



ИПБ России

№2 | 2018

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Практикоориентированность и системность – основные требования работодателей к высшему бухгалтерскому образованию
с. 2
- Структурирование плана счетов бухгалтерского учета в целях формирования эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий
с. 6
- Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО
с. 18
- Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса
с. 28



2018 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролан Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Российская Федерация, Ижевск

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики, конференциар университетар, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, доктор экономики, конференциар университетар, декан факультета бухгалтерского учета Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

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

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

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

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

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

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

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры экономики и управления Северного государственного медицинского университета, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Российская Федерация, Архангельск

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

ТЕМРИН Сергей Борисович, доктор экономики, директор аудиторской компании «Сонсерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационного обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Российская Федерация, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной сети CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHII, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry I. RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first vice-rector and Professor Anti-crisis management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolan A. ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

Igor M. BALAN, Phd (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilia G. GRIGOROI, Phd in Economics, Associate Professor, Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Vitaly B. IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

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

Nikolay T. LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don

Efim A. MIZIKOVSKY, Doctor of Economics, professor of the Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

Svetlana V. PANKOVA, Doctor of Economics, professor, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

Tatyana M. ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, Professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russian Federation, Moscow

Olga V. ROZHNОВА, Doctor of Economics, professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

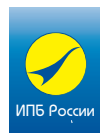
Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor, Professor of Economics and Management Department of Northern state medical University, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russian Federation, Arkhangelsk

Viatcheslav Ya. SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

Sergey B. TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

Alexandr A. SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, Professor of the Department of information support and accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk

Marina F. SHELARU, master of Economics, Chairman of the State Examination Commission of the Academy of Economic Studies of Moldova (University) and Free International University of Moldova, Director of the ACCA examination centre (Association of Chartered Certified Accountants) in Moldova, representative of the CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) in Moldova, Republic of Moldova, Chisinau



Accounting, statistics

- 2 Employers Call for the System and Practice-Oriented Higher Accounting Education
Liudmila I. Khoruzhij
- 6 Structuring the Chart of Accounts for the Formation of Endogenous Accounting and Analytical Space in the Unitary Enterprises
Alexander A. Bazhenov
Igor E. Mizikovskiy
- 13 Improving the Efficiency of Cost Accounting at the Gas Transportation Enterprises
Natalia S. Vlasova
Elena V. Levchenko
Elena S. Dumcheva
- 18 Review and Evaluation of the World Experience of IFRS Application
Natalia V. Generalova
Natalia A. Sokolova
Evgenia I. Morozova
- 25 From the Marx's Circulation of Capital to the Single Determination of Profit in Microeconomics
Alevtina V. Zonova
Dina L. Saitgaraeva

- 28 Corporate Reporting as an Instrument of Influence on the Business Investment Attractiveness
Nikolay T. Labyntsev
Nikita Y. Arkhipenko

- 37 Role and Place of the Corporate Reporting in the Accounting and Analytical Support System of Commercial Organizations
Roxanna G. Osipova

Finance, money circulation and credit

- 44 Tax Risks in the Taxpayer Personal Area: Critical Review
Genrietta V. Soboleva
Natalia L. Vybornova

Бухгалтерский учет, статистика

- 2 Практикоориентированность и системность – основные требования работодателей к высшему бухгалтерскому образованию
Л.И. Хоружий
- 6 Структурирование плана счетов бухгалтерского учета в целях формирования эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий
А.А. Баженов
И.Е. Мизиковский
- 13 Повышение эффективности учета затрат на предприятиях газотранспортной сферы
Н.С. Власова
Е.В. Левченко
Е.С. Думчева
- 18 Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО
Н.В. Генералова
Н.А. Соколова
Е.И. Морозова
- 25 От кругооборота капитала К. Маркса к единству определения прибыли в микроэкономике
А.В. Зонова
Д.Ш. Сaitгараева

- 28 Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса
Н.Т. Лабынцев
Н.Ю. Архипенко

- 37 Роль и место корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического обеспечения коммерческих организаций
Р.Г. Осипова

Финансы, денежное обращение и кредит

- 44 Налоговые риски в личном кабинете налогоплательщика: критический обзор
Г.В. Соболева
Н.Л. Выборнова

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
11.04.2018.
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, с 1 декабря 2015 года

Группа научных
специальностей – 08.00.00 –
экономические науки

ВАК 08.00.12

Практикоориентированность и системность – основные требования работодателей к высшему бухгалтерскому образованию

Employers Call for the System and Practice-Oriented Higher Accounting Education

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

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета

e-mail: horuzhiy@list.ru

127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976–46–97.

Аннотация. Вот уже три года прошло с момента утверждения профессионального стандарта «Бухгалтер», определившего трудовые функции, требования к квалификации и стажу работы работников бухгалтерских служб и призванного стать ориентиром для внесения изменений в образовательные стандарты по подготовке бухгалтеров. В статье рассматривается, что необходимо изменить в подготовке выпускников вузов в соответствии с требованиями профессиональных стандартов.

Ключевые слова: образование бухгалтеров; профессиональные стандарты; практикоориентированное образование.

Как показывает практика, современные выпускники сложно адаптируются к конкретным условиям трудовой деятельности, они не умеют работать с нормативными документами, применять их на практике, самостоятельно находить обоснованные решения в спорных ситуациях, разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, в том числе учетную политику.

Рынок образовательных услуг нельзя оторвать от рынка трудовых ресурсов. Это касается всех специальностей, и в частности, специалистов в области бухгалтерского учета.

К сожалению, можно констатировать, что в последние десятилетия рынок образовательных услуг по подготовке бухгалтеров развивался до некоторой степени изолированно от рынка труда. И дело вовсе не в том, что именно бухгалтеров стали готовить хуже. Это общая беда сферы высшего образования.

С одной стороны, ее бурный рост привел к тому, что большое число наших сограждан получили дипломы о высшем образовании, известно, что за последние 25 лет число абитуриентов сократилось почти на 40%, а количество мест в вузах за эти годы выросло более чем в двое¹. С другой стороны,

Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy (Rossiiskiy gosudarstvennyi agrarnyi universitet – MSKhA imeni K.A. Timiryazeva), Russian Federation, Moscow

Liudmila I. Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department

e-mail: horuzhiy@list.ru

49 Timiryazevskaya str., Moscow 127550, Russian Federation.
Phone +7 (499) 976–46–97.

Abstract. Three years have passed since the approval of the professional standard *Accountant*. This standard determines the job functions, requirements for the qualification and experience of the accounting department workers and is designed to become a benchmark for changing the educational standards for accountants. Necessary changes in the training of the university graduates in accordance with the professional standards requirements are reviewed in the article.

Keywords: accountancy education; professional standards; practice-oriented education.

возросла доля выпускников, работающих не по специальности, или тех, кто не может найти работу.

Каковы причины? Либо рынок труда в конкретной области перенасыщен, либо качество подготовки выпускников не удовлетворяет работодателей. Но получается, что и в том, и в другом случае бюджетные средства и личные средства граждан оказались потраченными напрасну.

Если каждый, более высокий уровень образования выявляет и вынужденно исправляет огрехи предыдущих уровней, то рынок труда выявляет недостатки всех уровней образования. По данным опроса ВЦИОМ, в 2016 году 83% российских работодателей оценивали уровень подготовки в вузах как средний или низкий. При этом 91% работодателей отмечает нехватку практических знаний у выпускников. И появление профессиональных стандартов стало ответом на выявленные недостатки и желанием их устранить².

¹ Рекордная доступность высшего образования в России (URL: <https://aftershock.news/?q=node/550439&full>).

² Высшее образование: контроль не ослаблять, качество повышать – пресс-выпуск ВЦИОМ № 3152 (URL: <https://wciom.ru/index.php?id=236&uid=115775>).

Вузы и работодатели обязаны быть союзниками. Образовательная сфера готовит специалистов, которые затем попадают на рынок труда, работодатели их нанимают. Затем работодатель направляет работника или сам работник по собственному желанию отправляется на повышение квалификации или переподготовку. На протяжении всей профессиональной карьеры работник, являясь участником рынка труда, не покидает, не должен покидать сферу образования.

Почему? В своем докладе 2017 исследователи The Boston Consulting Group (BCG) при участии ПАО «Сбербанк» и других компаний, основываясь на подходе Й. Расмуссена, делят всех занятых в экономике по типу выполняемых задач на три категории: «Умение», «Правило» и «Знание»³.

Работники, относимые к трудовой категории «Умение», более 50% задач в процессе осуществления своей трудовой деятельности выполняют повторяющиеся типовые задачи, это преимущественно физический труд. Таким работникам подготовка не требуется или она осуществляется в рамках короткого цикла обучения (уборщики, продавцы, водители, грузчики, охранники).

Для категории «Правило» более 50% трудовых задач – это выполнение технической, рутинной работы. Принятие ими решений при выполнении трудовых функций происходит в рамках предписанных правил и инструкций. Этим работникам требуется специализированная прикладная подготовка (слесари, медсестры, офисные администраторы). И бухгалтеры по этой классификации отнесены к категории «Правило».

Для работников категории «Знание» более 50% задач подразумевают аналитическую работу, импровизацию, творчество, работу в условиях неопределенности. У этих работников имеется высокая автономность при принятии решений. От них требуются высокий уровень образования, длительный цикл подготовки, широкий кругозор (преподаватели, врачи, ученые, высококвалифицированные инженеры, руководители)³.

В условиях цифровизации экономики (автоматизации бизнес-процессов, внедрения новых технологий, алгоритмов и компьютерных решений) число работников в категории «Правило» будет сокращаться при неизменном росте численности работников в категории «Знание». По разным оценкам, 50–65% существующих сегодня профессий могут исчезнуть в ближайшее десятилетие⁴, и надо полагать, что большинство исчезающих профессий находится в сегменте «Правило».

Для профессии бухгалтера существует риск угрозы ее массовости в том профессиональном качестве, в каком мы ее знаем. По нашему глубокому убеждению, профессия бухгалтера в среднесрочной перспективе перейдет из категории «Правило» в категорию «Знание». Этот переход обусловлен процессами всемирной глобализации экономики и гармонизации международной и национальной систем учета, глобальными тенденциями и сменой ориентиров в международной налоговой политике, и как следствие, в налогообложении по месту ведения и создания дополнительной стоимости бизнеса, особенно цифрового, а также

появлением в условиях цифровой экономики новых цифровых активов.

Перечисленные и другие глобальные процессы требуют от бухгалтера принятия решений при выполнении трудовых функций не только и не столько в рамках предписанных правил и инструкций, а обязательного применения профессионального суждения, основанного на выполнении аналитической, творческой работы, работы в условиях неопределенности и рисков. Изменение трендов влечет за собой существенное повышение требований к компетенциям и подготовке бухгалтеров.

Как подготовить специалистов категории «Знание»? На наш взгляд, система «бакалавриат – магистратура» в нынешнем виде не оправдала себя. В бакалавриате пытаются преодолеть недостатки среднего общего образования в ущерб общим экономическим дисциплинам. В магистратуру приходят бакалавры, не имеющие базовых экономических знаний, не способные системно воспринимать специальные предметы. Кроме того, учетно-аналитические дисциплины не являются приоритетными в учебных программах.

Базовую часть профессиональных компетенций будущий бухгалтер получает в учебном заведении, где должны закладываться основы самостоятельного профессионального мышления, профессиональной ответственности и отношений. В этой ситуации роль профессионального образования трудно переоценить. Прежде всего, выпускник должен иметь системное представление о предмете своей деятельности, понимать учетную информацию во всей ее полноте и многообразии внутренних взаимосвязей.

Другая часть профессиональных компетенций может быть получена только в реальных, а не учебных или модельных условиях, она приобретает посредством наработки собственного опыта, включающего опыт профессиональных отношений с руководством, подчиненными, с внешними контрагентами.

Например, молодым специалистам, как правило, трудно выступать в роли руководителя, даже низового звена. Их знания по управлению бухгалтерской службой не выходят за рамки основ общего менеджмента. Отсутствие минимальных профессиональных компетенций в области управления бухгалтерской службой в настоящее время является проблемой.

Таким образом, совершенствование технологии подготовки кадров должно включать, с одной стороны, увеличение времени практических занятий, направленных на развитие и закрепление умений в области бухгалтерского учета и сопряженных профессиональных дисциплин (мы помним, что этого требуют 91% респондентов работодателей). Необходимо использовать различные формы практических занятий в обязательной связке с приобретением цифровых навыков. При этом приоритет

³ Россия 2025: от кадров к талантам (URL: <https://www.bcg.com/ru-ru/default.aspx>).

⁴ Пять необычных профессий 2030 года (URL: https://hightech.fm/2016/09/01/5_weird_future_jobs).

должен отдаваться либо реальным, либо модельным занятиям, но максимально приближенным к реальным условиям практической деятельности.

С другой стороны, необходимо качественно изменить теоретическую подготовку, отдав предпочтение учетно-аналитическим дисциплинам. Преподавание этих дисциплин должно быть системным, обеспечивающим понимание студентами причинно-следственных связей в учетном процессе и методологических основ раскрытия информации в отчетности.

Кроме того, учетные дисциплины должны быть более комплексными, включающими особенности различных секторов экономики, в том числе государственного сектора. Преподавание аналитических дисциплин должно воспитывать не механическое применение инструментов оценки финансового положения, но осознанный выбор, направленный на оценку непрерывности деятельности организации в обозримом будущем.

Однако профессиональные технические компетенции, направленные на запоминание правил и выработку определенных этими правилами умений, в экономике будущего будут утрачивать свое главенствующее значение. Для экономики знаний приоритетными должны стать компетенции, связанные с развитием универсальных навыков, личностным развитием.

Развивать полученные компетенции необходимо в рамках дополнительного профессионального образования и самообразования. Профессиональное образование бухгалтеров должно стать непрерывным на протяжении всей профессиональной карьеры. Это обусловлено в том числе и требованиями профессионального стандарта.

Любой профессиональный стандарт – это квинт-эссенция требований к специалисту в отношении его образования и практического опыта, а также в отношении его компетенций: знаний, умений и навыков, которые необходимо соотносить с уровнем полномочий и ответственности, которые необходимы для выполнения конкретных трудовых функций. Очевидно, что от выпускника нельзя требовать наличия опыта практической работы.

Кроме того, полномочия и ответственность выпускника имеют естественные ограничения (вспомним статус «молодого специалиста», который существовал в советские времена). Однако выпускник обязан быть готовым выполнять профессиональные обязанности.

В профессиональном стандарте «Бухгалтер»⁵, разработчиком которого является ИПБ России (он же осуществляет мониторинг и оценку его применения), представлена макро модель бухгалтерской профессии и ее потенциальные возможности. Стандарт позволяет увидеть вектор развития профессиональной карьеры бухгалтера от выполнения им простых трудовых функций к более сложным, агрегированным, включающим учетные, аналитические и контрольные функции [1].

В действующей редакции профессионального стандарта «Бухгалтер» учтена сложившаяся практика, при которой в должностные обязанности бухгалтера может быть дополнительно включено осуществление внутреннего контроля, налогового планирования и налогового учета, составление налоговой отчетности, проведение финансового анализа, бюджетирование и управление денежными потоками. Эта практика наиболее характерна для организаций малого и среднего бизнеса.

Однако специфика крупного бизнеса, когда в бухгалтерской службе существует более глубокое разделение труда, но при этом квалификационные требования к главному бухгалтеру соответствуют более высокому уровню, эта специфика не была учтена. Это показали результаты опроса 4000 работодателей, который ИПБ России провел в 2016 году.

Результаты проведенного опроса показали, что профессиональный стандарт «Бухгалтер» удовлетворяет потребностям большинства работодателей. Но при этом была выявлена необходимость более детального раскрытия существующего разделения труда на уровне руководителей бухгалтерских служб и повышения квалификационных требований к главным бухгалтерам отдельных организаций. С данными опроса можно ознакомиться как на сайте ИПБ России, так и в программно-аппаратном комплексе Минтруда России.

На основании результатов опроса, а также вопросов, которые поступали в ИПБ России как к разработчику, и в Минтруд России, учитывая современные тренды глобализации и цифровизации экономики, ИПБ России в 2017 году была проведена работа по актуализации профессионального стандарта «Бухгалтер» с целью перевести профессию бухгалтер из категории «Правило» в категорию «Знание». В декабре 2017 года Национальный совет по профессиональным квалификациям при Президенте РФ одобрил представленный ИПБ России проект актуализированного профстандарта «Бухгалтер».

В проекте для работников бухгалтерских служб предусмотрено четыре квалификационных уровня: с 5-го по 8-й. Новый 7-й квалификационный уровень описывает квалификационные требования, трудовые действия, умения и знания главных бухгалтеров организаций, имеющих в своем составе обособленные подразделения, но не создающих группу, 8-й уровень предназначен для главных бухгалтеров организаций, создающих группу, а также функциональных руководителей крупных аутсорсинговых компаний, оказывающих бухгалтерские услуги.

Таким образом, после принятия актуализированного проекта, которое ожидается в первой половине 2018 года, профстандарт «Бухгалтер» будет демонстрировать макро модель профессии, которая раскрывает карьеру специалиста от рядового бухгалтера до главного бухгалтера холдинга или директора бухгалтерского направления крупной аутсорсинговой компании. По нашему мнению, это будет способствовать поддержанию общественного статуса профессии

⁵ Приказ Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер».

и явится отправной точкой при определении уровня оплаты труда работников.

Следует помнить, что профессиональные стандарты формируются работодателями, а значит, отражают именно их ожидания относительно работников. Теперь очередь за федеральными государственными образовательными стандартами. В них должны быть учтены требования профессиональных стандартов, чтобы рынок труда пополнялся специалистами, квалификация которых удовлетворяет требованиям работодателей.

Однако и здесь всё не так очевидно, как казалось несколько лет назад. Образовательные стандарты не должны копировать профессиональные стандарты. Профессиональная среда очень быстро меняется. А поскольку профстандарты обязаны отражать современные требования к профессии, они также регулярно обновляются.

Образовательные же стандарты закладывают основу профессиональной жизни человека. В дальнейшем он сможет повысить квалификацию или приобрести новую, но только в том случае, если изначально был заложен хороший фундамент.

Таким образом, у профессиональных и образовательных стандартов разные цели и разные весовые категории. Задача профессионального и преподавательского сообщества сейчас состоит в том, чтобы найти их гармоничное сочетание и ввести этот процесс в обычное рабочее русло.

Необходимо понимать, что уровень квалификации по профстандарту (полное описание девяти уровней приведено в приказе Минтруда России от 12.04.2013 № 148н⁶) достигается не только путем профессионального обучения и образования, но и накоплением практического опыта. Это связано с тем, что квалификация определяется не только характером знаний, но и характером умений, а также широтой полномочий и ответственностью.

Поэтому даже в самом идеальном случае, когда образовательные программы и федеральные государственные образовательные стандарты будут максимально приближены к профессиональным стандартам (в той степени, в какой это возможно), различия между уровнем образования и уровнем квалификации будут сохраняться.

Образовательная программа вуза должна позволять овладеть 100 процентами знаний (на момент окончания обучения, а не овладения конкретной программой) и максимальным процентом умений (чем выше уровень квалификации, тем сложнее это сделать во время образовательного процесса). Однако элементы, составляющие полномочия и ответственность, в большей степени обретаются с опытом работы. Например, выпускник вуза вряд ли может сразу получить должность главного бухгалтера,

несмотря на наличие у него необходимого образования. Эта должность предполагает высокую степень ответственности за принимаемые решения и умение руководить коллективом.

На наш взгляд, наиболее перспективным направлением является профессионально-общественная аккредитация образовательных программ, которую должны проводить профессиональные объединения. Складывающуюся практику, когда программы одного вуза проверяют эксперты-преподаватели другого вуза, нельзя считать эффективной.

Такая «внутрицеховая» проверка, возможно, тоже имеет определенный смысл. Однако цель профессионально-общественной аккредитации состоит именно в проверке соответствия образовательной программы потребностям рынка труда, а не пусть и даже самой передовой практике рынка образовательных услуг. Работодатель должен подтвердить, что наполнение образовательной программы его устраивает.

При этом работодатель должен иметь навык работы с образовательными программами и владеть специальной терминологией. А кроме того, иметь желание и время участвовать в этой работе, то есть быть реальной заинтересованной стороной. На практике это тоже может составить проблему, так как работодатели не всегда готовы к конкретным шагам. Однако объединения работодателей способны справиться с такого рода задачами.

Мы видели много различного рода таблиц и анкет, которые предлагается заполнять в ходе проведения профессионально-общественной аккредитации образовательных программ. Часть содержащихся в них показателей дублируют показатели, которые рассматриваются при принятии решения о государственной аккредитации.

Считаем, что это недопустимо, так как в корне противоречит цели профессионально-общественной аккредитации. Ведь по большому счету работодателю не интересно, был ли студент в ходе обучения обеспечен учебной литературой, была ли в образовательной организации столовая или медицинский кабинет. И даже то, какая использовалась образовательная программа, – важный, но опосредованный показатель.

Основную проверку, которая в конечном итоге важна как самому будущему специалисту и вузу, так и работодателю, может дать независимая сертификация специалиста. Такие подходы к профессионально-общественной аккредитации тоже есть. На наш взгляд, это наиболее продуктивный подход, который стоит развивать. ✓

⁶ Приказ Минтруда России от 12.04.2013 № 148н «Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов».

Библиографический список

1. Хоружий Л.И. Перспективы профессии бухгалтера и аудитора в эпоху тотальной информатизации // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 5–6. – С. 7–11.

References

1. Khoruzhiy L.I. Perspektivy professii bukhgaltera i auditora v epokhu total'noy informatizatsii [Prospects of a Profession of the Accountant and the Auditor during an Era of Total Informatization]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve – The Journal of Accounting in agriculture*, 2017, no. 5–6, pp. 7–11 (in Russ.).

