsennykh bumag*. Diss. kand. ek. nauk [Sovereign Welfare Funds on the Securities Market. PhD econ. sci. diss.]. Moscow, 2009. 203 p.
3. Storchak S.A. *Uslovnyye obyazatel'stva* [Indirect Liabilities]. Moscow, AST Publ., 2009. 443 p.
4. Tsvirko S.E. Systematic Approach to the Public Debt and Sovereign Welfare Funds Management in Russia. *Sovremennyye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyy vzglyad*, 2015, no. 31, pp. 7–11 (in Russ.).



**20 лет**  
ИПБ России

# МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА ПО ПОВЫШЕНИЮ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ

**МОСКВА**

**КАЗАНЬ**

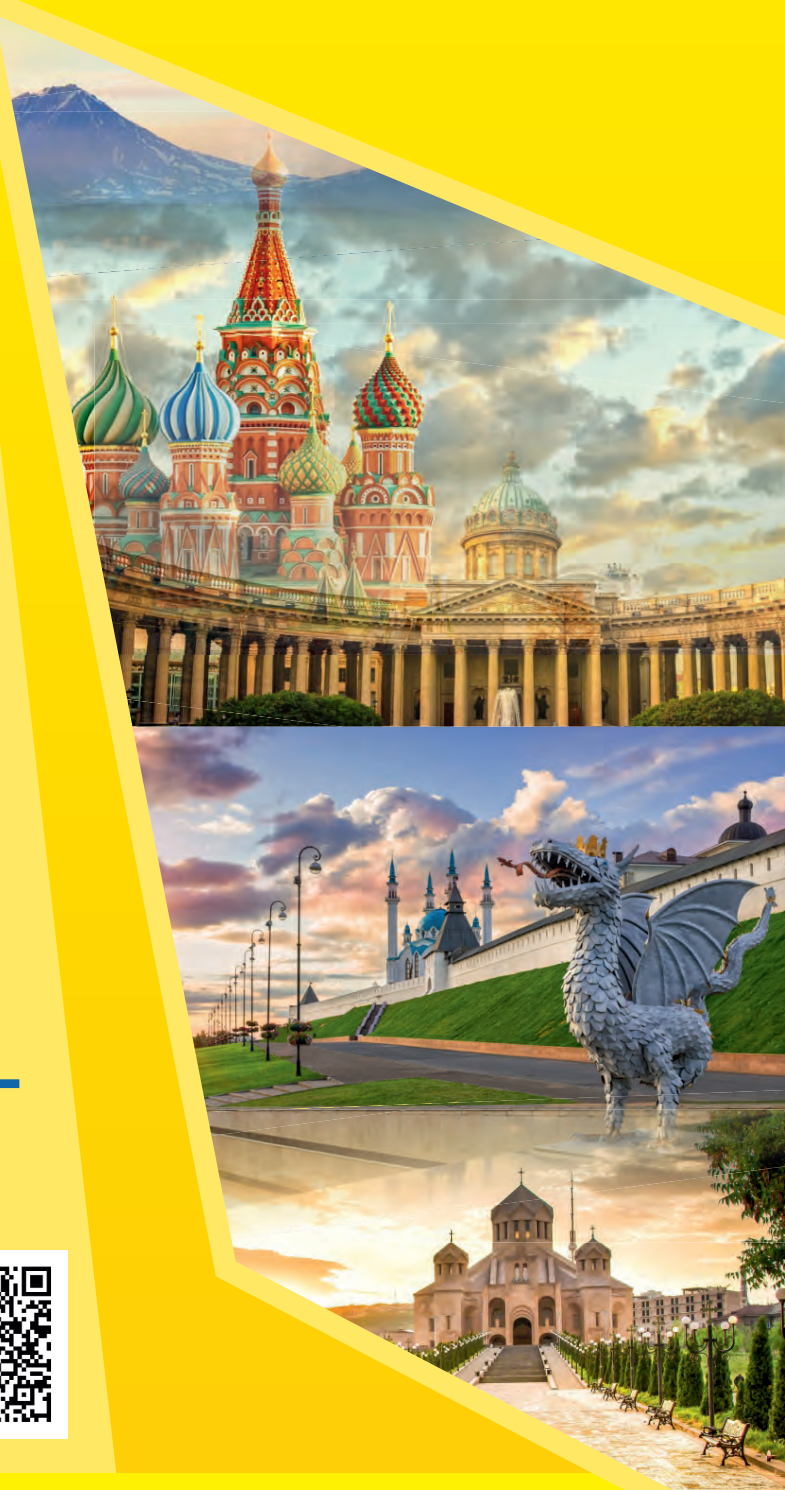
**ЯЛТА**

**СВЕТЛОГОРСК**

**ЕРЕВАН**

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГ**

**ПЕТРОПАВЛОВСК-  
КАМЧАТСКИЙ**



Подробности по телефону + 7 (495) 720 54 55 и на сайте ИПБ России [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)