УДК 657
ВАК 08.00.12

Структурирование плана счетов бухгалтерского учета в целях формирования эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий*

Structuring the Chart of Accounts for the Formation of Endogenous Accounting and Analytical Space in the Unitary Enterprises

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород
Александр Александрович Баженов
докторант;
канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и финансы» Владимирского государственного университета имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых (Российская Федерация, Владимир)
e-mail: bazhenov@audit-professional.ru

Игорь Ефимович Мизиковский
докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет»
e-mail: core090913@gmail.com
603000, Российская Федерация, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.
Тел. +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. Предметом исследования является вариант структурирования плана счетов бухгалтерского учета в целях формирования учетно-аналитического пространства. Предложена уточненная и обновленная методика формирования рабочего плана счетов унитарного предприятия и отражения этих положений в его учетной политике, применение которых позволяет значительно повысить качество управленческой бухгалтерии. Основой методики служат разработанные авторами эндогенные трансфертные счета, позволяющие гармонизировать учетные технологии в системе бережливого производства, существенно повысить эффективность управления затратами унитарного предприятия в целом и его центров ответственности в частности, а также повысить качество внутренней и внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности.
Ключевые слова: унитарное предприятие; инсорсинг; объект; экономические решения; процесс; информация; передача; эффективность; эндогенный счет.

Lobachevsky State University (Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet im. N.I. Lobachevskogo), Russian Federation, Nizhny Novgorod

Alexander A. Bazhenov

Doctoral Candidate;

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Accounting and Finance Department in the Vladimir State University (Vladimirsky gosudarstvennyy universitet imeni Aleksandra Grigor'evicha i Nikolaya Grigor'evicha Stoletovyh), Russian Federation, Vladimir
e-mail: bazhenov@audit-professional.ru

Igor E. Mizikovskiy

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department
e-mail: core090913@gmail.com
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya str., Nizhny Novgorod 603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433-13-96.

Abstract. The subject of the study is a variant of structuring the chart of accounts in order to form an accounting and analytical space. An improved and updated formation method for the unitary enterprise's operating chart of accounts and recognition in its accounting policy are proposed. The application of this method will allow to significantly improve the quality of management accounting. The method's basis is the endogenous transfer accounts developed by the authors, which allow the harmonization of accounting technologies in the lean manufacturing system, significantly improving the management efficiency of the unitary enterprise as a whole and its responsibility centers in particular, and improvement of the internal and external accounting (financial) reporting quality.

Keywords: unitary enterprise; insourcing; object; economic decisions; process; information; transfer; efficiency; endogenous account.

Система эндогенных трансфертных счетов

В целях обеспечения реальной возможности качественного решения комплекса задач, связанного

с отражением инсорсинговой информации, авторами предлагается уточненный вариант рабочего плана

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-010-00058.

счетов в части введения эндогенных трансфертных счетов. Предложенная система эндогенных трансфертных счетов, максимально гибко и продуктивно отражающая инсорсинговые учетные процессы, позволяет формировать внутреннюю информацию о запасах и затратах унитарного предприятия и ее передаче между его центрами ответственности. В этой связи, по мнению авторов, именно процессный подход позволит более адекватно адаптировать рабочий план счетов под нужды унитарного предприятия.

Использование понятия «трансфертности» и «трансфертного ценообразования» в системе внутренней (управленческой) бухгалтерии было представлено в ряде работ уже давно [1–4]. Так, например, М.А. Вахрушина в [1] утверждает, что «трансфертное ценообразование применимо как для группы взаимосвязанных компаний, так и в рамках одной отдельно взятой организации между ее центрами ответственности». Вместе с тем постулат автора в отношении использования трансфертного ценообразования внутри организации применим только «для децентрализованной структуры управления предприятием, когда отдельным структурным подразделениям организации (центрам ответственности) делегирована определенная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Администрация компании решает, подразделениям какого уровня предоставить свободу внутреннего и внешнего ценообразования (т.е. дать возможность зарабатывать прибыль), а также право выбора поставщика и потребителя» [1].

Авторы отмечают, что по вопросу использования трансфертных счетов в системе бухгалтерского учета также изданы публикации [5–7], но они имеют характер счетов управленческого учета, не встраиваемых в систему бухгалтерского учета и не обеспечивающих контроль затрат с точки зрения оценки обоснованности, целесообразности и документального подтверждения понесенных расходов отдельных центров ответственности.

Рассмотренная ниже концепция использования трансфертного ценообразования не предполагает самостоятельности подразделений унитарного предприятия и не ставит во главу угла их способность приносить прибыль, а лишь направлена на генерацию информации, необходимой для оценки эффективности деятельности подразделений унитарного предприятия в системе бережливого производства. Суть ее состоит в том, что оценка себестоимости эндогенного продукта (СЭП) формируется исходя из внутренних потребностей каждого центра ответственности в отдельности, поэтому в данной ситуации авторы склоняются к мнению о необходимости решения задачи отображения передаваемой эндогенной информации между центрами ответственности, не имеющими хозяйственной и тем более финансовой самостоятельности, но задействованными во внутрихозяйственном кругообороте.

Вполне очевидно, что для учета данного объекта нужны соответствующие бухгалтерские счета

рабочего плана, которые авторы предлагают именовать эндогенными трансфертными счетами (ЭТС).

Таким образом, система эндогенных трансфертных счетов, по мнению авторов, представляет собой совокупность синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета, предназначенных для генерации и передачи эндогенных товаров (работ, услуг), являющихся результатом инсорсинговых процессов, в целях формирования внутренней информации для менеджмента унитарного предприятия.

Центры ответственности в системе эндогенной информации

Вопросам специфики формирования и функционирования центров ответственности в системе управленческого учета было посвящено множество публикаций, среди которых можно отметить труды Кондракова Н.П., Шеремета А.Д., Лысенко Д.В., Хоружий Л.И., Керимова В.Э., Соколова Я.В., Вахрушиной М.А. [1, 8–13].

Вместе с тем в дополнение и развитие теории и методологии формирования и функционирования центров ответственности в системе управленческого учета предлагается рассматривать их во взаимосвязи со счетами бухгалтерского учета, принимая во внимание специфику деятельности унитарных предприятий в целях обмена внутренней информацией посредством эндогенных трансфертных счетов.

При этом под центрами ответственности, по мнению авторов, следует понимать структурные подразделения унитарного предприятия (отделы, службы), которые не наделены самостоятельностью, и предназначенные для учета расходов унитарного предприятия в целях формирования информации о СЭП на каждой стадии бизнес-процессов [14].

В этой связи деятельность центров ответственности унитарного предприятия во взаимодействии между собой должна обеспечивать получение оперативной информации о результатах их деятельности. При этом руководитель унитарного предприятия в силу пункта 1 статьи 21 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»¹ должен нести ответственность за достоверность данной информации.

Для качественного применения ЭТС, по мнению авторов, необходимо дифференцировать центры ответственности унитарных предприятий на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности задействованы в непосредственном создании продукции (работ, услуг), и к ним можно отнести следующие участки с определенной сферой ответственности:

- центры ответственности управления материальными запасами (обеспечивают своевременное заготовление и приобретение материально-производственных запасов и осуществляют их первичный учет);

¹ Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ (ред. от 29.12.2017)

«О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

- центры ответственности основного производства (обеспечивают контроль процесса производства продукции (работ, услуг) с точки зрения рационального использования ресурсов, правильности формирования фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг), выявления возможностей снижения себестоимости, а также своевременного отражения данных о фактических затратах в бухгалтерской (финансовой) отчетности унитарного предприятия);
- управленческие центры ответственности (занимаются непосредственным управлением унитарного предприятия как на общепроизводственном, так и на общехозяйственном уровнях, а также учетом расходов на нужды обслуживания основного и вспомогательных производств и управления);
- сбытовые центры ответственности (ответственны за учет и контроль расходов на продажу продукции (работ, услуг) с сопровождающим контролем за ее сохранностью, своевременным и правильным оформлением отгруженной продукции, а также своевременным и полным отражением фактических затрат на сбыт (реализацию) произведенной продукции (работ, услуг).

В этом случае центры ответственности унитарного предприятия, по мнению авторов, должны формироваться таким образом, чтобы можно было их идентифицировать с определенными счетами бухгалтерского учета. Так, центрам ответственности управления материальными запасами соответствуют счета бухгалтерского учета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», центрам ответственности основного производства – счета 20 «Основное производство» и 21 «Полуфабрикаты собственного производства», управленческим центрам ответственности – счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», а сбытовым центрам ответственности – счет 44 «Расходы на продажу».

Вспомогательные центры ответственности не задействованы в непосредственном создании продукции (работ, услуг), а принимают в них участие опосредованно (косвенно), и к ним можно отнести следующие участки с определенной сферой ответственности:

- непроизводственные центры ответственности (занимаются организацией обслуживающих производств и хозяйств унитарного предприятия, а также контролем за расходами, не связанными непосредственно с производственным процессом);
- центры ответственности, обслуживающие процесс основного производства (предназначены для контроля затрат, генерирующих потоки информации во вспомогательных (подсобных) для основного производства производственных участках унитарного предприятия).

Как и с основными центрами ответственности, вспомогательным центрам ответственности должны соответствовать определенные счета бухгалтерского учета, а именно: непроизводственным центрам

ответственности – счет 29 «Обслуживающие производство и хозяйства», а центрам ответственности, обслуживающим процесс основного производства, – счет 23 «Вспомогательные производства».

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н², предусмотрено, что «для учета специфических операций вводить дополнительные синтетические счета по согласованию Министерством финансов Российской Федерации, используя свободные номера счетов». При этом субсчета, организуемые в данном случае, могут быть использованы унитарным предприятием «исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности».

Таким образом, исходя из норм действующего законодательства, по согласованию с Минфином России унитарные предприятия вправе ввести в свой рабочий план счетов счета, предназначенные для передачи эндогенных товаров (работ, услуг), а также формирования результата работы центров ответственности. Авторы считают такое введение целесообразным.

Структурирование плана счетов бухгалтерского учета

Авторами предлагается все затраты центров ответственности калькулировать на вакантном бухгалтерском счете 30 «Расходы центров ответственности» с детализацией по статьям затрат и ответственным лицам.

Ведение данного вакантного бухгалтерского счета в унитарном предприятии обуславливает внесение изменений в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению². Предлагаемые изменения представлены в табл. 1.

Таблица 1. Фрагмент плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Расходы центров ответственности	30	По видам центров ответственности

Представляется, что процесс отображения информации по дебету счета 30 «Расходы центров ответственности» должен основываться на отчетных калькуляциях каждого центра ответственности в отношении эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче, и корреспондировать с кредитом счетов материалов, материальных затрат, расчетов

² Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Таблица 2. Журнал хозяйственных операций при отображении информации по дебету счета 30 «Расходы центров ответственности»

Дебет	Кредит	Наименование операции
30 _i	10	Отражена передача материалов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	20	Отражено начисление затрат основного производства для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	21	Отражена передача полуфабрикатов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	23	Отражено начисление затрат вспомогательных производств для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	25	Отражено начисление части общепроизводственных расходов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	26	Отражено начисление части общехозяйственных расходов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	70	Отражено начисление расходов на оплату труда для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
30 _i	69	Отражено начисление страховых взносов в части начислений на оплату труда для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия

Таблица 3. Фрагмент плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с внутренними подразделениями	78	1. Расчеты с центрами ответственности. По видам центров ответственности 2. Расчеты с системой внутреннего контроля

с персоналом по оплате труда, расчетов на социальное страхование и обеспечение, общепроизводственных и общехозяйственных расходов (табл. 2).

Поскольку бухгалтерскими записями, представленными в табл. 2, будут задействованы информационные потоки экзогенного учетно-аналитического пространства, а именно: списаны с центрального склада материалы, уменьшена стоимость полуфабрикатов собственного производства, уменьшены затраты основанного и вспомогательного производств, произведены начисления заработной платы работникам предприятия со страховыми взносами, а также начислены общепроизводственные и общехозяйственные расходы, необходимо, по мнению авторов, во избежание влияния данных учетных операций на бухгалтерскую (финансовую) отчетность унитарного предприятия произвести восстановление указанных выше расходов посредством возвращающих зеркальных корреспонденций с использованием эндогенного трансфертного счета 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» и субсчета 78-1 «Расчеты с центрами ответственности» по видам центров ответственности.

Применение субсчета 78-1 «Расчеты с центрами ответственности» будет являться следствием

внесения изменений в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению² с дополнением информации по вакантному бухгалтерскому счету в отношении счета 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» субсчетов «Расчеты с центрами ответственности» и «Расчеты с системой внутреннего контроля» (табл. 3).

Вновь введенному бухгалтерскому счету авторы предлагают придать следующее экономическое содержание: счет 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов со структурными подразделениями унитарного предприятия, не выделенными на отдельные балансы, в том числе по передаче эндогенных товаров (работ, услуг) от одного центра ответственности другому с группировкой по центрам ответственности в разрезе статей затрат и ответственным лицам, а также расходов центров ответственности в систему внутреннего контроля для оценки их обоснованности, целесообразности и документального подтверждения понесенных расходов (верификации).

По дебету счета 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» отражается передача эндогенных товаров (работ, услуг) согласно внутреннему авизо, переданные запасы и затраты по соответствующим центрам ответственности в систему внутреннего контроля для оценки обоснованности, целесообразности и документального подтверждения понесенных расходов (верификации). По кредиту счета 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» отражается себестоимость эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от одного центра ответственности другому, восстановленная посредством возвращающих зеркальных корреспонденций, а также как принятые и подтвержденные к учету системой внутреннего контроля экономически

Таблица 4. Журнал хозяйственных операций при отображении информации возвращающих зеркальных корреспонденций

Дебет	Кредит	Наименование операции
10	78-1	Отражено восстановление стоимости материалов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
20	78-1	Отражено восстановление затрат основного производства для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
21	78-1	Отражено восстановление стоимости полуфабрикатов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
23	78-1	Отражено восстановление затрат вспомогательных производств для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
25	78-1	Отражено восстановление части общепроизводственных расходов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
26	78-1	Отражено восстановление части общехозяйственных расходов для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
70	78-1	Отражено восстановление расходов на оплату труда для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия
69	78-1	Отражено восстановление страховых взносов в части начислений на оплату труда для производства эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия

обоснованные, целесообразные и документально подтвержденные запасы и затраты унитарного предприятия, так и не принятые и не подтвержденные ею.

К счету 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» могут открываться следующие субсчета:

- 78-1 «Расчеты с центрами ответственности»;
- 78-2 «Расчеты с системой внутреннего контроля».

Аналитический учет по счету 78 «Расчеты с внутренними подразделениями» ведется по центрам ответственности в разрезе номенклатуры статьей затрат и ответственным лицам.

Таким образом, субсчет 78-1 «Расчеты с центрами ответственности» в этих целях может быть использован для отражения передачи эндогенных товаров (работ, услуг) – по кредиту и себестоимости эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от одного центра ответственности другому – по дебету, а субсчет 78-2 «Расчеты с системой внутреннего контроля» может использоваться с целью верификации инсорсинговых операций в системе эндогенного учетно-аналитического пространства унитарного предприятия.

Информация о себестоимости эндогенных товаров (работ, услуг), восстановленной посредством возвращающих зеркальных корреспонденций, представлена в табл. 4.

Непосредственную передачу эндогенных товаров (работ, услуг) i-го центра ответственности другому центру ответственности внутри унитарного предприятия авторы предлагают осуществлять с использованием счета 92 «Передача эндогенной информации» с открытием следующих субсчетов:

- 92-1 «Передача эндогенных товаров (работ, услуг) центров ответственности»;
- 92-2 «Себестоимость эндогенных товаров (работ, услуг) центров ответственности»;
- 92-3 «Добавленные затраты центров ответственности».

При этом на субсчете 92-1 «Передача эндогенных товаров (работ, услуг) центров ответственности» будет отражаться непосредственная передача эндогенных товаров (работ, услуг) i-м центром ответственности унитарного предприятия, не выделенным и выделенным на отдельный баланс согласно внутреннему авизо в корреспонденции со субсчетом 78-1 «Расчеты с центрами ответственности», если они не выделены на отдельные балансы, и счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты», если выделены.

В результате План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций будет иметь следующий вид (табл. 5).

На субсчете 92-2 «Себестоимость эндогенных товаров (работ, услуг) центров ответственности» в конце каждого месяца авторы предлагают отражать материальные затраты i-го центра ответственности при их закрытии в корреспонденции с кредитом счета 30 «Расходы центров ответственности» по каждому субсчету i-го центра ответственности. На субсчете 92-3 «Добавленные затраты центров ответственности» в конце каждого месяца в корреспонденции с кредитом счета 93 «Результат работы центров ответственности» (The result of the centers of responsibility, RCR) с детализацией по соответствующим субсчетам будет генерироваться информация по результату внутрихозяйственной деятельности за месяц каждого центра ответственности, осуществляющего передачу эндогенных товаров (работ, услуг).

Для этих целей авторы предлагают использовать счет 93 «Результат работы центров ответственности» с внесением изменений в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению² (табл. 6).

В конце года заключительными записями декабря, не нарушая принципов формирования итоговой

Таблица 5. Фрагмент плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Передача эндогенной информации	92	1. Передача эндогенных товаров (работ, услуг) центров ответственности 2. Себестоимость эндогенных товаров (работ, услуг) центров ответственности 3. Добавленные затраты центров ответственности

Таблица 6. Фрагмент плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Результат работы центров ответственности	93	По видам центров ответственности

внешней информации, авторы предлагают счет 93 «Результат работы центров ответственности» в части субсчетов, открытых по каждому *i*-му центру ответственности, закрывать на счет 30 «Расходы центров ответственности» по соответствующему центру ответственности, замкнув таким образом цикл эндогенной информации в системе бухгалтерского учета унитарного предприятия.

Схематично потоки эндогенной информации унитарного предприятия в бухгалтерском учете инсорсинговых операций можно отобразить следующим образом (рисунок).

Данная информация будет являться основанием для анализа и принятия экономических решений в отношении каждого центра ответственности, передающего внутри унитарного предприятия эндогенные товары (работы, услуги). Так, получив соответствующую информацию в конце месяца о деятельности *i*-го центра ответственности, можно определить эффективность его внутривозвращаемой деятельности, а именно, рассчитать рентабельность передачи эндогенных товаров (работ, услуг) по формуле:

Таблица 7. Журнал хозяйственных операций встраиваемой интегрированной системы бухгалтерского учета унитарного предприятия

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Наименование операции
30 _i	10, 20, 21, 23, 25, 26, 70, 69	1000	Отражено начисление затрат согласно отчетным калькуляциям при производстве эндогенных товаров (работ, услуг), подлежащих передаче от <i>i</i> -го центра ответственности унитарного предприятия

$$P_{i \tau(p,y)} = RCR_i / CЭП_{i \tau(p,y)} \times 100,$$


где:

$P_{i \tau(p,y)}$ – рентабельность *i*-го центра ответственности за месяц по переданным в структуре унитарного предприятия эндогенным товарам (работам, услугам);
 RCR_i – результат работы *i*-го центра ответственности.

Таким образом, на протяжении календарного отчетного периода заинтересованные пользователи могут иметь возможность принимать в отношении отдельных центров ответственности экономические решения, связанные с их расширением или сокращением, учитывая сформированную в системе бухгалтерского учета информацию.

Пример бухгалтерских записей в журнале хозяйственных операций с использованием встраиваемой эндогенной информации представлен в табл. 7.

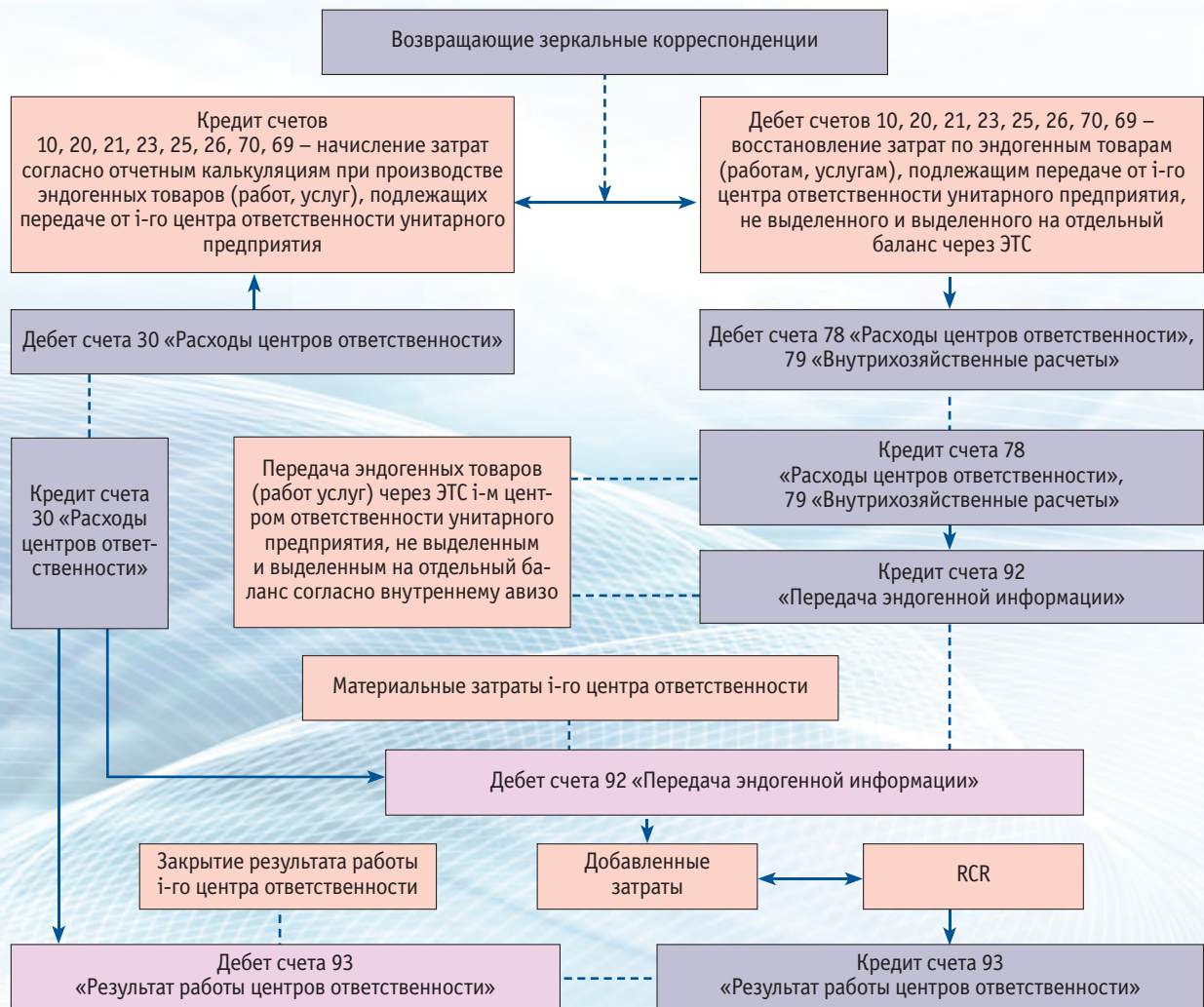
Таблица 7 иллюстрирует непротиворечивость системы эндогенной информации, включающей в себя эндогенный учетно-аналитический процесс, с действующей системой бухгалтерского учета унитарного предприятия (экзогенным учетно-аналитическим пространством), что, по мнению авторов, может представлять собой пласт науки, связанный с отраслевым учетом фактов хозяйственной жизни, а именно, бухгалтерским учетом в унитарных предприятиях, и направлена прежде всего на решение целого класса задач:

- повышение эффективности оценки затрат унитарного предприятия с целью экономической обоснованности, целесообразности и документального оформления произведенных расходов в рамках отдельных центров ответственности в системе бережливого производства в соответствии с ГОСТ Р 56020-2014. Национальный стандарт Российской Федерации. Бережливое производство. Основные положения и словарь³;
- формирование эксклюзивной бухгалтерской (финансовой) отчетности унитарных предприятий, обладающей особыми качествами, а именно: прозрачностью, надежностью и транспарентностью для заинтересованных пользователей;
- повышение результативности деятельности унитарных предприятий и, как следствие, влияние эффекта синергии, обеспечение безопасности государства (продовольственной, финансовой, научно-технической). 

³ ГОСТ Р 56020–2014. Национальный стандарт Российской Федерации. Бережливое производство. Основные положения и словарь (утв. и введен в действие приказом Росстандарта от 12.05.2014 № 431-ст).

Окончание табл. 7

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Наименование операции
10, 20, 21, 23, 25, 26, 70, 69	78-1, 79	1000	Отражено восстановление затрат посредством возвращающих зеркальных корреспонденций по эндогенным товарам (работам, услугам), подлежащим передаче от i-го центра ответственности унитарного предприятия, не выделенного и выделенного на отдельный баланс через ЭТС
78-1, 79	92-1 _i	1000	Отражена передача эндогенных товаров (работ, услуг) через ЭТС i-м центром ответственности унитарного предприятия, не выделенным и выделенным на отдельный баланс согласно внутреннему avisу
92-2 _i	30 _i	700	Списаны на счет передачи материальные затраты i-го центра ответственности унитарного предприятия
92-3 _i	93 _i	300	Отражены добавленные затраты i-го центра ответственности унитарного предприятия, формируемые в процессе внутреннего кругооборота оборотных средств в виде результата работы i-го центра ответственности (как разница между себестоимостью эндогенного продукта и материальными затратами)
93 _i	30 _i	300	Отражено закрытие результата работы i-го центра ответственности унитарного предприятия в качестве индикатора его деятельности (RCR)



Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – 6 – е изд., доп. и перераб. – М.: Омега-Л, 2011. – 576 с.

References

1. Vahrushina M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2011. 576 p. (in Russ.).

2. Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2006. – 629 с.
3. Палий В.Ф., Вандер Вил Р. Управленческий учет. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
4. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 240 с.
5. Игошина Ю.А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета // Вестник НГИЭИ. – 2014. – № 1(32). – С. 59–69.
6. Качаева А.В., Полубелова М.В., Шефер А.А. Учет деятельности центров ответственности по трансфертным ценам // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2015. – № 15. – С. 113–117.
7. Самусенко С.А. Новые тенденции учета по центрам ответственности // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 15. – С. 29–38.
8. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 352 с.
9. Керимов В.Э., Сорокина В.В. Управленческий учет в государственных корпорациях: монография. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – 157 с.
10. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 478 с.
11. Соколов Я.В. Управленческий учет: учебное пособие. – М.: Магистр, 2013. – 428 с.
12. Хоружий Л.И., Костина О.И., Губернаторова Н.Н., Сергеева И.А. Управленческий учет в сельском хозяйстве: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 207 с.
13. Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И. Управленческий учет: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
14. Баженов А.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет в унитарных предприятиях: учебное пособие. – Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2016.
2. Karpova T.P. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, YUNITI Publ., 2006. 629 p. (in Russ.).
3. Paliy V.F., Vander Vil R. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 1997. 480 p. (in Russ.).
4. Yarugova A. *Upravlencheskiy uchet: opyt ekonomicheski razvityih stran* [Management Accounting: Experience of the Economically Developed Countries]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2009. 240 p. (in Russ.).
5. Igoshina Yu.A. Sistema vnutrennego kontrolya kak element upravlencheskogo ucheta [Internal Control System as an Element of Management Accounting]. *Vestnik NGIEI*, 2014, no. 1(32), pp. 59–69 (in Russ.).
6. Kachaeva A.V., Polubelova M.V., Shefer A.A. Uchet deyatel'nosti tse ntrov otvetstvennosti po transfertnym tsenam [Accounting Activities of Responsibility Centers at Transfer Prices]. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki*. 2015, no.15, pp. 113–117 (in Russ.).
7. Samusenko S.A. Novye tendentsii ucheta po tse ntram otvetstvennosti [New Accounting Trends for the Responsibility Centers]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika – Economic Analysis: Theory and Practice*, 2008, no. 15, pp. 29–38 (in Russ.).
8. Kondrakov N.P., Ivanova M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2012. 352 p. (in Russ.).
9. Kerimov V.E., Sorokina V.V. *Upravlencheskiy uchet v gosudarstvennyh korporaciyah* [Management Accounting in Public Corporations]. Moscow, Dashkov i K° Publ., 2013. 157 p. (in Russ.).
10. Lysenko D.V. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2009. 478 p. (in Russ.).
11. Sokolov Ya. V. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2013. 428 p. (in Russ.).
12. Khoruzhiy L.I., Kostina O.I., Gubernatorova N.N., Sergeeva I.A. *Upravlencheskiy uchet v sel'skom hozyaystve* [Management Accounting in Agriculture]. Moscow, INFRA-M Publ., 2013. 207 p. (in Russ.).
13. Sheremet A.D., Nikolaeva O.E., Polyakova S.I. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2009. 429 p. (in Russ.).
14. Bazhenov A.A. Mizikovskiy I.E. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet v unitarnykh predpriyatiyah* [Management Accounting in Unitary Enterprises]. Nizhny Novgorod, NNGU im. N.I. Lobachevskogo Publ., 2016. (in Russ.).

УДК 338.5
ГРНТИ 06.81.85
ВАК 08.00.12

Повышение эффективности учета затрат на предприятиях газотранспортной сферы

Improving the Efficiency of Cost Accounting at the Gas Transportation Enterprises

Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина,
Российская Федерация, Краснодар
Наталья Сергеевна Власова
канд. экон. наук, доцент кафедры
теории бухгалтерского учета
e-mail: n.s.vlasova@yandex.ru

Kuban State Agrarian University (Kubanskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet imeni I.T. Trubilina), Russian Federation, Krasnodar
Natalia S. Vlasova
PhD in Economics, Associate Professor
of the Accounting Theory Department
e-mail: n.s.vlasova@yandex.ru

Елена Викторовна Левченко

старший преподаватель кафедры
теории бухгалтерского учета
e-mail: ignis2010@mail.ru

Елена Сергеевна Думчева

студент учетно-финансового факультета
e-mail: dum4eva.e@yandex.ru
350089, Российская Федерация,
г. Краснодар, ул. Калинина, д. 13.
Тел. +7(861)221-59-42.

Аннотация. В статье на примере ООО «Газпром трансгаз Краснодар» представлена методика организации системы управленческого учета затрат, приведена классификация затрат для целей как финансового, так и управленческого учета. Предложены разработки по организации и внедрению более эффективного управления затратами в системе управленческого учета. Эффективная и рациональная организация учета затрат особо важна для предприятий газотранспортной сферы, так как процесс транспортировки газа включает в себя значительный комплекс процедур, мониторинг и прогнозирование которых необходимы для грамотного и своевременного принятия управленческих решений.

Ключевые слова: затраты; учет и классификация; принятие решений; эффективное управление.

Elena V. Levchenko

Senior Lecturer of the Accounting Theory Department

e-mail: ignis2010@mail.ru

Elena S. Dumcheva

Student of the Accounting and Finance Faculty
e-mail: dum4eva.e@yandex.ru
13 Kalinina str., Krasnodar 350089, Russian Federation.
Phone +7(861)221-59-42.

Abstract. The organization method of the cost accounting management system and the cost classification for the purposes of both financial and management accounting on the example of Gazprom Transgaz Krasnodar, LLC (Russia) is presented in the article. More effective cost management in the management accounting system is proposed. Efficient and smart organization of cost accounting is especially important for the gas transportation enterprises, since the process of gas transportation includes a significant set of procedures, which needs monitoring and forecasting to make correct and timely management decisions.

Keywords: costs; recognition and classification; decision making; effective management.

Введение

16 ноября 1965 года в составе Министерства газовой промышленности СССР было организовано производственное объединение «Кубаньгазпром». В 2007 году в результате реорганизации образовано ООО «Газпром трансгаз Краснодар», правопреемник Кубаньгазпрома в области транспортировки газа и основных направлений социальной политики.

Производственные объекты ООО «Газпром трансгаз Краснодар» расположены в Краснодарском крае, Ростовской области и Республике Адыгея. Общество эксплуатирует систему магистральных газопроводов протяженностью свыше 8000 км, более 350 газораспределительных станций, 13 компрессорных станций, 24 автомобильных газонаполнительных компрессорных станций (АГНКС). В организации работают около 8 тысяч человек.

Цель производственной деятельности ООО «Газпром трансгаз Краснодар»:

- транспортировка природного газа и газового конденсата по магистральным трубопроводам;
- оперативно-диспетчерское управление технологическими режимами эксплуатации объектов магистрального трубопроводного транспорта;
- строительство, капитальный и текущий ремонт объектов и оборудования магистрального трубопроводного транспорта;
- эксплуатация АГНКС, развитие системы газоснабжения в регионе.

Учет затрат является центральным участком бухгалтерии.

Цель данной статьи – разработка предложений по организации и созданию взаимосвязанной работы финансового и управленческого учета затрат. Организация эффективного управленческого учета затрат позволит менеджерам организации принимать своевременные эффективные решения, что будет способствовать росту эффективности производственной деятельности, увеличению рентабельности и экономической эффективности производства.

Научная новизна исследования заключается в том, что предложенные разработки, а именно: внедрение системы управленческого учета в организациях газотранспортной сферы, позволят систематизировать процесс управления затратами в рамках единого хозяйствующего субъекта.

Выводы исследования и предложенные методические рекомендации могут быть использованы организациями нефтегазовой отрасли в качестве рекомендаций к внедрению и совершенствованию системы управленческого учета.

Особую роль в эффективности производства занимает себестоимость, которая определяется формирующими ее издержками. Охарактеризовать издержки, связанные с производством, можно с помощью термина «затраты на производство».

В экономической литературе не существует точного определения категории затрат, так как каждый автор трактует данное понятие по-своему. Рассмотрим некоторые из них.

В.Б. Ивашкевич считает, что затраты – это выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе

Таблица 1. Анализ счета 20 «Основное производство», 2016 г.

Дебет		Кредит			
Кредит счетов	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, тыс. руб.	Дебет счетов	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, тыс. руб.
Сальдо на 01.01.2016 г.		68070,8			
02	Начислена амортизация основного капитала, задействованного в транспортировке	10136,6	40	Отражена фактическая себестоимость готовой продукции	38067,5
10	Транспортно-заготовительные расходы	43054,7			
25	Списана часть расходов вспомогательных производств, затрат на транспортировку	7602,4			
60	Отражена стоимость работ (услуг) производственного характера, выполненных сторонними организациями	1234,7			
69	Начислены страховые взносы работникам основного производства	4932,4			
70	Начислена заработная плата персоналу основного производства	1460,9			
Оборот		68421,8	Оборот		38067,5
Сальдо на 01.01.2017 г.		92686,1	X		

предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени [1].

С.В. Бичик, А.С. Даморацкая, И.В. Даморацкая отмечают, что затраты – это издержки, расходы материальных, природных и других ресурсов в организациях для производства товаров, издержки производства, любой материальный ресурс или человеческий фактор, учитывающийся в производственном процессе [2].

По мнению В.Г. Лебедева, Т.Г. Дроздовой и В.П. Кустарева, затраты – экономический показатель, характеризующий в денежном выражении объем ресурсов за определенный период времени, использованных на производство и сбыт продукции, и отражающий их в составе себестоимости продукции, работ и услуг [3].

На основе представленных источников можно сделать вывод о том, что несмотря на различие определения термина «затраты», большинство авторов придерживаются того, что затраты – это денежная оценка стоимости природных, материальных, трудовых, финансовых и информационных ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Материал

В бухгалтерском учете исследуемой организации ООО «Газпром трансгаз Краснодар» затраты учитываются на основном, операционном, калькуляционном, активном, балансовом счете 20 «Основное производство». В табл. 1 рассмотрим основные бухгалтерские записи, осуществляемые

в организации по отражению фактов хозяйственной жизни затрат.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства по выполненным работам, услугам. По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства.

Для эффективного управления организацией необходимо не только вести учет затрат, но и проводить их анализ. Это возможно посредством классификации затрат, которая важна для рациональной организации их учета, так как влияет на принятие эффективных управленческих решений и конечный финансовый результат.

Кроме того, классификация позволяет организовать управление затратами. В результате появляется потенциал для своевременного и правильного выявления факторов и резервов уменьшения затрат на транспортировку, осуществляется прогнозирование и регулирование затрат. Основные классификационные признаки затрат представим в табл. 2.

Особое место в классификации затрат занимает группировка в зависимости от реализации затрат. Деление затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Данную группу затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства

Таблица 2. Классификация затрат, рекомендуемая к использованию в управленческом учете ООО «Газпром трансгаз Краснодар»

Признак	Вид
Экономическое содержание	Затраты средств труда, предметов труда, живого труда. Затраты живого и овещественного труда
Способ отнесения на себестоимость продукта	Прямые и косвенные
Состав	Комплексные и одноэлементные (простые)
Календарный период	Текущие, будущих периодов, прошлых лет
Периодичность возникновения	Повседневные и одновременные
Отношение к готовому продукту	Затраты в незавершенное производство и на готовый продукт
Охват планированием	Планируемые, не планируемые
Охват нормированием	Нормируемые, не нормируемые
Возможность контроля в данном подразделении и на данном уровне управления	Контролируемые, не контролируемые
Зависимость от объема производства (реализации)	Постоянные, переменные

и в конечном счете при выборе экономической политики организации.

Постоянные затраты – важный фактор снижения себестоимости транспортировки. Увеличив ее, мы можем наблюдать уменьшение постоянных затрат в расчете на единицу товара. Высокий уровень постоянных затрат определяется отраслевыми особенностями, определяющими различный уровень фондоемкости продукции, дифференциацию уровня механизации и автоматизации. Кроме того, такие затраты имеют наименьшую тенденцию к изменению.

Несмотря на объективные ограничители, каждая организация может уменьшить суммы и удельный вес постоянных затрат. Некоторые из таких резервов: продажа неиспользуемого оборудования и нематериальных активов; использование лизинга и аренды оборудования; сокращение коммунальных платежей и другие.

Переменные затраты, в отличие от постоянных, возрастают в прямой зависимости от увеличения транспортировки газа. Управляя переменными затратами, нужно помнить об их экономии, так как она может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, которые гарантируют их уменьшение. В результате происходит повышение производительности труда, за счет чего снижается численность производственных рабочих.

Особое значение имеет классификация затрат по статьям калькуляции. Она позволяет определить себестоимость транспортировки, распределить затраты, установить объем расходов по каждому виду работ, производственным подразделениям, аппарату управления, выявить резервы снижения затрат.

Для целей управленческого учета особое значение имеют плановые и фактические (отчетные) калькуляции. Плановые калькуляции предусматривают тот уровень затрат на производство и реализацию продукции, которого предполагается достигнуть в течение планового периода времени.

Фактическая калькуляция содержит информацию о действительно имевших место расходах на производство продукции. Информация фактической калькуляции используется для контроля выполнения плановых показателей и анализа возникших отклонений [4].

В целях контроля и управления затратами калькуляции классифицируют по принципу полноты включения затрат в калькуляционные расчеты. Состав статей калькулирования, их детализация зависят от условий поставленной задачи. Группировка статей должна соответствовать тем видам затрат, которые рассматриваются в процессе корпоративного управления на предмет их контроля, оценки экономичности, эффективности и других количественных и качественных параметров. В ООО «Газпром трансгаз Краснодар» ведется учет затрат по контролю транспортировки – эти расходы признаются расходами по обычным видам деятельности.

Методика

На сегодняшний день законодательной и нормативной базой не регламентируется порядок организации и ведения управленческого учета затрат на производство и реализацию продукции. А это в свою очередь создает предпосылки необходимости локально, то есть внутри самого хозяйствующего субъекта, самостоятельно разрабатывать механизм внедрения и организации системы управленческого учета затрат. Таким образом, руководству ООО «Газпром трансгаз Краснодар» необходимо самостоятельно разработать и внедрить управленческий учет затрат, а также обеспечить организацию взаимосвязанного учета затрат в финансовом и управленческом учете.

Для повышения эффективности функционирования исследуемого предприятия предлагаем осуществить организацию системы управленческого учета затрат в тесной взаимосвязи с системой

Таблица 3. Классификация затрат по статьям калькуляции

Вид затрат	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Основные материалы	10136,6	14,8
Возвратные материалы	0	0
Вспомогательные материалы	7602,4	11,1
Заработная плата персонала	1460,9	2,1
Расходы на страховые взносы	4932,4	7,2
Расходы по контролю транспортировки	43054,7	62,9
Услуги сторонних организаций	1234,7	1,8

бухгалтерского (финансового) учета затрат, осуществляемого предприятием на счете 20 «Основное производство». Для этого необходимо использовать такие инструменты управления, как анализ, планирование, организация, учет, контроль и регулирование. Следует определить место управленческого учета в общей системе организации процесса управления.

Управленческий учет затрат следует осуществлять по следующим основным направлениям:

- видам производств;
- центрам затрат (цехам);
- элементам затрат;
- статьям калькуляции;
- корпоративным программам.

Организация управленческого учета затрат в ООО «Газпром трансгаз Краснодар» может быть осуществлена посредством последовательного выполнения следующих этапов.

На первом этапе необходимо использовать принципы организации затратных счетов и сформировать аналитические группы на затратных счетах. Поэтапно определить основные понятия для создания аналитических групп на затратных счетах (аналитический справочник, аналитический признак, шифр и наименование счета, формат бухгалтерской корреспонденции). Утвердить схемы привязки центров затрат (цехов, бригад) к видам производства [5].

На втором этапе необходимо:

- 1) сформировать порядок отнесения на затратные счета сумм, принятых к учету на основании первичных документов по сбору и формированию затрат на транспортировку в течение отчетного месяца. Это необходимо для координации действий различных отделов бухгалтерских служб по заполнению аналитических справочников;
- 2) обозначить особенности классификации, учета, сбора и формирования затрат, непосредственно связанные с транспортировкой газа, то есть непосредственно и на прямую относящиеся к основному виду деятельности;
- 3) определить порядок включения управленческих и коммерческих расходов в себестоимость

производимой продукции и выполняемых работ.

На третьем этапе должен происходить пошаговый алгоритм закрытия затратных счетов и процедуры калькулирования себестоимости выполненных работ по транспортировке газа.

Результат

Разработка и внедрение системы управленческого учета затрат требуют немало усилий и времени. В такой крупной компании, как ООО «Газпром трансгаз Краснодар», этот процесс может занять несколько месяцев и не сразу даст видимые результаты.

Сложности может вызвать и организация взаимосвязанной и взаимодополняющей работы систем управленческого и финансового учета затрат. Понадобится немало времени на внедрение в практику деятельности и апробирование системы управленческого учета затрат.

Однако по достижении поставленной цели руководство исследуемой нами организации получит значительный экономический эффект, который будет выражаться в предоставлении своевременной и полезной информации об издержках предприятия, что будет способствовать принятию грамотных решений по управлению структурными подразделениями и организацией в целом. Внедрение системы управленческого учета затрат позволит осуществлять более эффективный учет издержек, что немаловажно для предприятий данной отрасли, поскольку основным объектом управления являются затраты (издержки). Доходы и так представляют фиксированную величину и указываются в долгосрочных контрактах [6].

Вывод

Исследуемая организация не имеет сложностей, связанных с технологией производственного процесса, так как организация занимается только транспортировкой. Организация эффективной системы управленческого учета затрат будет способствовать снижению уровня расходов предприятия и обеспечит выполнение задач по оптимизации издержек производства.

Обеспечение взаимосвязанной и взаимодополняющей работы систем финансового и управленческого учета затрат будет способствовать экономичному расходованию ресурсов организации и снижению уровня затрат. Это особо важно для организаций газовой сферы, так как уровень доходов уже определен контрактами на поставку газового топлива, а вот уровень величины затрат остается «под властью» управленческого персонала предприятия.



Библиографический список

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011. – 576 с.
2. Бичик С.В., Даморацкая А.С., Даморацкая И.В. Словарь экономических терминов. – Минск: Вышэйшая школа, 2009. – 271 с.
3. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии: учебник для вузов. – 5-е изд. Стандарт третьего поколения; Под ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Питер, 2012. – 592 с.
4. Власова Н.С. Становление и перспективы развития бухгалтерского управленческого учета // Инновационные тенденции развития российской науки. Материалы IV Международной (заочной) научно-практической конференции молодых ученых, 2011. – С. 182–184.
5. Петрова Я.В., Власова Н.С. Модели и методы бухгалтерского учета в принятии управленческих решений // Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение. Материалы международной научно-практической конференции студентов, аспирантов, магистрантов и преподавателей, 2013. – С. 270–275.
6. Власова Н.С. Организация системы управленческого учета как основа повышения эффективности управления предприятием: монография. – Краснодар: КубГАУ, 2017. – 214 с.

References

1. Ivashkevich V.B. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchets* [Management Accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2011. 576 p. (in Russ.).
2. Bichik S.V., Domoratskaya A.S., Domoratskaya I.V. *Slovar' ekonomicheskikh terminov* [Dictionary of Economic Terms]. Minsk, Vysheyschaya shkola Publ., 2009. 271 p. (in Russ.).
3. Lebedev V.G., Drozdova T.G., Kustarev V.P. *Upravlenie zatratami na predpriyatii* [Cost Management at the Enterprise]. Saint-Petersburg, Piter Publ., 2012. 592 p. (in Russ.).
4. Vlasova N.S. Stanovlenie i perspektivy razvitiya buhgalterskogo upravlencheskogo ucheta [Formation and Development Prospects of the Management Accounting]. *Innovatsionnye tendentsii razvitiya rossiyskoy nauki. Materialy IV Mezhdunarodnoy (zaochnoy) nauchno-prakticheskoy konferencii molodyh uchenyh* (Innovative Trends in the Development of Russian Science. Proceedings of the IV International (Correspondence) Scientific and Practical Conference of Young Scientists). 2011, pp. 182–184. (in Russ.).
5. Petrova Ya.V., Vlasova N.S. Modeli i metody buhgalterskogo ucheta v prinyatii upravlencheskih resheniy [Accounting Models and Methods for the Management Decisions]. *Ekonomicheskaya nauka v XXI veke: problemy, perspektivy, informatsionnoe obespechenie. Materialy mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferencii studentov, aspirantov, magistrantov i prepodavateley* (Economic Science of the XXI Century: Problems, Perspectives, Information Provision. Materials of the International Scientific and Practical Conference of Students, Postgraduate Students, Master's Degree Students and Lecturers). 2013, pp. 270–275. (in Russ.).
6. Vlasova N.S. *Organizatsiya sistemy upravlencheskogo ucheta kak osnova povysheniya effektivnosti upravleniya predpriyatiem* [Organization of the Management Efficiency Improvement of the Enterprise]. Krasnodar, KubGAU Publ., 2017. 214 p. (in Russ.).

УДК 338.001.36
ВАК 08.00.12

Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО

Review and Evaluation of the World Experience of IFRS Application

Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, Санкт-Петербург

Наталья Викторовна Генералова

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита
e-mail: n.v.generalova@spbu.ru

Наталья Александровна Соколова

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита
e-mail: nat-sokol-spb@yandex.ru

АО «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит»,
Российская Федерация, Москва

Евгения Игоревна Морозова

консультант департамента аудита
e-mail: morozovaevig@yandex.ru

Saint Petersburg University (Sankt-Peterburgskiy gosudarstvenniy universitet),
Russian Federation, Saint-Petersburg

Natalia V. Generalova

PhD in Economics, Associate Professor
of the Department
e-mail: n.v.generalova@spbu.ru

Natalia A. Sokolova

PhD in Economics, Associate Professor of the
Statistics, Accounting and Audit Department
e-mail: nat-sokol-spb@yandex.ru

PwC Audit JSC, Russian Federation, Moscow

Evgenia I. Morozova

Consultant of the Audit Department
e-mail: morozovaevig@yandex.ru

198332, Российская Федерация, г. Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62.
Тел. +7 (911) 241-99-80.

Аннотация. В статье даются анализ и оценка применения МСФО в мире на основе данных, опубликованных на сайте Совета по МСФО по результатам обобщения и классификации 150 стран. Авторами предложена матричная классификация стран по типам использования МСФО, представлен обзор концепций применения международных стандартов отдельными странами, в том числе в России. **Ключевые слова:** МСФО; Совет по МСФО; применение МСФО; юрисдикция; консолидированная финансовая отчетность; общественно значимые компании; бухгалтерский учет.

62 Chaikovskogo str., St. Petersburg
198332, Russian Federation.
Phone +7 (911) 241-99-80.

Abstract. The article analyzes and evaluates the application of IFRS in the world based on the results of 150 countries' generalization and classification published on the IASB website. The authors propose a matrix classification of countries by types of IFRS usage, a review of the application concepts of the International Standards by individual countries, including Russia is presented. **Keywords:** IFRS; IASB; application of IFRS; jurisdiction; consolidated financial statements; publicly significant companies; accounting.

Введение

Идея гармонизации международной практики учета и финансовой отчетности через систему глобальных общепризнанных единых стандартов находится на пике актуальности начиная с последней четверти XX века. Целью представленной статьи стало обобщение международного опыта применения МСФО разными странами и систематизация вариантов применения МСФО различными юрисдикциями.

Проблема применения международных стандартов финансовой отчетности в мире и в РФ, в частности, уже достаточно давно является объектом пристального внимания ученых и практиков, таких как И. В. Аверчев, А. С. Бакаев, П. С. Безруких, В. Г. Гетьман, Е. Б. Герасимова, Л. В. Горбатова, М. И. Кутер, З. В. Кирьянова, С. А. Николаева, В. Д. Новодворский, О. М. Островский, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, Л. З. Шнейдман, Е. А. Супрунова, В. Т. Чайя, Д. Александер, О. Аамат, А. Бриттон, Х. ван Грюнинг, М. Коэн, Э. С. Хендриксен, Э. Йориссен, Т. Дупник, Х. Перера, К. Нобес, Р. Паркер, Аббас Али Мирза, А. Нандакумари, и других.

История вопроса, или Становление идеи единой системы стандартов финансовой отчетности

В 1973 году профессиональные бухгалтерские (аудиторские) организации Австралии, Великобритании, Германии, Канады, США, Франции и других стран создали международную неправительственную организацию – Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО, International Accounting Standards Committee, IASC). Именно с этого момента началась реализация идеи единой системы высококачественных, общеприменимых стандартов формирования финансовой отчетности, основанных на общепризнанных принципах бухгалтерского учета.

Главной задачей данной организации стало повышение качества финансовой информации, содержащейся в финансовой отчетности

и полезной для принятия управленческих решений [1, с. 8]. В 2001 году организация претерпела реорганизацию, в результате которой Комитет (IASC) был реорганизован в Совет, International Accounting Standards Board (IASB), далее – Совет по МСФО¹.

В настоящее время Совет по МСФО продолжает выполнять свою функцию. Разработанные стандарты и интерпретации постоянно актуализируются с тем, чтобы отвечать потребностям пользователей финансовой информации, функционирующим в постоянно меняющихся условиях мирового хозяйствования [2, с. 25–26].

В 2009 году Совет выпустил версию МСФО «для малых и средних компаний» – IFRS for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs). Помимо стандартов и интерпретаций ключевым документом МСФО являются «Концептуальные основы финансовой отчетности» (Conceptual Framework for Financial Reporting), впервые выпущенные в 1989 году и существенно пересмотренные в 2010 году.

Документы МСФО постоянно пересматриваются. Так, Совет по МСФО и FASB реализовали большой проект по конвергенции документов МСФО и ГААП США, в результате которого положения МСФО были существенно переработаны.

Кроме документов, регулирующих непосредственно представление отчетности, Совет по МСФО выпустил два сопутствующих документа: Практическое руководство по подготовке Комментария руководства (IFRS Practice Statement Management Commentary) в 2010 году и Практическое руководство по суждениям о существенности (IFRS Practice Statement Making Materiality Judgements) в 2017 году.

¹ Юридически деятельность по разработке МСФО осуществляет Фонд МСФО (IFRS Foundation), являющийся некоммерческой международной организацией, ответственной за разработку единого набора высококачественных глобальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, известных как стандарты МСФО. Совет по МСФО (IASB), являющийся его подразделением, отвечает за разработку стандартов. Сайт организации <http://www.ifrs.org> содержит подробную информацию о структуре Фонда МСФО.

Специфика распространения МСФО в мире связана с особенностями статуса Совета по МСФО, который не имеет полномочий требовать непосредственно от организаций обязательного их исполнения. Внедрение и реализация МСФО сопровождаются двумя процессами регулирования: наднациональным и органами юрисдикции, то есть непосредственно страной или объединением стран, например, Евросоюзом [3, с. 3].

Наднациональное регулирование возложено на международные организации, и его основной задачей является гармонизации систем учета в разных экономико-политических средах отдельных юрисдикций. Регулирование на уровне юрисдикций обеспечивает применение МСФО непосредственно организациями, осуществляющими хозяйственную деятельность на территории юрисдикции с учетом ее особенностей.

Ретроспективный анализ внедрения МСФО в разных странах позволил выделить два последовательных этапа внедрения МСФО у большинства стран. *Первый этап* связан с разрешением регулирующих органов юрисдикций на добровольное применение МСФО ограниченной группе компаний. Как правило, им это необходимо с целью получения доступа к финансовым рынкам за пределами юрисдикции. *Второй этап* знаменуется введением обязательного применения МСФО на территории юрисдикции для определенного круга экономических субъектов.

В настоящее время большинство стран, обозначивших переход на МСФО и обязательное их применение, так или иначе завершили этот процесс. Но в юрисдикциях сильно варьируется широта охвата экономических субъектов, представляющих отчетность по МСФО [4, с. 4]. Дать оценку результатов применения МСФО на мировом уровне можно, лишь учитывая эти нюансы.

Анализ итогов применения МСФО в разных странах: современное видение

В 2013 году Совет по МСФО начал работу над проектом по исследованию применения стандартов в разных странах, чтобы в определенной степени перейти от этапа разработки стандартов к этапу поддержки их внедрения по всему миру, что соответствует одному из основных направлений деятельности Совета [5, с. 18]. Для оценки прогресса в достижении этой цели Совет по МСФО разрабатывает и размещает на своем официальном сайте в интернете профили стран (юрисдикций), в которых рассматривается глубина использования в них МСФО².

Для заполнения профилей используется информация, полученная из различных источников. Стандартным источником являются данные, предоставленные законодательными органами разных стран

и представителями бухгалтерской профессии путем заполнения анкеты, разработанной Советом по МСФО.

Анкета состоит из шести блоков, в которых обобщаются сведения о следующих вопросах.

1. Ответственный орган и его основные обязанности со ссылкой на официальный сайт организации.
2. Официальные заявления о статусе принятия МСФО.
3. Типы внутренних и иностранных компаний, которым разрешено, запрещено или вменено в обязанность применять МСФО.
4. Тип МСФО обязательный или разрешенный для внутренних компаний, возможность компании представлять отчетность по нескольким стандартам учета (международные и национальные), формальный этап принятия МСФО.
5. Наличие перевода МСФО на национальный язык.
6. Использование Международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса (IFRS for SMEs).

На данный момент исследование Совета по МСФО, состоящее в оценке внедрения стандартов по всему миру, цель которого заключается в создании централизованного источника информации по каждой юрисдикции, окончено. На сайте Совета по МСФО в разделе «Юрисдикции» опубликованы профили 150 стран, чьи национальные и региональные органы приняли участие в анкетировании. С 2013 года указанная информация стала признаваться Советом достаточно полной, при этом она продолжает дополняться и актуализироваться.

По нашему мнению, в настоящее время сложились три ключевые концепции использования МСФО:

- 1) отказ от применения МСФО (в стране применяются полностью национальные стандарты составления и представления отчетности);
- 2) опосредованное применение МСФО (национальные стандарты разрабатываются на основе полной версии МСФО, разработанной Советом, с исключением некоторых статей или их корректировкой). В отдельных случаях корректируются местные стандарты в целях сближения их с международными;
- 3) применение полной официальной версии МСФО.

Перечисленные концепции редко применяются в странах в отношении всех типов компаний, что затрудняет проведение анализа, как уже отмечалось ранее. В связи с этим с целью раскрытия разных комбинаций стандартов, использующихся для формирования финансовой отчетности, оценивались дополнительные параметры классификации стран, а именно:

- параллельное использование национальных стандартов и полное принятие МСФО определенным сектором компаний (когда часть компаний представляет отчетность по национальным стандартам, а часть – дополнительно публикуют отчетность по МСФО);
- параллельное использование национальных стандартов, разработанных на основе МСФО,

² Официальное исследование Совета по МСФО по применению стандартов в мире. URL: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.

и самих МСФО (когда национальные стандарты, на предписаниях которых формируется финансовая отчетность экономических субъектов страны, основаны на МСФО, и одновременно существует закон, предписывающий хотя бы части организаций публиковать отчетность в соответствии с международными правилами);

- параллельное использование национальных стандартов, основанных на принципах, отличных от МСФО, и национальных стандартов на основе МСФО (когда часть компаний обязана подготавливать отчетность в соответствии с местными стандартами учета, а оставшиеся – в соответствии с национальными стандартами, созданными на основе МСФО).

В силу того, что многие страны применяют одновременно несколько типов использования МСФО для разных категорий компаний, нами предложено *матричное распределение стран*, учитывающее одновременное отнесение страны к двум типам использования МСФО (рисунок).

В результате все страны, профили юрисдикций которых представлены на сайте Совета по МСФО, были сгруппированы в шесть сегментов. Так, 7% стран отнесено к сегменту 1, что означает одновременное полное применение МСФО для публичных компаний и использование национальных регулятивов на основе МСФО для прочих компаний, то есть 9 стран (Доминиканская Республика, Гонконг, Израиль, Монтсеррат, Перу, Филиппины, Саудовская Аравия, Сингапур, Тайвань) из 150 отнесены к данному сегменту.

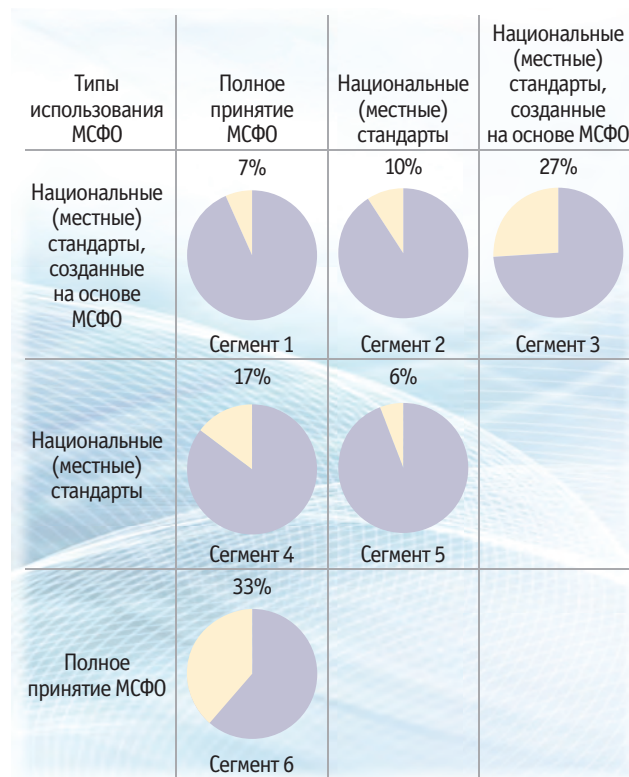
Представленная матрица позволяет констатировать, что 94% стран в той или иной форме применяют МСФО, это 140 стран из 150. Только Албания, Бермуды, Каймановы острова, Египет, Макао, Парагвай, Суринам, Швейцария и Вьетнам этого не делают. При этом 125 стран требуют применения МСФО.

Доля стран, применяющих МСФО без каких-либо существенных изменений, незначительна и составляет всего 6% (33% – 27%) от общего числа стран, попавших в выборку. Однако в составе государств, которые перешли на МСФО, есть юрисдикции, которые приняли МСФО почти дословно, заменив ими свои национальные стандарты учета. К таким странам, в частности, относятся Гватемала, Камбоджа, Сербия и Южно-Африканская Республика.

Путь постепенного сближения национальных стандартов с МСФО выбрали 27% стран. В трех юрисдикциях (Македония, Мьянма, Венесуэла) приняты устаревшие версии стандартов, однако страны работают над их обновлением и переходом на последнюю версию.

Менее четверти стран (23% = 17% + 6%) сохранили локальные правила учета, в том числе 6% полностью отказались от принятия МСФО либо используют их наравне с измененной или оригинальной версией МСФО³. Небольшая доля иссле-

Матрица вариантов применения МСФО странами (составлено авторами на основе анализа данных юрисдикций 150 стран, размещенных на сайте <http://www.ifrs.org>)



дуемых стран совмещает использование таких национальных правил с версией стандартов, опубликованных Советом по МСФО. Это оказалось возможным, поскольку они часто имеют большое сходство, так как в странах используются либо переведенные на национальный язык тексты МСФО, либо адаптированные в соответствии с МСФО национальные стандарты.

Для понимания особенностей и различий в применении стандартов странами, попавшими в разные сегменты, были рассмотрены конкретные примеры применения в разных юрисдикциях.

Обзор особенностей применения МСФО в отдельных странах, попавших в разные сегменты

В качестве объектов исследования рассматриваются следующие страны:

- США (сегмент 5)
- Великобритания и Япония (сегмент 4)
- Бразилия (сегмент 2)
- Китай (сегмент 3)
- Россия (сегмент 1)

³ Помимо разнообразия масштабов внедрения международных стандартов по странам, процесс распространения МСФО привел к появлению «национальных вариантов МСФО», что подвергает сомнению саму идею достижения глобальной сопоставимости финансовой отчетности на международном уровне.

Выбор основывался на следующих критериях: географическое расположение, уровень развития, использование концепции применения МСФО. Произведенный отбор позволил выделить страны, описание которых позволяет раскрыть максимально различающиеся варианты внедрения МСФО в мире.

США. На территории США действуют национальные стандарты GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). С ноября 2007 года Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC) предоставляет иностранным компаниям право использовать для подготовки финансовой отчетности МСФО без объяснения отличий от общепринятых принципов бухгалтерского учета США⁴.

США демонстрируют готовность участия в глобальной стандартизации правил учета через регулируемую деятельность и взаимодействие с МСФО. Например, Комиссия по ценным бумагам и биржам выпустила проект стратегического плана на 2014–2018 годы, в котором говорится, что одной из задач деятельности комиссии является работа по содействию созданию высококлассной финансовой отчетности во всем мире, и рассмотрению, среди прочего, вопроса о том, является ли единый набор глобальных стандартов бухгалтерского учета высокого качества достижимой целью [6, с. 78].

Великобритания. Великобритания входит в сегмент 4 по представленной нами классификации. На территории Великобритании применяются местные стандарты учета (UK GAAP). Особенность концепции принятия МСФО в этой стране состоит в том, что некоторые стандарты МСФО включаются в UK GAAP, тем самым сближая национальные и международные правила.

В Великобритании переход на МСФО сопровождался осмыслением, переработкой части стандартов, постепенным объединением и сближением с МСФО. Часть применяемых в Великобритании стандартов применяются только при определенных условиях. Например, аналог МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» является обязательным только для тех компаний, которые используют оценку по справедливой стоимости и лиц, перечисленных FRS102 «Стандарты финансовой отчетности, применяющиеся в Великобритании и Ирландии» (The financial reporting standard applicable in the UK and Republic of Ireland') [7, с. 103].

Некоторые компании могут использовать стандарт FRS101 «Сокращенные раскрытия», который наиболее часто применяется дочерними предприятиями групп компаний с биржевым листингом, составляющих консолидированную групповую отчетность по МСФО. Этот стандарт дает право на менее детализированное раскрытие информации.

Таким образом, UK GAAP имеет четыре уровня применения стандартов (перечислены в порядке убывания сложности)⁴:

- 1) МСФО, принятые ЕС;
- 2) FRS102 (на основе МСФО для малых и средних предприятий, но с некоторыми изменениями описано выше);
- 3) FRS101 «Сокращенные раскрытия» (по существу, это FRS102 с уменьшенными раскрытиями);
- 4) микролига режим (отдельный стандарт FRS105).

Япония. Процесс конвергенции японских GAAP и МСФО начался в конце 1990-х годов. Исторически так сложилось, что иностранным инвесторам попасть на японские биржевые рынки крайне проблематично, поэтому в то время целью Комитета по бухгалтерским стандартам Японии (ASBJ) являлось не столько сближение с МСФО, сколько улучшение национальных стандартов с использованием мирового опыта.

Японские компании могут использовать национальные стандарты учета Японии, МСФО или американские GAAP. Публичные компании, соответствующие определенным критериям, могут добровольно применять МСФО для подготовки консолидированной финансовой отчетности, начиная с 2010 года.

В 2013 году критерии были расширены. Это привело к тому, что практически все организации, которые составляют консолидированную финансовую отчетность для целей выхода на биржу, могут применять МСФО.

Бразилия. С 2010 года консолидированная финансовая отчетность бразильских компаний должна быть подготовлена одновременно и в соответствии с МСФО, и с национальным бразильским стандартом учета CPCs (новый бразильский GAAP). Тем не менее в отдельных случаях, в соответствии с бразильскими правилами, установлены требования более подробного раскрытия по сравнению с МСФО.

Компании, которые являются дочерними иностранных фирм и осуществляют свою деятельность на территории Бразилии, представляют отчетность по тем же правилам, что и бразильские. В Бразилии существует CPCs для малых и средних предприятий, которые, по существу, являются переводом МСФО для малых и средних предприятий, однако применяться они могут только компаниями, которые отвечают определенным критериям (например, осуществляют ограничения по размеру выручки и активов).

Банковские и страховые компании обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, опубликованными Советом по МСФО. Эта отчетность предоставляется в дополнение к отчетности по CPCs.

Китай. Лучшей иллюстрацией 3-го сегмента является Китай. Китайские компании не применяют правила МСФО, представляя отчетность в соответствии с китайскими стандартами бухгалтерского учета (Chinese Accounting Standards, CAS), которые по большей части являются прямым переводом международных стандартов, немного адаптированным к китайскому пользователю финансовой отчетности [8, с. 708]. До 2008 года финансовые

⁴ IFRS adoption by country. PwC, 2017 URL: <https://www.pwc.com/us/en/cfo/direct/assets/pdf/pwc-ifrs-by-country-2016.pdf>.

учреждения должны были составлять два комплекта отчетности: по МСФО и CAS [9, с. 524]. Однако в настоящее время это требование отменено.

Российская Федерация. История применения МСФО в России берет свои истоки в конце 80-х годов прошлого века. Именно в это время в условиях перехода от плановой экономики к рыночной встал вопрос о выборе ориентира реформирования учета и отчетности в стране. Таким ориентиром стали МСФО [10, с. 69].

Реформирование шло постепенно: в национальные регулятивы (положения по бухгалтерскому учету, ПБУ) шаг за шагом вводились отдельные положения по учету и представлению информации [11, с. 10]. Первоначально принятый в 90-х годах курс на применение МСФО взамен национальных стандартов на уровне компании в 2004 году в силу принятой Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (п. 2.1)⁵ был изменен на взвешенный и ранжированный подход, суть которого сводилась к двум основным направлениям:

- 1) консолидированная финансовая отчетность общественно значимых субъектов представляется по МСФО;
- 2) индивидуальная отчетность представляется по национальным стандартам, которые в свою очередь разрабатываются и актуализируются на основе МСФО.

На сегодняшний момент можно констатировать, что регулирование бухгалтерского учета и отчетности в России в целом реализуется в соответствии с идеями, озвученными в концепции 2004 года.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»⁶, консолидированная финансовая отчетность общественно значимых компаний, начиная с 2011 года, формируется и представляется по МСФО. К общественно значимым компаниям этот закон относит организации, ценные бумаги которых обращаются на бирже, кредитные организации, страховые компании, негосударственные пенсионные фонды, иные публичные компании, согласно перечням, утвержденным Правительством РФ, и ряд других категорий компаний.

При этом документы МСФО (стандарты, интерпретации и Концептуальные основы) «встроены» в российское правовое поле. Для реализации этой цели была разработана процедура принятия документов МСФО на территории РФ. В результате чего регулятивы МСФО, выпущенные Фондом МСФО, на русском языке утверждаются приказами Минфина России на основе экспертизы на предмет применимости на территории РФ.

С момента выпуска закона о консолидированной отчетности (2010 год) в него неоднократно вносились изменения и уточнения: существенно расширена сфера применения, установлены сроки представления и введено требование об обязательной аудиторской проверке в отношении промежуточной отчетности, регламентированы отчетный период и валюта

представления отчетности, изменен надзорный орган – ныне надзор за представлением и раскрытием консолидированной отчетности осуществляет Центральный банк РФ, детализированы требования раскрытия данного вида отчетности и др.

Национальные стандарты, по которым формируется индивидуальная отчетность хозяйствующих субъектов на территории РФ, продолжают разрабатываться на основе МСФО. Отличия российских регулятивов и МСФО существенно сократились за последнее десятилетие и на сегодняшний день сводятся главным образом к следующим областям: аренда, финансовые инструменты, нематериальные активы, внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и др. Более того, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁷ и ряд других российских нормативных документов дают право, а в отдельных случаях требуют напрямую применять положения документов МСФО (а не национальных стандартов) при разработке учетной политики компании.

Таким образом, в России МСФО применяются двумя способами:

- 1) непосредственно для формирования консолидированной финансовой отчетности общественно значимых компаний (тип «полное принятие МСФО»);
- 2) опосредованно для формирования индивидуальной отчетности, которая составляется по национальным стандартам, разрабатываемым на основе МСФО (тип «национальные стандарты, создаваемые на основе МСФО»).

Россия по типу применения МСФО отнесена согласно классификации, предложенной в статье, к сегменту 1.

Выводы

Прошло достаточно много времени с момента зарождения идеи глобализации финансовой информации и создания МСФО, и сегодня уже несомненно можно подводить некоторые итоги этого процесса. Влияние и использование МСФО в мире продолжает расширяться: три самые влиятельные экономики в мире сделали свои решительные шаги на пути принятия МСФО (США, Япония и Китай).

Отечественная система регулирования учета и отчетности также последовательно реализует курс на принятие МСФО, при этом не отказываясь от национальных стандартов. В статье были подведены итоги применения международных стандартов финансовой отчетности на основании анализа данных 150 стран мира, показана вариативность концепций

⁵ Приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

⁶ Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О консолидированной финансовой отчетности».

⁷ Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

применения МСФО этими странами и предпринята попытка классификации этих концепций.


При детальном рассмотрении стран было замечено, что несмотря на формально похожий путь принятия МСФО, в каждом государстве существуют национальные особенности, состоящие, например, в количестве и типе компаний, перешедших на МСФО, или же в принятии или отказе от отдельных положений стандартов.

Нельзя также не отметить, что менее развитые страны принимают неадаптированную версию МСФО, тогда как более развитые изменяют стандарты Совета по МСФО и на их основе составляют национальные. Это можно проследить на примере стран Евросоюза. Была замечена зависимость между уровнем развития страны и степенью разработанности критериев для выделения компаний, представляющих отчетность по МСФО.

В результате проведенного исследования удалось ответить на поставленные вопросы, но одновременно появились и новые. Так, интересно было бы установить взаимосвязь между географическим положением страны и формой применения

МСФО. В результате такого исследования можно будет выделить наиболее часто используемую модель на континенте и попытаться объяснить это с точки зрения этапов развития страны и ее экономическими, социальными и политическими связями и зависимостями с другими странами.

Еще одним направлением исследования может стать проверка предположения о существовании взаимосвязи между размером ВВП страны, уровнем ее развития и концепцией применения (национальные на МСФО или МСФО), а также принятием МСБ.

Для всех перечисленных направлений исследовательской работы Совета по МСФО, проводимая в части сбора и обобщения информации о применении МСФО в разных юрисдикциях, станет важнейшим источником информации, которая сегодня еще только начинает использоваться исследователями и требует всестороннего осмысления. Самостоятельным направлением дальнейших исследований авторам видится анализ применения МСФО в России в части смены концепций их применения за период с 1989 по 2018 год во взаимосвязи с применением МСФО другими странами. 

Библиографический список

1. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
2. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 96 с.
3. Соколова Н.А. Мировой опыт применения МСФО // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 9. – С. 52–56.
4. Лисовская И.А., Сидорова М.И., Чипуренко Е.В. МСФО: анализ мирового опыта глобальной стандартизации учета // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 40. – С. 2–14.
5. Прокопович Д.А. Прогресс применения МСФО в мире // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2013. – № 5. – С. 17–20.
6. Doupnik T., Perera H. International Accounting. 4th ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2015. – 780 p.
7. Nobes C., Parker R. Comparative International Accounting. 10th ed. – Prentice Hall, 2008, 632 p.
8. Mirza A.A., Ankarath N. International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP, and India Accounting Standards. 2nd ed. – Wiley, 2012, 816 p.
9. Супрунова Е.А. Сравнение бухгалтерского учета России и Китая в условиях глобализации экономики // Управленческий учет. – 2016. – № 2. – С. 76–85.
10. Соколов Я.В. Судьба Международных стандартов финансовой отчетности в России // Финансы и бизнес. – 2005. – № 1. – С. 69–83.
11. Бакаев А.С. О роли бухгалтерского учета в инновационной экономике // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 8–12.

References

1. Paliy V.F. *Mezhdunarodnye standarty ucheta i finansovoy otchetnosti* [International Standards of Accounting and Financial Reporting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2007. 512 p.
2. Shneydman L.Z. *Kak pol'zovat'sya MSFO* [How to Use IFRS]. Moscow, Buhgalterskiy uchet Publ., 2003. 96 p.
3. Sokolova N.A. *Mirovoy opyt primeneniya MSFO* [World Experience of IFRS Application]. *Buhgalterskiy uchet – Accounting*, 2006, no. 9, pp. 52–56 (in Russ.).
4. Lisovskaya I.A., Sidorova M.I., Chipurenko E.V. *MSFO: analiz mirovogo opyta global'noi standartizatsii ucheta* [IFRS: Analysis of the World Experience of Global Accounting Standardization]. *Mezhdunarodniy buhgalterskiy uchet – International accounting*, 2013, no. 40, pp. 2–14 (in Russ.).
5. Prokopovich D.A. *Progress primeneniya MSFO v mire* [Progress of IFRS Application in the World]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2013, no. 5, pp. 17–20 (in Russ.).
6. Doupnik T., Perera H. *International Accounting*. 4th ed. New York, McGraw-Hill Irwin, 2015. 780 p.
7. Nobes C., Parker R. *Comparative International Accounting*. 10th ed. Prentice Hall, 2008, 632 p.
8. Mirza A.A., Ankarath N. *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP, and India Accounting Standards*. 2nd ed. Wiley, 2012, 816 p.
9. Suprunova E.A. *Sravnenie buhgalterskogo ucheta Rossii i Kitaya v usloviyah globalizatsii ekonomiki* [Comparison of Russian and Chinese Accounting in the Globalized Economy]. *Upravlencheskiy uchets*, 2016, no. 2, pp. 76–85 (in Russ.).
10. Sokolov Ya. V. *Sud'ba Mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti v Rossii* [Fate of IFRS in Russia]. *Finansy i biznes*, 2005, no. 1, pp. 69–83 (in Russ.).
11. Bakaev A.S. *O roli buhgalterskogo ucheta v innovacionnoy ekonomike* [About the Role of Accounting in the Innovative Economy]. *Mezhdunarodniy buhgalterskiy uchets – International accounting*, 2010, no. 5, pp. 8–12 (in Russ.).

УДК 657.54

От кругооборота капитала К. Маркса к единству определения прибыли в микроэкономике

From the Marx's Circulation of Capital to the Single Determination of Profit in Microeconomics

К 200-й годовщине со дня рождения Карла Маркса

Вятский государственный университет,
Российская Федерация, Киров

Алевтина Вениаминовна Зонова

докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита
e-mail: alev.zonova2013@yandex.ru

Дина Шамильевна Сaitгараева

старший преподаватель кафедры экономики
e-mail: din-saitgaraeva@yandex.ru
610002, Российская Федерация, г. Киров,
ул. Свободы, д. 122, каб. 312.
Тел. +7 (982) 810–83–93.

Аннотация. Рассматриваются вопросы о едином подходе к формированию и определению прибыли в организациях на основе марксистской экономической теории кругооборота и оборота средств.

Ключевые слова: кругооборот и оборот средств; доходы; расходы; прибыль; экономическая выгода.

Vyatka State University (Vyatskiy gosudarstvennyy universitet), Russian Federation, Kirov

Alevtina V. Zonova

Doctor of Economics, Professor of the
Accounting, Analysis and Audit Department
e-mail: alev.zonova2013@yandex.ru

Dina L. Saitgaraeva

Senior Lecturer of the Economics Department
e-mail: din-saitgaraeva@yandex.ru
Of. 312, 122 Svobody str., Kirov
610002, Russian Federation.
Phone +7 (982) 810–83–93.

Abstract. The single approach to formation and determination of organizations' profit based on the Marxist economic theory of cash assets circulation and turnover is examined in the article.

Keywords: cash assets circulation and turnover; incomes; expenses; profit; economic benefit.

В настоящее время в странах Европы и в США, а также в России и других странах не согласован вопрос определения прибыли, что является «тормозом» развития экономик, инвестиционных процессов и международного бизнеса. Представляется недопустимым такое положение, когда прибыль зависит от способов ведения учета, определяемых в законодательном порядке.

Прибыль должна определяться исходя из ее объективной сущности, формирующейся в кругообороте средств. Для разрешения проблемы следует обратиться к трудам К. Маркса, в которых объективные процессы авансирования, кругооборота, оборота средств и формирования прибыли достаточно глубоко раскрыты [1, 2, 3, 4]. Исследованию процесса обращения капитала посвящен второй том «Капитала» [2].

Схематично кругооборот капитала (движение авансированной стоимости по этапам кругооборота средств) представлен на рисунке.

Рассмотрим объективные процессы по отношению к вновь организуемому предприятию.

1. Процесс авансирования (формирования) средств.

Каждое вновь организуемое предприятие для регистрации должно иметь учредительный договор, устав, где фиксируется собственность учредителей в сумме уставного капитала. Каждый учредитель может внести свою долю в уставный капитал любыми средствами, но легче всего это делать в денежной форме на соответствующий счет фирмы в банке.

С момента регистрации предприятие начинает функционировать. Если у него для начала своей деятельности не хватает собственных средств (уставного капитала), оно берет средства в кредит (займы) в банке или у других заемщиков. В этом заключается процесс авансирования средств в новом предприятии.

2. Процесс формирования средств производства и рабочей силы (формирование производственных ресурсов). В этом процессе средства, составляющие уставный капитал и кредиторскую задолженность банку и другим заемщикам, подразделяются для приобретения основных средств производства, производственных запасов (материалов) и на покупку рабочей силы (на оплату труда). Таким образом, предприниматели подразделяют авансированные средства на основные (внеоборотные) и оборотные активы. Первую часть средств они используют на приобретение долгосрочных активов (капитальные вложения), другую часть – на покупку производственных запасов и на оплату труда наемному персоналу.

3. Процесс производства. Для производства продукции (работ, услуг) используются основные средства (в амортизируемой части стоимости), производственные запасы и средства на оплату труда. В результате предприятие получает готовую продукцию, которая стоит производителю сумму авансированных средств, использованных на ее производство.

Кругооборот капитала (движение авансированной стоимости по этапам кругооборота средств)



4. Процесс продажи продукции – завершающий этап кругооборота авансированных средств. На этом этапе производятся за счет первоначально авансированных средств дополнительные затраты, связанные с продажей продукции (расходы на продажу или издержки обращения). В совокупности они составляют фактическую себестоимость продаваемой продукции.

Каждый производитель к своим издержкам производства и реализации продукции за счет авансированных средств делает наценку и предлагает свой товар как продавец покупателю. В результате продажи своей продукции товаропроизводитель получает от покупателя выручку, тем самым завершается процесс реализации и в целом кругооборот авансированных средств. **В процессе продажи определяется результат всего кругооборота средств – прибыль.** Она представляет собой величину наценки товаропроизводителя к себестоимости своей продукции.

5. Процесс использования выручки и прибыли. Выручка направляется прежде всего на погашение кредитов и займов, полученных для авансирования средств в предыдущий кругооборот, затем используется на покупку производственных запасов для предстоящего кругооборота, на оплату труда в новом кругообороте и откладывается для будущих

капитальных вложений в размере начисленной амортизации основных средств. Оставшаяся сумма выручки равняется сумме прибыли завершившегося кругооборота средств. Из этой суммы предприятие уплачивает проценты за кредит, и оставшиеся после этого деньги являются прибылью предприятия до уплаты налога с прибыли.

По установленной ставке предприятие уплачивает государству налог. Остатки средств после уплаты налога представляют собой сумму прибыли, оставшуюся в его распоряжении. Данную прибыль предприятие использует по решению учредителей. Часть прибыли будут использовать на расширение производства и направят на пополнение собственного капитала (уставного, добавочного, резервного и т.д.) – начнется новый виток кругооборота средств [5]. Такова объективная жизнь каждого предприятия.

В экономической теории К. Маркса результаты исследования процессов авансирования, кругооборота и оборота капитала научны, а следовательно, объективны и убедительны. Они и должны быть взяты за основу для решения проблемы достижения единства в определении прибыли в микроэкономике.

Поскольку процесс кругооборота объективен, он единообразно происходит на каждом предприятии любой страны. Однако в странах мира при определении прибыли используют разные подходы.

Так, в России во времена Советского Союза марксистская экономическая теория была частью государственной политики. Труды К. Маркса ценились и ценятся сегодня очень высоко. Доказательством этому является то, что его теория авансирования, кругооборота, оборота средств и выявления результатов по завершении кругооборота положена в основу методологии построения бухгалтерского учета в нашей стране.

Отличие от России, в Америке и Западной Европе марксистская экономическая теория не использовалась в методологии бухгалтерского учета. Прибыль там всегда определялась как разница между доходами и расходами без учета кругооборота средств, но это не значит, что перечисленные объективные процессы в их фирмах не происходят.

В принципе между российской системой определения прибыли и западной нет противоречий. Дело в том, что кругооборот совершается по формуле:

$$Дн \text{ Т (сп)} - П \dots \text{ Т (гп)} - Дк. \quad (1)$$

П прибыль находится при этом по формуле:

$$П = Дк - Дн. \quad (2)$$

А по МСФО прибыль определяется по формуле:

$$П = Д - Р. \quad (3)$$

В формулах 1 и 2:

Дн – деньги начальные (в начале кругооборота);
 Дк – деньги конечные (в конце кругооборота).

В формулах 1 и 3 доходы (Д) = Дк, а Дн по завершении кругооборота соответствуют расходам

(Р) в формуле 3. Следовательно, в формулах 2 и 3 $P = Дн$. Это равенство позволяет утверждать, что если количество оборотов за период равняется единице, то расходы (Р) всегда равны первоначальной сумме авансированных денежных средств (Дн). Это равенство полностью сохраняется, если по периодам количество оборотов не меняется.

Итак, если прибыль во всем мире определяется вычитанием расходов периода из доходов периода, то почему при этом возникают различия? Ответ следующий: в результате отсутствия единства в понимании доходов и расходов – в разных странах определен разный их состав.

Если в отношении доходов расхождения не столь существенные, то в отношении расходов они значительные. Что включать в состав расходов периода, что оставить в составе незавершенного производства, а что сразу отнести на уменьшение финансового результата, в каждой стране решается по-своему. Поэтому возникает непонимание в определении величины и достоверности финансового результата.

Даже в пределах одной страны – России – прибыль определяется в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету, Налоговым кодексом РФ и международными стандартами финансовой отчетности, и это три разные величины. Волонтаризм чиновников, регулирующих бухгалтерский учет в РФ, искусственно препятствует единству определения прибыли.

Начнем с определения понятий, связанных с выявлением прибыли.

В МСФО и ПБУ доходы и расходы определяются через понятие «экономическая выгода». В то же время они не раскрывают сущность этого понятия, что может привести к разному толкованию «экономической выгоды» и к разным способам выявления величины прибыли (убытка).

Попробуем логически понять сущность «экономической выгоды», исходя из определений понятий «доходы» и «расходы». Итак, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации»¹, доходы – это приращение экономических выгод, приводящее к увеличению капитала. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»², расходы – это уменьшение экономических выгод, ведущее к истощению капитала.

Прибыль (убыток) определяется в МСФО по формулам:

$$П = Д - Р \quad (1.1)$$

$$У = Р - Д, \quad (1.2)$$

где: П – прибыль; У – убыток; Д – доходы; Р – расходы.

Из этого следует, что если в организации отсутствуют расходы, то в формуле 1.1 $P = 0$, а $П = Д$. Следовательно, экономическая выгода – это

увеличение первоначального богатства (капитала) за счет получаемой прибыли.

В формуле 1.2 при отсутствии доходов $У = Р$, следовательно, расходы – это уменьшение первоначального богатства (капитала), связанное с убытками. Расходы – это потенциальные убытки, доходы – потенциальная прибыль, а экономическая выгода – это потенциальное увеличение начального богатства (капитала).

В определениях понятия «доход(ы)» в МСФО и ПБУ 9/99 приводятся формы приращения (увеличения) экономических выгод (приток активов или уменьшение обязательств), а в определениях понятия «расход(ы)» – формы уменьшения экономических выгод (отток, выбытие активов или увеличение обязательств). На наш взгляд, формы проявления доходов или расходов не имеют никакого значения для раскрытия их сущности.

Безусловно, доходы в основном проявляются в форме притока (увеличения) активов, а расходы – в форме оттока (выбытия) активов. Изменение кредиторской задолженности – уменьшение, вызывающее увеличение капитала в доходах (отказ кредитора от собственных долгов, погашение кредиторской задолженности за счет помощи государства и т.д.), а увеличение, вызывающее уменьшение капитала в расходах (начисление к уплате штрафов, пеней, налогов и т.д.), проявляется не так часто, и его появление в доходах и расходах считается скорее исключением, чем правилом.

В понимании доходов и расходов при определении прибыли принципиальное значение имеют не формы их проявления, а следствия: доходы увеличивают собственный капитал, а расходы уменьшают сумму собственных средств (чистых активов).

В этом принципиальном вопросе (влияние доходов и расходов на величину собственного капитала) сравниваемые нормативные документы значительно расходятся.

Для ликвидации расхождений в понятиях «доходы», «расходы», «прибыль» и в составе доходов и расходов необходимо каждый факт хозяйственной деятельности предприятия рассматривать через «призму» кругооборота, то есть находить этот факт в соответствующем этапе кругооборота и определять его влияние на размер капитала и прибыль. Однако странам потребуется серьезная совместная работа на пути к такому единству.

Например, в российском учете необходимо:

1. Из состава объектов учета процесса производства исключить общехозяйственные расходы и расходы будущих периодов, так как согласно кругообороту средств их следует отнести сразу на расходы периода. Частично это коснется общепроизводственных расходов и расходов обслуживающих производств и хозяйств в части затрат, не зависящих от объема производства товарной продукции.
2. Отчисления на социальные нужды в соответствующие внебюджетные фонды не являются затратами. Они являются прямым отвлечением

¹ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

² Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

средств из оборота, уменьшающим доходы периода. Поэтому их неправомерно учитывать в затратах производства. Они должны ежегодно списываться на финансовые результаты, минуя счета основного производства.

Выполнение только этих двух позиций приведет к минимизации суммы по незавершенному производству, так как более точно пройдет распределение затрат между готовой продукцией, товарной продукцией и незавершенным производством.

Библиографический список

1. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – 2-е изд. – М.: Издательство политической литературы, 1960. – Т. 23.
2. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – 2-е изд. – М.: Издательство политической литературы, 1960. – Т. 24.
3. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – 2-е изд. – М.: Издательство политической литературы, 1961–1962. – Т. 25 (части I и II).
4. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – 2-е изд. – М.: Издательство политической литературы, 1964–1965. – Т. 26 (части II и III).
5. Зонova A. B. Развитие методологии бухгалтерского учета // Актуальные проблемы экономики современной России. – 2017. – № 4. – С. 194–197.
6. Зонova A. B. Учет и анализ кругооборота средств сельскохозяйственных предприятий: методология и практика: диссертация на соиск. ученой степени докт. экон. наук. – Киров, 2003. – 392 с.

Таким образом, преодолеть данные проблемы возможно только с помощью теории К. Маркса, через его учение о кругообороте, в соответствии с которым каждую хозяйственную операцию следует накладывать на кругооборот и объяснять двойную запись на счетах бухгалтерского учета не формально, а по существу операций, объективно возникающих в процессах авансирования, кругооборота, оборота средств, формирования прибыли и ее использования [6].

References

1. Marx K., Engels F. *Sobranie sochineniy, 2-e izdanie* [Collected Works, 2th ed.]. Moscow, Izdatel'stvo politicheskoy literatury Publ., 1960, Vol. 23 (in Russ.).
2. Marx K., Engels F. *Sobranie sochineniy, 2-e izdanie* [Collected Works, 2th ed.]. Moscow, Izdatel'stvo politicheskoy literatury Publ., 1960, Vol. 24 (in Russ.).
3. Marx K., Engels F. *Sobranie sochineniy, 2-e izdanie* [Collected Works, 2th ed.]. Moscow, Izdatel'stvo politicheskoy literatury Publ., 1961–1962, Vol. 25, parts 1 and 2 (in Russ.).
4. Marx K., Engels F. *Sobranie sochineniy, 2-e izdanie* [Collected Works, 2th ed.]. Moscow, Izdatel'stvo politicheskoy literatury Publ., 1964–1965, Vol. 26, parts 2 and 3 (in Russ.).
5. Zonova A. V. *Razvitie metodologii buhgalterskogo ucheta* [Development of the Accounting Methodology]. *Aktual'nye problemy ekonomiki sovremennoy Rossii*, 2017, no. 4, pp. 194–197 (in Russ.).
6. Zonova A. V. *Uchet i analiz krugoborota sredstv sel'skokhozyaystvennykh predpriyatiy: metodologiya i praktika* Diss. dokt. ekon. nauk [Accounting and Analysis of the Agricultural Enterprises Cash Assets Circulation: Methodology and Practice. Diss. of Doc. of Econ. Sci.]. Kirov, 2003. 392 p. (in Russ.).

УДК 657.1

Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса

Corporate Reporting as an Instrument of Influence on the Business Investment Attractiveness

Ростовский государственный
экономический университет, Российская
Федерация (РИНХ), Ростов-на-Дону
Николай Тихонович Лабынцев
докт. экон. наук, профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
e-mail: nicobuh@yandex.ru

Rostov State University of Economics (Rostovskiy
gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet),
Russian Federation, Rostov-on-Don
Nikolay T. Labyntsev
Doctor of Economics, Professor, Head
of the Accounting Department
e-mail: nicobuh@yandex.ru

Никита Юрьевич Архипенко

аспирант кафедры бухгалтерского учета
e-mail: arhipenkonikita@yahoo.com
344002, Российская Федерация, г. Ростов-
на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69.
Тел. +7 (863) 240-29-86.

Аннотация. Статья посвящена изучению эволюционных процессов корпоративной отчетности и ее связи с инвестиционной составляющей бизнеса. Рассмотрены новые принципы и требования к корпоративной отчетности. Авторами обозначены основные проблемы состава, регулирования и представления корпоративной отчетности, а также выделены перспективы ее дальнейшего развития в условиях устойчивой экономики.

Ключевые слова: корпоративная отчетность; финансовая отчетность; нефинансовая отчетность; инвестиции; повышение эффективности; устойчивое развитие.

Nikita Y. Arkhipenko

Postgraduate student of the Accounting Department
e-mail: arhipenkonikita@yahoo.com
69 B. Sadovaya str., Rostov-on-Don
344002, Russian Federation.
Phone +7 (863) 240-29-86.

Abstract. This paper is devoted to the studying of corporate reporting evolutionary processes and its connection with an investment component of business. The new principles and requirements to the corporate reporting are considered. Authors have identified the main problems of structure, regulation and presentation of corporate reporting as well as the prospects for its further development in the conditions of sustainable economy.

Key words: corporate reporting; financial reporting; non-financial reporting; investments; efficiency improvement; sustainable development.

Методологическая основа корпоративной отчетности: российская и международная практика

Инвестиции являются движущей силой любого бизнеса. В этой связи задача менеджмента состоит в создании максимально благоприятных условий для их привлечения. Одним из способов достижения этой цели является представление всем заинтересованным пользователям достоверной информации о деятельности компании. Такая информация содержится в корпоративной отчетности, которая позволяет выявить сильные и слабые стороны бизнеса, проанализировав показатели отчетности.

Термин «корпоративная отчетность» недостаточно представлен в российской бухгалтерской науке. Это связано прежде всего с акцентом отчетности на финансовую составляющую. Данный подход определен историческими особенностями развития системы отчетности в России, когда приоритет отдавался финансовой отчетности организаций.

На протяжении длительного периода времени во время рыночных преобразований отчетность воспринималась исключительно как способ удовлетворения потребностей государства, в частности, налоговых органов. Поэтому компании составляли только ту отчетность, которую требовало государство, – финансовую.

В зарубежной практике к корпоративной отчетности относят представление и раскрытие аспектов из таких областей, как финансовая и интегрированная отчетность, корпоративное управление и ответственность, вознаграждение руководству, описательная часть отчетности. Следовательно, это как финансовая, так и нефинансовая отчетность, как общепринятые финансовые показатели, так и иная информация.

Современная российская бухгалтерская наука отражает реалии зарубежных подходов к определению корпоративной отчетности. Так, заметен

переход от традиционного понимания отчетности как исключительно финансового элемента к новой концепции, основанной на широком представлении в отчетности и других показателей. При этом несмотря на то что целый ряд показателей в корпоративной отчетности может являться нефинансовым, они оказывают прямое влияние на финансовые результаты компании и, следовательно, также значимы для всех заинтересованных пользователей.

В контексте перехода к новым принципам и запросам к инвестициям формируются новые требования к информации, представляемой компаниями. Потенциальные пользователи, особенно инвесторы, проявляют интерес к нефинансовой информации, ранее не представленной широко среди раскрываемых компаниями данных. Все это определяет актуальность данной темы и формирует новые вызовы для самих компаний и их менеджеров, требуя предоставлять ранее закрытую информацию.

Таким образом, возникает целый ряд проблем, связанных как с выбором видов отчетности, так и с самими процессами наполнения такой отчетности: какую информацию следует представить, а какую – нет, где найти баланс между сохранением корпоративных планов развития внутри компании и привлечением дополнительных инвестиций, представляя такую информацию. Однако, на наш взгляд, необходимость перемен в данной области назрела давно и очевидна с точки зрения перехода к устойчивой экономике. По нашему мнению, процессы трансформации привычной модели корпоративной отчетности приведут к усилению ее доминирования как основного и преобладающего инструмента влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса.

Теория и практика корпоративной отчетности сложилась во многих странах мира. Активное развитие рыночных отношений определило значимость корпоративной отчетности при оценке финансового состояния организации и процессов принятия решений.

Необходимо отметить, что термин «корпоративная отчетность» чаще используется в российской практике, нежели теории. Это связано с отечественной спецификой четкого разделения учетных процессов на бухгалтерский (финансовый), управленческий, налоговый, статистический и другие, определяющие классификацию учета и отчетности.

Изучив работы ведущих отечественных и мировых специалистов в области корпоративной отчетности [1–8 и др.], рассмотрев требования государственных, некоммерческих, профессиональных организаций по отношению к составу, содержанию и раскрытию отчетности, а также проанализировав практическую составляющую отчетности, в частности, возникающие требования к отчетности и отношение бизнеса к эволюционным процессам развития корпоративной отчетности, можно сформулировать и обобщить основные принципы и параметры отчетности, существующие в настоящее время в условиях глобальных изменений в мировой экономике, направленных на всю большую транспарентность игроков рынка.

Существует определенный консенсус относительно того, что отчетность является результатом обработки и консолидации имеющихся в компании данных. Кроме того, она представляет собой важнейший индикатор положения бизнеса на рынке и призвана предоставить основные данные как для внешних, так и для внутренних пользователей информации.

Изучению отчетности посвящено большое число учебных и научных материалов, существуют различные виды, классификации, формы и методы составления отчетности. Вместе с тем по-прежнему остаются открытыми вопросы будущего отчетности, особенно в свете продолжающихся процессов слияния в ряде отчетов как финансовой, так и нефинансовой информации [9].

Основной акцент делается на изучение финансовой отчетности, поскольку она представляет наибольший интерес. Однако существующие регулятивные рамки со стороны государственных (надзорных) и иных контролирующих сторон определяют требования и к нефинансовой отчетности.

В международной практике принято использовать термин «корпоративная отчетность». PwC под корпоративной отчетностью понимают представление и раскрытие аспектов из таких областей, как финансовая и интегрированная отчетность, корпоративное управление и ответственность, вознаграждение руководству, описательная часть отчетности¹.

Компания Black Sun, специализирующаяся на составлении отчетности для крупнейших мировых корпораций, отмечает, что «корпоративные отчеты – это наилучшая возможность донести до аудитории информацию о бренде, культуре, ценностях и представить свою инвестиционную историю»².

¹ URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/corporate-reporting.html>.

² http://www.blacksunplc.ru/what_we_do/corporate.jsp.

В этой связи к корпоративной отчетности следует относить как финансовую отчетность, регламентируемую законодательством, так и иную отчетность, составление которой не всегда является обязательным, но необходимо в ряде случаев.

При этом многие организации должны решать непростую задачу – подбор нефинансовых критериев к уже существующим финансовым. Главная проблема состоит не столько в оценке или измерении нефинансовых критериев, сколько в определении того, что должно быть оценено, чему следует уделить внимание, а что можно проигнорировать в данный момент [10].

По мнению М.А. Вахрушиной, определение информативного и управляемого набора финансовых и нефинансовых показателей оценки деятельности – это одна из главных проблем управленческого контроля, стоящая перед администрацией организации. Решая эту задачу, необходимо определить ключевые различия финансовых и нефинансовых показателей.

Во-первых, нефинансовых показателей значительно больше, чем финансовых, которые, как правило, стандартизированы, регламентированы и тесно связаны между собой. При определении нефинансовых показателей такой строгости нет.

Есть много различных нефинансовых показателей оценки деятельности сегментов, например: удовлетворение требованиям стандартов качества; скорость выполнения заказа; соответствие или несоответствие показателям конкурентов и др. В настоящее время одним из главных нефинансовых показателей является показатель «уровень удовлетворенности клиентов обслуживанием». Маркетинговые исследования позволили судить о взаимосвязи уровня удовлетворенности клиентов и прибылью: почти все крупные западные компании анализируют уровень удовлетворенности клиентов обслуживанием и сравнивают полученные результаты с показателями своих конкурентов.

Во-вторых, связь нефинансовых критериев с финансовыми результатами может быть определена только на основе статистических данных, сбор которых может занять большой промежуток времени. Например, установить наличие и степень взаимосвязи нефинансовых критериев и, к примеру, дохода сегмента очень сложно, так как они разделены большим промежутком времени.

В-третьих, нефинансовые показатели через определенный промежуток времени теряют свою актуальность. Это связано с тем, что с течением времени значения нефинансовых показателей достигают практически максимального уровня, и разница между нефинансовыми показателями сравниваемых между собой сегментов становится незначительной [1].

Необходимо отметить некоторый слабый интерес к понятию «корпоративная отчетность» среди российских ученых. Понятие «корпоративная отчетность» преобладает среди зарубежных ученых, которое определено схожим образом, как было ранее представлено у PwC. В России данное понятие широко используется в практике отечественных компаний.

Новая парадигма бизнеса формируется на экономике устойчивого развития, компонентами которой являются экономическая эффективность, экологическая безопасность и социальная ответственность. Следовательно, если ранее под устойчивостью бизнеса понимали обеспечение роста прибыли, то в настоящее время компании вынуждены доказывать, что они работают в устойчивом равновесии с окружающей средой, соблюдают требования природоохранного законодательства, сокращают выбросы либо выпускают более экологичную продукцию. Это означает, что бухгалтер должен уметь проводить рациональный, упорядоченный, объективный и четкий анализ, а также обеспечивать высокое качество полезной финансовой и нефинансовой информации для поддержки органов управления и других лиц, принимающих решения [11].

Эволюционное развитие системы корпоративной отчетности предполагает формирование новой концепции, основанной на трансформации существующей модели, и построение новой модели, консолидирующей комплексную информацию о деятельности компании и ее представлении потенциальным пользователям. При этом необходимо отметить, что меняется и отношение к пользователям отчетности.

Как и ранее, инвестор по-прежнему является ключевым звеном цепочки пользователей отчетности, так как компаниям необходимы финансовые ресурсы, а инвесторам – возможность найти интересный с экономической точки зрения проект для инвестиций. И отчетность помогает в этом как самим компаниям, так и инвесторам. Однако заметно усиление роли «новых пользователей», новых заинтересованных сторон информации: работников, общественных, некоммерческих организаций, профессиональных ассоциаций, местных жителей.

Таким образом, если раньше заинтересованные стороны, прежде всего инвесторов, интересовала исключительно финансовая составляющая отчетности, то сегодня такой информации уже явно недостаточно. Пользователей отчетности интересуют вопросы стратегии развития компании, цели, которые преследует менеджмент, влияние компании на определенную территорию, на которой она осуществляет свою деятельность, с точки зрения экономических, политических, социальных, экологических последствий ведения бизнеса.

Такие действия обусловлены повышенным интересом со стороны международных организаций, в частности ООН, и рядом государств к бизнесу, в первую очередь к крупным корпорациям, которые имеют значительное влияние на места ведения деятельности. Тренд на «чистую» экономику заставляет инвесторов акцентировать свое внимание в том числе на нефинансовой составляющей отчетности.

Отчетность играет важнейшую роль на различных уровнях ее использования как для самих компаний, так и для ее ключевых пользователей.

Значимость отчетности подчеркивают все ученые и практики в разных сферах деятельности.

Независимо от вида отчетности и ее содержания, это ключевой источник информации о компании. Кроме того, косвенно она позволяет произвести оценку деятельности компании и в конечном счете максимизировать ее результаты и увеличить эффективность бизнеса в целом.

С точки зрения инвестиционной привлекательности отчетность выполняет важнейшую функцию, обеспечивая связь инвесторов и компании. На сегодняшний день отчетность по-прежнему является ключевым элементом информационной базы для инвесторов при принятии решений.

Рассмотренные выше факторы, характеризующие изменение парадигмы корпоративной отчетности, обуславливают возникновение дополнительных возможностей для компаний по привлечению инвесторов. Возникновение конкурсов корпоративных отчетов компаний, проводимых биржами, некоммерческими и государственными организациями, формирует конкурентную среду для компаний, составляющих и публикующих отчетность. Это означает, что компании уже стараются бороться за инвесторов, в том числе и через раскрываемую в корпоративной отчетности информацию.

Такие процессы характерны и для России, что является положительным трендом для всех заинтересованных пользователей. Вместе с тем следует отметить ряд проблем, возникающих у всех сторон данного процесса.

Проблемы и риски составления и представления корпоративной отчетности

Во-первых, стремясь выиграть в конкурентной борьбе за инвестиции, компании намеренно снижают либо вовсе исключают негативную информацию о деятельности компании. Риски данных действий в меньшей степени характерны для финансовой отчетности, которая подлежит обязательному аудиту (для абсолютного большинства компаний крупного бизнеса), но для отчетности в области устойчивого развития, интегрированной отчетности, годовых отчетов, которые можно отнести к одним из видов корпоративной отчетности, существуют риски умышленных и неумышленных искажений, а также формирование субъективной информации, основанной на положительных аспектах деятельности компании. Это связано с меньшим контролем и необязательностью заверения такой отчетности сторонними организациями.

Данные действия создают определенные риски для инвесторов в процессе проведения анализа. Вместе с тем, если речь идет об информации, которая относится к будущим проектам компании, стратегии развития и иным действиям, которые нельзя подтвердить с должной уверенностью, компания не может представить документальное подтверждение.

Инвестиционные программы, дивидендная политика подвержены существенным корректировкам в зависимости от волатильности рынка.

Во-вторых, компании стоят перед серьезным выбором информации, которую следует включать в отчетность. Современные реалии корпоративной отчетности вынуждают бизнес раскрывать обширный спектр информации, в том числе характеризующий стратегию развития на долгосрочную перспективу. При этом компания, которая раскрывает такие данные, оказывается в неравных условиях по сравнению с теми компаниями, которые не отражают в отчетности данную информацию.

Следовательно, бизнес сталкивается с дополнительной нагрузкой рисков излишней открытости перед внешними пользователями информации. В этой связи необходим баланс между информационной прозрачностью и корпоративной тайной, а также установление общих правил для раскрытия такой информации для всех компаний, вне зависимости от их регистрации, месторасположения, штаб-квартиры, географии деятельности, структуры собственности и иных факторов, что позволит поставить участников рынка в равные условия в процессе раскрытия информации для внешних пользователей.

Рассмотренные проблемы, связанные с подготовкой и использованием корпоративной отчетности, не являются препятствующими становлению новой парадигмы корпоративной отчетности. Они, скорее, замедляют ее развитие и устанавливают ограничения на дальнейшие процессы по расширению участников: с одной стороны, компании, которые не готовы делиться всей информацией с внешним миром, а с другой – инвесторы и иные пользователи, не в полной мере доверяющие такой информации, которая не может быть всегда объективной и в силу ряда причин является отражением исключительно положительных аспектов деятельности бизнеса.

По нашему мнению, ключевым драйвером роста корпоративной отчетности должно стать государство, которому следует акцентировать внимание на возможности стандартизации корпоративной отчетности за счет включения раскрытых ранее нефинансовых аспектов деятельности компании. Необходимо законодательное уравнивание игроков рынка, представляющих корпоративную отчетность, с целью недопущения неравных рыночных позиций компаний, которые полностью раскрывают информацию о своей деятельности и стратегии на будущее, и компаний, которые этого не делают. Также следует разграничить и признать в нашей стране уже имеющиеся международные стандарты составления и представления корпоративной отчетности, особенно тех стандартов, которые касаются интегрированной отчетности и отчетности в области устойчивого развития.

Данные действия позволят не только максимально удовлетворить потребности потенциальных пользователей информации, содержащейся в корпоративной отчетности, но и окажут положительное

влияние непосредственно на крупные компании, корпорации, особенно публичные организации, для которых транспарентность – это один из основных драйверов роста и повышения капитализации.

В целом, мы полагаем, что дальнейшее развитие корпоративной отчетности неизбежно. Это позволит только усилить ее влияние как важнейшего и неотъемлемого инструмента оценки деятельности компании, основываясь не столько на ретроспективном характере, сколько на будущем компании.

Представители IFC (член группы Всемирного банка) подчеркивали, что «отсутствие стандартизированной отчетности всегда было проблемой для многих инвесторов»³. В этой связи для минимизации возможных рисков необходим стандарт корпоративной отчетности, отвечающий всем требованиям экономики устойчивого развития, который поможет унифицировать множество различных требований в области корпоративной отчетности, объединив как финансовые, так и нефинансовые показатели в отчетности.

Стандарт корпоративной отчетности

Настало время реформировать действующую структуру корпоративной отчетности, опираясь на современные тенденции развития экономики. Необходимость данного подхода подтверждена проведенным опросом крупнейших российских компаний, из которых 84% составляют отчетность по международным стандартам, а 65% – формируют иные виды отчетов, в том числе нефинансовые. Следовательно, возможность объединения наиболее значимых показателей в единую форму корпоративной отчетности позволит решить ряд текущих проблем, возникших перед бизнесом в процессе раскрытия информации.

Так как финансовая отчетность базируется на двух основных относительно сформировавшихся мировых бухгалтерских стандартах – МСФО и US GAAP, акцент следует сделать на агрегации и консолидации финансовых показателей с нефинансовыми, а также на стандартизации нефинансовых показателей. Несмотря на то что к нефинансовым показателям относят большое количество индикаторов, среди которых относятся к экологической и социальной среде, данные показатели имеют значимое влияние на бизнес компании, а значит, косвенно являются финансовыми, поэтому на них также необходимо акцентировать внимание.

Предложенный отчет подразделен на модули, которые являются укрупненной базой показателей (финансовых и нефинансовых). Такое деление унифицирует показатели и делает поиск информации в отчете более удобным. Информация, представленная в каждом модуле отчета, должна быть ясной и понятной для читателя. Каждый раскрываемый

³ Aitken Roger. London Stock Exchange Responds To 'Investor Demand' Launching ESG Reporting Guidance (<https://www.forbes.com/sites/rogeraitken/2017/02/09/london-stock-exchange-responds-to-investor-demand-launching-esg-reporting-guidance/#1e51a39348c8>).

показатель должен быть иллюстрирован графическим изображением, таблицей, диаграммой или иным элементом в лучших практиках визуализации данных. После иллюстраций должны быть характеристики, подробное описание того или иного элемента.

Предлагаемый проект стандарта корпоративной отчетности состоит из следующих разделов.

1. Цели стандарта.
2. Применение стандарта.
3. Терминология.
4. Принципы отчета.
5. Структура отчета.
6. Показатели отчета.
7. Раскрытие.
8. Примечание.

Из приведенных разделов стандарта определенный интерес вызывают 5-й и 6-й. Так, в 5-м разделе стандарта приводится его структура, которая предполагает построение наиболее информативной модели раскрытия информации о деятельности группы. Отчет основан на модульной структуре, предполагающей консолидацию показателей, исходя из содержащейся в них информации, в специальные модули, состоящие из общей, финансовой, нефинансовой и комбинированной информации отчета (A-D).

Модуль А «Общая информация о группе» основан на раскрытии информации, характеризующей базовые данные о группе: ее наименование, состав, отраслевая принадлежность, география и другая информация группы. Представленные в данном модуле данные служат связующим звеном при переходе к последующим модулям и применяются для ознакомления с общими сведениями группы. Необходимо обязательное включение в данный модуль информации от лица исполнительного органа, кратко описывающей результаты отчетного периода и перспективы дальнейшего развития на среднесрочную и долгосрочную перспективу.

Модуль В «Финансовая составляющая отчета» состоит из финансовой отчетности группы (бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним) и других финансовых показателей, которые не включены в финансовую отчетность (например, бизнес-модель, структура выручки, размер и характеристика операционных и капитальных затрат и т.д.). Финансовая отчетность данного модуля должна базироваться на международных стандартах (МСФО, US GAAP) и включать аудиторское заключение, подтверждающее достоверность финансовой отчетности. Помимо финансовой отчетности необходимо раскрыть информацию о деятельности группы в той или иной отрасли, описать ее конкурентные преимущества, рынки сбыта продукции, выполненных работ, оказанных услуг и стратегию развития на долгосрочную перспективу.

Модуль С «Нефинансовая составляющая отчета» представлен нефинансовыми данными, прежде всего экологической и социальной информацией. Составной частью данного модуля может являться

экологическая и социальная отчетность группы (расчет платы за негативное влияние на окружающую среду, отчет об охране труда и здоровья и т.д.), а также другие нефинансовые показатели, которые не включены в экологическую и социальную отчетность (например, данные об используемых материалах, энергии, воде, выбросах, сбросах и отходах, экологической оценке поставщиков, равноправии мужчин и женщин, безопасности и здоровье на рабочем месте и т.д.). Модуль должен подробно раскрывать информацию о том, как группа выполняет взятые на себя обязательства по защите окружающей среды.

Модуль D «Комбинированная составляющая отчета» включает финансовые и нефинансовые показатели группы, имеющие связь, определенную стандартом. Информация, представленная в модуле, должна включать сведения о стратегии развития группы, основанную на понятной бизнес-модели и иных данных, отражающих ее возможность функционировать на протяжении длительного промежутка времени (например, ожидания в отношении внешней среды и ее влияние на группу, анализ чувствительности проектов, потенциальные последствия для будущих финансовых результатов и т.д.).

Что касается показателей отчета, приведенных в 6-м разделе, то они базируются на принципах сопоставимости, позволяя оценить влияние нефинансового показателя на финансовую составляющую и наоборот. При этом каждый приведенный показатель должен иметь описательную часть, раскрывающую специфику показателя и иные аспекты в соответствии со стандартом.

В целях повышения информативности и качества восприятия информации показатели могут быть приведены в таблице и (или) подкреплены иными средствами визуализации данных. Стандарт определяет набор обязательных показателей, требующих раскрытия в отчете, при этом группа вправе самостоятельно включить показатели, в случае если с их помощью улучшится качество информации, содержащейся в отчете. Краткая информация о показателях каждого модуля состоит в следующем.

Модуль А «Общая информация о группе» включает следующие основные и важные показатели:

- наименование компании (группы компаний);
- отраслевая принадлежность;
- собственность и операционная структура;
- структура руководства, корпоративное управление;
- численность сотрудников;
- география присутствия;
- конкурентная среда;
- макро- и микроэкономические условия;
- законодательная, нормативная и политическая среда;
- факторы, влияющие на внешнюю среду и условия деятельности;
- положение на рынке;
- культура, этические принципы и ценности;

- отношения с заинтересованными сторонами;
- источник рисков и возможностей;
- краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные цели;
- стратегия достижения целей.

Набор показателей для модуля В «Финансовая составляющая отчета»:

- финансовая отчетность, составленная по международным стандартам (МСФО, US GAAP) – бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним;
- количественные и качественные показатели деятельности в зависимости от отраслевой принадлежности группы;
- описание бизнес-модели (бизнес-моделей, если речь идет о группе);
- структура выручки;
- факторы, влияющие на увеличение (снижение) финансовых результатов;
- схема распределения ресурсов;
- портфель активов и структура собственности;
- размер капитальных затрат (CAPEX);
- структура CAPEX;
- размер операционных затрат (ОРЕХ);
- структура ОРЕХ;
- характеристика планируемых инвестиционных проектов;
- величина и структура кредиторской и дебиторской задолженности;
- величина налоговых и иных отчислений в разрезе получателей;
- величина финансовой помощи органов власти;
- характеристика налоговых режимов, специальных условий, преференций;
- характеристика клиентов;
- дивидендная политика;
- схема вознаграждения менеджмента;
- аудит финансовой отчетности.

Следует отметить, что бенчмаркинг может также повысить эффективность деятельности и конкурентоспособность компании, он создает ценности для организации с помощью следующих факторов:

- сфокусированность организации на ключевых недостатках;
- привнесение идей из внешних организаций и определение благоприятных возможностей;
- сплочение сотрудников организации вокруг поисков решений и создания консенсуса для движения вперед [12].

Все эти показатели оказывают значительное влияние на финансовые результаты бизнеса как в краткосрочной, так и в среднесрочной перспективах. Наличие в отчетности помимо самих финансовых показателей аналитической составляющей повышает качество информации и упрощает дальнейшую с ней работу. Также важнейшим элементом данного модуля является раскрытие информации о стратегии развития компании на долгосрочную перспективу. Это позволит понять инвесторам и другим потенциальным пользователям

отчетности, как компания планирует создавать стоимость в течение длительного периода времени.

Модуль С содержит нефинансовые данные отчета, прежде всего экологическую и социальную информацию:

- характеристика ресурсов – материалов, энергии, воды, биоразнообразия, выбросов, сбросов и отходов;
- продукция и услуги;
- соответствие требованиям;
- транспорт;
- экологическая оценка поставщиков;
- механизм подачи жалоб на экологические проблемы;
- занятость;
- взаимоотношения сотрудников и руководства;
- здоровье и безопасность на рабочем месте;
- обучение и образование;
- равные возможности и вознаграждение женщин и мужчин;
- оценка практики трудовых отношений поставщиков;
- механизм подачи жалоб на практику трудовых отношений;
- недопущение дискриминации;
- свобода ассоциации и ведения коллективных переговоров;
- принудительный или обязательный труд;
- детский труд;
- практики обеспечения безопасности;
- права коренных и малочисленных народов;
- оценка соблюдения поставщиками прав человека;
- механизмы подачи жалоб на нарушение прав человека;
- местные сообщества;
- противодействие коррупции;
- препятствие конкуренции;
- оценка воздействия поставщиков на общество;
- механизмы подачи жалоб на воздействие на общество.

Модуль D включает как финансовые, так и нефинансовые показатели отчета, комбинируя и дополняя их и таким образом отражая влияние того или иного фактора из предыдущих модулей на перспективы развития бизнеса. Данный модуль содержит следующие показатели:

- влияние экологических показателей на финансовые результаты;
- влияние финансовых результатов на экологические показатели;
- влияние социальных показателей на финансовые результаты;
- влияние финансовых результатов на социальные показатели;
- комплексное влияние социальных и экологических показателей на финансовые результаты;
- комплексное влияние финансовых результатов на экологические и социальные показатели;
- ожидания организации в отношении внешней среды и ее влияние на организацию;
- возможности реагирования на важнейшие трудности и неопределенности, которые могут возникнуть в будущем;
- потенциальные последствия для будущих финансовых показателей;

- опережающие показатели (объем продаж, задолженности);
- анализ чувствительности (инвестиционных проектов);
- иные индикаторы, позволяющие оценить взаимодействие факторов всех модулей на бизнес группы, а также продемонстрировать раскрытие информации о ее будущем.

Отличительной особенностью нефинансовых данных, использованных в едином отчете, является их связь с финансовыми показателями. То есть акцент делается не только на то, как они влияют на окружение, но и на то, как это влияет на финансовые результаты компании. Данный подход отличается от общепринятого представления нефинансовой отчетности, однако это поможет инвесторам оценивать возможные риски при реализации тех или иных экологических, социальных программ.

Важным элементом должно стать раскрытие компанией данных о том, как она выполняет взятые на себя обязательства по защите окружающей среды. Несмотря на то что такая информация в большей степени не представляет интереса для инвестора при краткосрочном инвестировании, для стратегии инвестирования на долгосрочную перспективу она окажется чрезвычайно важной, так как позволит понять степень и охват компании в этой области.

При этом стандарт не предполагает строгой привязки к указанным показателям, что позволяет компании самостоятельно акцентировать внимание на наиболее существенных аспектах своего бизнеса. Однако выполнение рекомендаций по раскрытию приведенных показателей способствует представлению максимально детализированной и транспарентной отчетности, которая отвечала бы всем запросам за стороны заинтересованных пользователей.

На наш взгляд, одной из наиболее значимых задач при подготовке отчета должен стать его объем. Излишнее количество информации снижает его привлекательность для читателя. В этой связи необходимо строго соблюдать рамки раскрываемой информации, основанной на принципе актуальности, и акцентировать внимание исключительно на собственных показателях, не принимая во внимание действия конкурентов.

Еще одним фактором, влияющим на качество корпоративного отчета, является сопоставимость показателей. Ранее приводились мнения, согласно которым возникают сложности при сравнении отчетов компании. Поэтому необходимо структурировать информацию так, чтобы без дополнительных усилий была возможность сравнить отчеты в рамках одной отрасли, но и в рамках разных секторов


экономики. Вместе с тем нельзя допускать жестких рамок и шаблонов, позволяя компаниями самостоятельно определять специфику и наполнение раскрываемой информации.

Кроме того, предложенный стандарт максимально нацелен не на раскрытие информации о прошлом компании, а на планы ее развития – о бизнес-модели, стратегии развития, то есть о том, что позволит всем заинтересованным лицам понять, как компания планирует функционировать в будущем и создавать стоимость. Его следует использовать прежде всего для тех компаний, которые имеют сложную структуру управления, консолидируя большое число бизнес-единиц.

Выводы

Стандарт позволит компаниям представлять единую, унифицированную отчетность, что существенно упростит процедуру ее составления. Принимая во внимание тот факт, что в Российской Федерации отсутствуют какие-либо законодательные требования в отношении корпоративной отчетности, необходимо использовать лучшие мировые практики по ее составлению. Разработанный стандарт может стать базой для разработки концепции системы корпоративной отчетности в России.

Следует отметить, что кроме стандартизации корпоративной отчетности для ее роста необходимо законодательное уравнение игроков рынка, представляющих корпоративную отчетность, с целью недопущения неравных рыночных позиций компаний, которые полностью раскрывают информацию о своей деятельности и стратегии на будущее, и компаний, которые этого не делают. Также следует разграничить и признать в нашей стране уже имеющиеся международные стандарты составления и представления корпоративной отчетности, особенно тех стандартов, которые касаются интегрированной отчетности и отчетности в области устойчивого развития. Это будет способствовать максимальному удовлетворению потребностей потенциальных пользователей информации, содержащейся в корпоративной отчетности, а также окажет положительное влияние непосредственно на крупные компании, корпорации, особенно публичные организации, для которых транспарентность – это один из основных драйверов роста и повышения капитализации.

В целом, дальнейшее развитие корпоративной отчетности неизбежно, что позволит только усилить ее влияние как важнейшего и неотъемлемого инструмента оценки деятельности компании, основываясь не столько на ретроспективном характере, а на будущем компании. 

Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – 8-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2010. – 570 с.

References

1. Vakhrushina M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2010. 570 p. (in Russ.)

2. Вахрушина М.А., Краснова М.В. Современные тенденции представления корпоративной социальной отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 19 (217). – С. 23–27.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с.
4. Ефимова О.В. Отчет об устойчивом развитии как новая форма корпоративной отчетности компании // *Аудиторские ведомости*. – 2014. – № 8. – С. 36–47.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
6. Malley A. Integrated Reporting delivering market resilience // *The Accountant*. URL: <http://www.theaccountant-online.com/blog/integrated-reporting-delivering-market-resilience>.
7. Развитие управленческого учета и отчетности в коммерческих организациях. Монография; под редакцией проф. Лабынцева Н.Т. – Ростов-на-Дону: Издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2017. – 376 с.
8. Шнейдман Л.З. Оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России // *Бухгалтерский учет*. – 2012. – № 11. – С. 6–9.
9. Лабынцев Н.Т., Архипенко Н.Ю. Управленческий учет как основа эффективного функционирования бизнеса в кризисный период // *Управленческий учет*. – 2016. – № 2. – С. 35–41.
10. Малиновская Н.В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2016. – № 15 (405). – С. 17–30.
11. Лабынцев Н.Т. Роль бухгалтера в развитии устойчивой экономики (по материалам XI Всемирного конгресса по бухгалтерскому образованию и исследованиям в Сингапуре и XVIII Всемирного конгресса бухгалтеров в Куала-Лумпуре (Малайзия), проходившим в ноябре 2010 г.) // *Учет и статистика*. – 2010. – № 4 (20). – С. 5–15.
12. Лабынцев Н.Т. Кузнецова Л.Н. Использование бенчмаркинга в управленческом учете // *Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)*. – 2011. – № 4 (36). – С. 104–111.
2. Vakhrushina M.A., Krasnova M.V. Sovremennyye tendentsii predstavleniya korporativnoy sotsial'noy otchetnosti [Modern Trends of the Corporate Social Reporting Presentation]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International accounting*, 2012, no. 19 (217), pp. 23–27 (in Russ.).
3. Drury C. Management and Cost Accounting (Russ. ed.: Друри К. Управленческий и производственный учет). Moscow, UNITY-DANA Publ., 2012. 1423 p.
4. Efimova O.V. Otchet ob ustoychivom razvitii kak novaya forma korporativnoy otchetnosti kompanii [Sustainability Report as a New Form of Corporate Reporting]. *Auditorskie ведомости*, 2014, no. 8, pp. 36–47 (in Russ.).
5. Karpova T.P. *Upravlencheskiy uchët* [Management accounting]. Moscow, UNITY-DANA Publ., 2004. 351p. (in Russ.)
6. Malley A. Integrated Reporting delivering market resilience. *The Accountant*. Available at: <http://www.theaccountant-online.com/blog/integrated-reporting-delivering-market-resilience>.
7. Labyntsev N.T. *Razvitie upravlencheskogo ucheta i otchetnosti v kommercheskikh organizatsiyakh* [Management Accounting and Reporting Development in Commercial Organizations]. Rostov-on-Don, RGEU (RINH) Publ., 2017. 376 p. (in Russ.)
8. Shneydman L.Z. Otsenka infrastruktury korporativnoy otchetnosti v Rossii [Assessment of the Corporate Reporting Infrastructure in Russia]. *Buhgalterskiy uchët – Accounting*, 2012, no. 11, pp. 6–9 (in Russ.)
9. Labyntsev N.T., Arkhipenko N. Yu. Upravlencheskiy uchët kak osnova effektivnogo funkcionirovaniya biznesa v krizisnyy period [Management Accounting as a Basis of Business Efficiency in a Down Economy]. *Upravlencheskiy uchët – The Management accounting journal*, 2016, no. 2, pp. 35–41 (in Russ.).
10. Malinovskaya N.V. Analiz korporativnoy otchetnosti rossiyskikh kompaniy na sootvetstvie printsipam integrirovannoy otchetnosti [Analysis of the Russian Companies Corporate Reporting on Compliance with the Principles of Integrated Reporting]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International accounting*, 2016, no. 15 (405), pp. 17–30 (in Russ.)
11. Labyntsev N.T. Rol' buhgaltera v razvitii ustoychivoy ekonomiki [Role of Accountant in the Development of Sustainable Economy]. *Uchët i statistika – Accounting and Statistics*, 2010, no. 4 (20), pp. 5–15 (in Russ.)
12. Labyntsev of N.T. Kuznetsov L.N. Ispol'zovanie benchmarkinga v upravlencheskom uchete [Using Benchmarking in Management Accounting]. *Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universieta – Vestnik of Rostov state university of economics*, 2011, no. 4 (36), pp. 104–111 (in Russ.).

УДК 6571
 ВАК 08.00.12
 ББК 65.052.2

Роль и место корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического обеспечения коммерческих организаций

Role and Place of the Corporate Reporting in the Accounting and Analytical Support System of Commercial Organizations

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Российская Федерация, Ростов-на-Дону

Роксана Григорьевна Осипова

аспирант кафедры бухгалтерского учета
 e-mail: roxanny@mail.ru

344013, Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону, ул. Зенитчиков, д. 26.

Тел. +7 (918) 334-42-23.

Аннотация. В статье исследованы роль и место корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического обеспечения коммерческих организаций. Автором проанализировано понятие «учетно-аналитическое обеспечение», выделяемое различными учеными и практиками. На основе проведенного обзора систематизированы взгляды ученых и обозначены четыре подхода к понятию «учетно-аналитическое обеспечение». Приведено содержание учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности коммерческой организации. В статье обозначено место корпоративной отчетности среди функций управления.

Ключевые слова: корпоративная отчетность; система; учетно-аналитическое обеспечение; функции управления.

Исследование понятия «учетно-аналитическое обеспечение»

Формирование финансовой системы общества привело к повышению значения информационной составляющей его функционирования. Быстрый подъем прослеживается в информационном секторе экономики, а темпы научно-технического прогресса в данной области стали самыми стремительными за всю историю человечества.

В этом смысле корпоративный сектор приобретает значительные рычаги влияния на представление инвесторов и других заинтересованных сторон (стейкхолдеров) о своем функционировании. Одним из современных инструментов формирования релевантной информации для различных групп пользователей является корпоративная отчетность.

«Корпоративная отчетность – это наиболее простой и профессиональный способ получения

Rostov State University of Economics (Rostovskiy gosudarstvennyi ekonomicheskii universitet), Russian Federation, Rostov-on-Don

Roxanna G. Osipova

Postgraduate Student of the Accounting Department
 e-mail: roxanny@mail.ru

26 Zenitchikov str., Rostov-on-Don 344013, Russian Federation.

Phone +7 (918) 334-42-23.

Abstract. The paper researches the role and place of corporate reporting in the accounting and analytical support system of commercial organizations. The author analyzes the concept of accounting and analytical support, discerned by various researches and experts. The views of scientists are classified and the four approaches to the concept of accounting and analytical support are identified based on this review. The content of accounting and analytical support of the commercial organization corporate reporting is given. The place of corporate reporting among the management functions is designated in the article.

Keywords: corporate reporting; system; accounting and analytical support; management functions.

менеджментом организации необходимой оперативной, стратегической, прогнозной, управленческой информации о состоянии организации, на основании которой возможно проведение анализа и получение достоверных данных для построения прогнозных величин» [1, с. 27]. В этой связи развитие принципов и подходов к повышению качества корпоративной отчетности становится для предприятий необходимым условием лидерства в конкурентной борьбе.

В настоящее время каждая коммерческая организация стремится разработать эффективную и долгосрочную стратегию своего развития. Для повышения основных экономических показателей коммерческой организации следует применять эффективные управленческие технологии. Принятие правильного управленческого решения основывается на оперативной информации, которую современный бухгалтерский учет предоставить не может [2, с. 35]. В таком случае эффективной основой для принятия управленческих

решений будет являться грамотно построенная система учетно-аналитического обеспечения.

Для реализации функций управления также необходима система учетно-аналитического обеспечения. К основным функциям управления относят: планирование, учет, контроль, анализ, принятие решений.

В связи с этим рассмотрим подробнее содержание понятия «учетно-аналитическое обеспечение».

В настоящее время используются различные трактовки понятия «учетно-аналитическое обеспечение». Рассмотрим и систематизируем взгляды российских ученых относительно содержания этого понятия (таблица).

На базе приведенного обзора определений понятия «учетно-аналитическое обеспечение» нами выделены четыре основных подхода, характеризующих данное понятие с разных сторон.

1-й подход, представителями которого являются А.Р. Галиев, И.Н. Богатая, Г.В. Савицкая, М.И. Кутер, М.З. Пизенгольц, трактует учетно-аналитическое обеспечение как систему данных, представленную различными разновидностями учета и содержащую как учетные, так и внеучетные сведения.

2-й подход характеризуется точками зрения таких ученых, как Я.В. Соколов, И.Н. Кирилов, С.Г. Чеглакова, А.А. Осмонова, которые под учетно-аналитическим обеспечением понимают систему, предусматривающую наличие достоверной, детализированной информации и базирующуюся только на бухгалтерской информации.

3-й подход (авторы И.В. Алексеева, О.А. Зубарева) под учетно-аналитическим обеспечением определяет информацию, включающую в себя учетные данные и их модификации, а также аналитические процедуры.

4-й подход: З.В. Удалова, И.Б. Манжосова, Н.И. Пономарева полагают, что учетно-аналитическое обеспечение – это совокупность финансовой и нефинансовой информации, методов и методик финансового анализа, необходимых менеджерам для принятия управленческих решений и удовлетворения потребностей.

Единого мнения относительно понятия «учетно-аналитическое обеспечение» в экономике пока не наблюдается, но многие ученые склоняются к тому, что это система данных, но только наполняемость и границы охвата информационного поля разные, что зависит от тех видов учета, которые ведутся в коммерческой организации, а также дополнительной нефинансовой информации.

Из представленных мнений известных экономистов и финансистов постепенно складывается экономическое знание о понятии «учетно-аналитическое обеспечение». Синтезируя мнения вышеупомянутых ученых, можно сформировать определение учетно-аналитического обеспечения, под которым понимаем совокупность различных видов учета, которые ведутся в рамках коммерческой организации, а также анализа этой учетной информации, необходимой пользователям для принятия обоснованных управленческих решений.

Данное понятие следует рассматривать в двух направлениях: в узком плане и в широком.

В узком смысле слова «учетно-аналитическое обеспечение – это совокупность финансовой и нефинансовой информации, объединяющая различные виды учета: оперативно-технический, управленческий, финансовый, налоговый, статистический и т.п.» [17].

В широком смысле слова под учетно-аналитическим обеспечением понимаем комплекс учетных, аналитических и контрольных операций сбора, обобщения, накопления и сохранения данных о состоянии отдельных объектов, необходимых для экономической стабильности коммерческих организаций.

Учетно-аналитическое обеспечение, функционируя, повышает качество и расширяет область практического применения учетной информации, положительно влияя в итоге на отчетность и ее показатели, то есть на эффективность учетной информации для различных групп стейкхолдеров. Это и есть основная суть учетно-аналитического обеспечения, реализацию которого следует возложить на бухгалтера.

Содержание учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности коммерческой организации

Развитие учетно-аналитического обеспечения подразумевает комплекс учетных, аналитических и контрольных операций сбора, обобщения, накопления и сохранения данных о состоянии отдельных объектов. Создание и функционирование данной концепции формирования учетно-аналитического обеспечения основывается на таких принципах, как системность (учитывает многоуровневую структуру и характерные свойства различных уровней системы), комплексность (предполагает использование методов и средств формирования целостной системы информационно-аналитического обеспечения), вариантность подходов к исследованию единичных управленческих решений и учет специфических особенностей компаний.

Возникновение и формирование корпоративной отчетности обусловлено стремлением профессиональных бухгалтерских организаций на международном уровне сделать содержание и состав этой отчетности приемлемыми для любого пользователя, независимо от государственной и территориальной принадлежности организации, составляющей отчетность. В этой связи повышение качества корпоративной отчетности становится для предприятий необходимым условием лидерства в конкурентной борьбе. Характеристика содержания и назначения корпоративной отчетности представлена на рис. 1.

Таким образом, корпоративная отчетность является неотъемлемой частью грамотного бизнеса.

Корпоративная отчетность является инструментом наблюдения и контроля со стороны собственников, инвесторов и других пользователей за работой корпорации. Для более полного и достоверного представления корпоративной отчетности необходимо

Систематизация взглядов российских ученых на понятие «учетно-аналитическое обеспечение»

Автор	Определение
<i>1-й подход: учетно-аналитическое обеспечение – система данных, представленная различными видами учета и содержащая внеучетные сведения</i>	
А.Р. Галиев	Упорядоченная, самостоятельная, адекватная целям управления совокупность информационных ресурсов, представленных нормативной, бухгалтерской, аналитической, управленческой, стратегической и внеучетной информацией, формируемой посредством обратных связей с общей системой управления коммерческой организацией и внешней средой [3]
И.Н. Богатая	«Система данных различных видов учета (финансового, управленческого, стратегического) и прочих внеучетных сведений» [4, с. 87]
Г.В. Савицкая	Совокупность информационного (плановые, учетные и внеучетные источники) и методического обеспечения (методы и методики анализа) деятельности организации [5]
М.И. Кутер	Взаимосвязь оперативного, бухгалтерского (финансового и управленческого) и статистического учетов за счет общности методологии учета во всем хозяйстве государства, а также показателей прогнозирования, учета и отчетности [6]
М.З. Пизенгольц	Интегрированная система, включающая вопросы как непосредственно бухгалтерского учета, так и планирования, контроля и анализа работы предприятия в целях принятия управленческих решений по совершенствованию производства, снижению затрат и повышению финансовых результатов деятельности предприятия [7]
<i>2-й подход: учетно-аналитическое обеспечение – система, предусматривающая наличие достоверной, детализированной информации и базирующаяся только на бухгалтерской информации</i>	
Я.В. Соколов	Результат интерпретации пользователем данных, представленных в бухгалтерской отчетности, что обусловлено рядом сугубо субъективных факторов: например, личным восприятием пользователя положения дел на предприятии до чтения бухгалтерской отчетности и после ее анализа [8]
И.Н. Кирилов	Система, которая является одной из составляющих общей системы, базируется только на бухгалтерской информации и осуществляется работниками бухгалтерии [9]
С.Г. Чеглакова	Предусматривает наличие достоверной, детализированной информации в бухгалтерской отчетности и методик, включающих совокупность конкретных взаимосвязанных показателей, методов и приемов экономического анализа [10]
А.А. Осмонова	Его (учетно аналитического обеспечения. – <i>Прим. автора</i>) новизной и существенной особенностью является определение необходимости системной и комплексной оценки важности учетных и аналитических процедур, то есть определение дано под призмой взглядов бухгалтерского учета и необходимости принятия управленческих решений [11]
<i>3-й подход: учетно-аналитическое обеспечение – информация, включающая в себя учетные данные и их модификации, а также аналитические процедуры</i>	
И.В. Алексеева	Совокупность учетной информации и полученных на ее базе аналитических данных, способствующих принятию тактических и стратегических решений [12]
О.А. Зубарева	Включает в себя различные виды учетной информации, а также ее модификаций и результаты проведения аналитических процедур с использованием различных методов и методик анализа [13]
<i>4-й подход: учетно-аналитическое обеспечение – процесс сбора и обработки, регистрации и обобщения учетной информации, обеспечивающий удовлетворение информационных потребностей менеджеров</i>	
З.В. Удалова	Процесс сбора и обработки, анализа и передачи информации (финансовой и нефинансовой) о состоянии управляемых объектов и внешней среды, сформированной в учетно-аналитической системе организации, а также совокупность методов и методик экономического анализа для формирования информации, используемой менеджерами при принятии управленческих решений и оценке полученных результатов [14]
И.Б. Манжосова	Совокупность процесса сбора, регистрации, обобщения учетной информации КФХ (Крестьянские (фермерские) хозяйства) зависимости от законодательно установленной или выбранной системы ведения учета за определенный производственный цикл и проведенного на основе этой информации глубокого анализа с применением определенных методов и приемов [15]
Н.И. Пономарева	Информационное обеспечение, формируемое в рамках учетно-аналитической системы, представляет собой сложный динамичный комплексный процесс, обеспечивающий удовлетворение информационных потребностей менеджеров, позволяющий рационализировать их деятельность. Учетно-аналитическая система включает в себя органически взаимосвязанную совокупность элементов, взаимодействие которых осуществляется в организационном, техническом и методическом аспектах, которые закрепляются в учетной политике организации [16]

Рис. 1. Характеристика содержания и назначения корпоративной отчетности



руководствоваться принципами ее формирования, которые делают финансовую и нефинансовую информацию полезной для большинства инвесторов, кредиторов и других пользователей.

Содержание учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности коммерческой организации приведено на рис. 2.

Учетно-аналитическая информация, формируемая в корпоративном учете, зависит от различных внешних факторов (отраслевых, правовых, региональных): системы внутреннего контроля; выбора и использования учетной политики; стратегических планов и связанных с их реализацией рисков хозяйственной деятельности; содержания ключевых показателей деятельности и тенденций их изменения.

Функции управления в разрезе корпоративной отчетности

В коммерческой организации место корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического

обеспечения может быть определено за счет основных пяти функций процесса управления. Взаимосвязь элементов корпоративной отчетности и функций управления представлены на рис. 3.

Функция корпоративной отчетности способствует налаживанию и успешному функционированию всех подразделений структуры корпоративного управления по вертикальным и горизонтальным связям.

Одним из важных вопросов создания методики формирования корпоративной отчетности является ее учетно-методическое обеспечение, в том числе учетная политика в части учета и отражения в отчетности информации о финансовой ответственности организации: открытие дополнительных субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы», разработка и применение соответствующих таблиц по сбору и обработке данных о доходах и расходах, связанных с корпоративной отчетностью.

Формирование информации о корпоративной отчетности должно включать следующие этапы:

- подготовка и представление корпоративного отчета организации;
- раскрытие информации в годовом отчете, представляемом собранию акционеров;
- раскрытие информации в отчете эмитента.

Для того чтобы информационное обеспечение было результативным, необходимо:

- нормативно-правовая база для формирования учетно-аналитической информации;
- взаимосвязь информации различных

видов учета;

- способность учетно-аналитической информации адаптироваться к потребностям управления.

Внутренние оперативные данные, такие как стратегия формирования фирмы, риски и другие, являются ключевыми компонентами нефинансовой информации. Оценка деятельности хозяйствующего субъекта определяет объем и качество нефинансовой информации. Сведения такого рода значительно увеличивают понимание об объекте анализа. Таким образом, нефинансовая информация необходима пользователям для того, чтобы иметь полную характеристику деятельности коммерческой организации.

Существуют показатели, не относящиеся к группе финансовых показателей и не имеющие конкретного способа расчета, – нефинансовые показатели. Они позволяют дополнить информацию финансового характера в корпоративной отчетности.

Количественная информация определяет выпуск и продажу продукции, его структуру и прочую деятельность, выражается в стоимостном

Рис. 2. Содержание учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности коммерческой организации



информация и проверяется степень соответствия подготовленной корпоративной отчетности намеченным целям и задачам организации. Периодическая проверка, проводимая руководством, необходима для обеспечения непрерывного совершенствования корпоративной отчетности.

Функция «Контроль» – это сопоставление фактического состояния объекта с желаемым. Компании, составляющие корпоративную отчетность, применяют такие типы контроля, как:

и натуральном измерителях. Эти сведения являются основным продуктом информационной системы для принятия управленческих решений, так как экономическая информация считается только количественной.

Качественные показатели используются для оценки выпущенной продукции и экономической эффективности трудовых, материальных и денежных расходов. Показатели, определяющие, например, качество промышленной продукции, достаточно многообразны. Они зависят от технологических особенностей того или иного производства.

Вследствие этого изучение особенностей корпоративного управления является важным для построения учетных систем и формирования показателей корпоративной отчетности.

Функция «Учет» в разрезе корпоративной отчетности – процесс получения объективной информации о складывающейся на объекте ситуации путем сбора фактических значений параметров и их обработки согласно установленным последовательностям. После доведения планов до исполнителя часто оказывается, что организация отклоняется от плана по следующим причинам: неточность и неверность исполнения, влияние среды, несовершенство самого планирования.

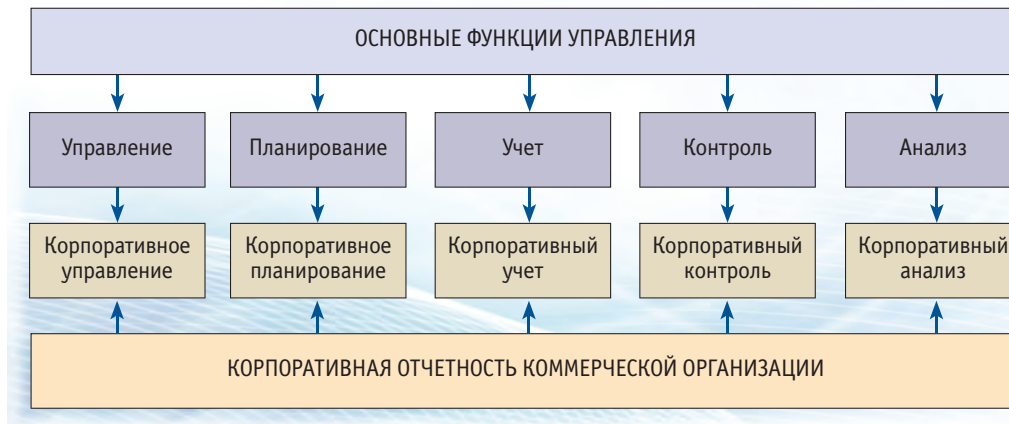
Функция «Контроль» представляет собой реализацию контрольных действий в рамках корпоративной отчетности. Контроль со стороны руководства представляет собой проверку корпоративной отчетности, а также результатов ее подготовки в установленные сроки. В ходе контроля собирается

- организационные решения – связаны с управлением предприятием, бизнес-процессом. Происходят в течение продолжительного периода, достаточного для привлечения собственных экспертов;
- решения по планированию – данные постановления принимаются чаще, чем организационные. Невозможно построить план без функции «Анализ». Те предприятия, которые составляют корпоративную отчетность, начинают свою деятельность с анализа ситуации. Без результатов анализа не получится установить, какие возможности и ресурсы существуют в наличии, какие материальные, финансовые, информационные ресурсы потребуются для реализации плана, сколько времени уйдет на его выполнение, являются ли затраты ресурсов приемлемыми.

Таким образом, исследование роли и места корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического обеспечения показало, что в рамках коммерческих предприятий корпоративная отчетность необходима для ведения грамотного бизнеса и является важной составляющей учетно-аналитической системы коммерческой организации. Корпоративная отчетность коммерческой организации отражает финансовую и нефинансовую информацию о деятельности предприятия, которая применяется различными пользователями и предоставляется им для принятия эффективных управленческих решений.

В коммерческой организации место корпоративной отчетности в системе

Рис. 3. Взаимосвязь элементов корпоративной отчетности и функций управления



- учет – сбор и систематизация финансовых и нефинансовых показателей корпоративной отчетности;
- контроль – посредством реализации контрольных мероприятий в области методики формирования корпоративной отчетности и регламента ее составления;
- анализ – утвержденная в рамках коммерческой организации методика анализа основных финансовых и нефинансовых показателей корпоративной отчетности.

учетно-аналитического обеспечения может быть определено за счет взаимосвязи основных функций процесса управления: планирования, учета, контроля и анализа. На всех этапах функций управления присутствует корпоративная отчетность:

- планирование – происходит планирование внутренних регламентов, состава, содержания корпоративной отчетности;

Библиографический список

1. Алексеева И.В., Осипова Р.Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 12. – С. 25–34.
2. Гусева Е.С. Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения деятельности коммерческой организации // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2016. – № 6. – С. 35–42.
3. Сидорина Т.В., Галиев А.Р. Развитие научных представлений об учетно-аналитическом обеспечении налогового менеджмента // Труды Северо-Кавказского филиала Московского технического университета связи и информатики. – 2012. – № 1. – С. 284–288.
4. Богатая И.В. Методологические аспекты формирования учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми потоками коммерческих организаций. – Ростов-на-Дону: РИНХ, 2009. – 479 с.
5. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. – 7-е изд., испр. – Минск: Новое знание, 2002. – 704 с.
6. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
7. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 400 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

организации методика анализа основных финансовых и нефинансовых показателей корпоративной отчетности.

Эффективная учетно-аналитическая система коммерческой организации, включающая корпоративную отчетность, позволит вывести коммерческую организацию на новый уровень развития и обеспечит управление бизнесом на базе качественного информационного пространства. ☺

References

1. Alekseeva I.V., Osipova R.G. Razvitie klyuchevykh kharakteristik definititsii «korporativnaya otchetnost'» [Developing the Key Characteristics of the Corporate Reporting Definition]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët – International accounting*, 2015, Vol. 18, Iss. 12, pp. 25–34.
2. Guseva E.S. Teoreticheskie aspekty uchetho-analiticheskogo obespecheniya deyatel'nosti kommercheskoi organizatsii [Commercial Organization: Theoretical Aspects of Supporting the Analytical Control System]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra – Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*, 2016, no. 6, pp. 35–42.
3. Sidorina T.V., Galiev A.R. Razvitie nauchnykh predstavleniy ob uchetho-analiticheskom obespechenii nalogovogo menedzhmenta [Developing Scientific Concepts of the Tax Management Accounting and Analytical Support]. *Trudy Severo-Kavkazskogo filiala Moskovskogo tekhnicheskogo universiteta svyazi i informatiki*, 2012, no. 1, pp. 284–288.
4. Bogataya I.V. *Metodologicheskie aspekty formirovaniya uchetho-analiticheskogo obespecheniya upravleniya finansovymi potokami kommercheskikh organizatsiy* [Methodological Formation Aspects of the Accounting and Analytical Support of the Financial Flows Management in the Commercial Organizations]. Rostov-on-Don, RINH Publ., 2009. 479 p.
5. Savickaja G.V. *Analiz khozyaistvennoy deyatel'nosti predpriyatiya* [Analysis of the Company's Economic Activity]. Minsk, Novoe znanie Publ., 2002. 704 p.
6. Cuter M.I. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Theory of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 640 p.
7. Pisenhol'z M.Z. *Bukhgalterskiy uchët v sel'skom khozyaystve* [Accounting in the Agriculture]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 400 p.
8. Sokolov Ja.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Theoretic Framework of the Accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 496 p.

9. Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2012. – № 2. – С. 170–176.
10. Чеглакова С.Г. Учетно-аналитическое обеспечение оценки эффективного развития сельскохозяйственного производства // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 2. – С. 42–45.
11. Осмонова А.А. Развитие теории учетно – аналитического обеспечения деятельности агрокластеров // Проблемы экономики и менеджмента. – 2015. – № 11(51). – С. 57–61.
12. Алексеева И.В. Современные концепции, способствующие совершенствованию учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических решений // Экономика и эффективность организации производства. – 2006. – № 5. – С. 13–16.
13. Зубарева О.А. Сущность дефиниции «учетное обеспечение управления затратами в сельскохозяйственных организациях» // Проблемы учета, финансов, анализа и аудита в условиях глобализации экономики: Материалы междунар. науч.-практ. конф. (Тюмень, 29 октября 2009 г.). – Тюмень, 2009. – С. 34–40.
14. Удалова З.В. Методологические основы формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 332–341.
15. Манжосова И.Б. Методологическое обеспечение учетного процесса в сельскохозяйственных организациях малого бизнеса // Сборник научных трудов по материалам ежегодной 69-й научно-практической конференции «Экономика регионов России: анализ современного состояния и перспективы развития» (Ставрополь, 14 апреля – 14 мая 2005 г.). – Ставрополь, 2005. – С. 32–38.
16. Пономарева Н.И. Методология формирования учетно-аналитической системы строительных организаций: дисс. на соиск. ученой степени докт. экон. наук. – Таганрог, 2010. – 505 с.
17. Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. Инновационные методы управления затратами в учетно-аналитическом кластере аграрных формирований // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: наука и высшее профессиональное образование. – 2015. – № 1(37). – С. 234–239.
18. Кальницкая И.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 17(416). – С. 21–32.
19. Фомин М.В. Совершенствование подходов к формированию корпоративной отчетности // Аудитор. – 2012. – № 8 (210). – С. 32–37.
9. Kirilov I.N. Teoreticheskie aspekty razvitiya sistemy ucheto-analiticheskogo obespecheniya upravlencheskikh resheniy na predpriyatii [Theoretical Aspects of the Development of Accounting and Analytical Support for Management Decisions at the enterprise]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika – The Bulletin of Adyghe State University. Series 5: Economics*, 2012, no.2, pp.170–176.
10. Cheglakova S.G. Uchetno-analiticheskoe obespechenie otsenki effektivnogo razvitiya sel'skokhozyaistvennogo proizvodstva [Accounting and Analytical Support of the Agribusiness Effective Development Assessment]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve – The Journal of Accounting in agriculture*, 2010, no. 2, pp. 42–45.
11. Osmonova A. A. Razvitie teorii ucheto – analiticheskogo obespecheniya deyatel'nosti agroklastero [The Development of Informational Support of Agricultural Clusters Theory]. *Problemy ekonomiki i menedzhmenta*, 2015, no. 11(51), pp. 57–61.
12. Alekseeva I. V. Sovremennye konseptsii, sposobstvuyushchie sovershenstvovaniyu ucheto-analiticheskogo obespecheniya prinyatiya strategicheskikh resheniy [Modern Concepts Contributing to the Improvement of Accounting and Analytical Support for Strategic Decision Making]. *Ekonomika i effektivnost' organizatsii proizvodstva*, 2006, no. 5, pp. 13–16.
13. Zubareva O.A. Sushchnost' definitsii «uchetnoe obespechenie upravleniya zatratami v sel'skokhozyaistvennykh organizatsiyakh» [The Definition of Accounting Support for Cost Management in the Agricultural Organizations]. *Problemy ucheta, finansov, analiza i audita v usloviyakh globalizatsii ekonomiki: materialy mezhduнародnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Problems of Accounting, Finance, Analysis and Audit in the Context of Economic Globalization: proc. of the Int. Sci. and Pract. Conf., Tyumen, October 29, 2009)*, Tyumen, 2009, pp. 34–40.
14. Udalova Z.V. Metodologicheskie osnovy formirovaniya ucheto-analiticheskogo obespecheniya upravleniya sel'skokhozyaistvennyimi organizatsiyami [Methodological Fundamentals of Accounting and Analytical Ensure the Management of Agricultural Organizations]. *Audit i finansovyi analiz*, 2010, no. 5, pp. 332–341.
15. Manzhosova I.B. Metodologicheskoe obespechenie uchetnogo protsessa v sel'skokhozyaistvennykh organizatsiyakh malogo biznesa [Methodological Support of Accounting in the Small Business Agricultural Organizations]. *Sbornik nauchnykh trudov po materialam ezhegodnoi 69-i nauchno-prakticheskoi konferentsii «Ekonomika regionov Rossii: analiz sovremennogo sostoyaniya i perspektivy razvitiya» (Coll. of sci. papers on the mat. of the 69th Annual Scientific and Practical Conference Economy of Russian Regions: Analysis of the Current State and Development Prospects (Stavropol, April 14-May 14, 2005))*. Stavropol 2005, pp. 32–38.
16. Ponomareva N.I. *Metodologiya formirovaniya ucheto-analiticheskoy sistemy stroitel'nykh organizatsiy* [Formation Methodology of the Accounting and Analytical System of Construction Organizations]. Diss. for the degree of Doc. of Econ. Sci., Taganrog, 2010, 505 p.
17. Govdya V.V., Degal'tseva Zh. V. Innovatsionnye metody upravleniya zatratami v ucheto-analiticheskom klasterе agrarnykh formirovaniy [Innovative Methods of Cost Management for the Accounting and Analytical Agricultural Cluster]. *Izvestiya Nizhnevolzhskogo agrouniversitetskogo kompleksa: nauka i vysshее professional'noe obrazovanie*, 2015, no. 1 (37), pp. 234–239.
18. Kal'nitskaya I.V. Uchetno-analiticheskoe obespechenie upravleniya ustoychivym razvitiem organizatsii [Accounting and Analytical Support to Sustainable Development Management of an Organization]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika – Economic Analysis: Theory and Practice*, 2015, no. 17(416), pp. 21–32.
19. Fomin M.V. Sovershenstvovanie podkhodov k formirovaniyu korporativnoy otchetnosti [Improving Approaches to the Corporate Reporting Formation]. *Auditor*, 2012, no. 8 (210), pp. 32–37.



УДК 336.025

Налоговые риски в личном кабинете налогоплательщика: критический обзор

Tax Risks in the Taxpayer Personal Area: Critical Review

Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, Санкт-Петербург

Генриэтта Валентиновна Соболева

канд. экон. наук, доцент
e-mail: sobolq2004@mail.ru

Наталья Леонидовна Выборнова

магистрант
e-mail: orlenko.nl@mail.ru

199034, Российская Федерация, г. Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9.
Тел. +7 (812) 363-67-68.

Аннотация. Федеральная налоговая служба предлагает мероприятия по реализации концепции рисков в личном кабинете юридического лица с целью повышения эффективности мероприятий налогового контроля и формирования доверия налогоплательщика к налоговым органам. Один из обязательных элементов эффективности системы налогового администрирования – это учет поведенческих аспектов налогоплательщика и формирование его доверия к налоговым органам. В статье анализируется эффективность предлагаемых мероприятий.

Ключевые слова: налоговое администрирование; налоговые риски; концепция доверия; эффективность налоговой службы.

Введение

Нахождение оптимальной модели налогового администрирования является объектом изучения как теории, так и практики налогового дела. В XXI веке происходит изменение общей концепции налогового администрирования – все большее внимание уделяется поведенческим аспектам и психологии налогоплательщика.

Исследователи отмечают, что задачей администрирования налоговой системы является формирование у налогоплательщика добровольного желания уплачивать налоги в противовес ранее господствовавшей концепции о том, что только меры принуждения могут обеспечить выполнение налогоплательщиком его обязанности [1].

Улучшение понимания мотивов поведения налогоплательщика и сложившейся у него поведенческой модели отмечается большим количеством исследователей как необходимая составляющая эффективного налогового администрирования.

Saint Petersburg University (Sankt-Peterburgskiy gosudarstvenniy universitet), Russian Federation, Saint-Petersburg

Genrietta V. Soboleva

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: sobolq2004@mail.ru

Natalia L. Vybornova

Master's Degree Student
e-mail: orlenko.nl@mail.ru

7/9 Universitetskaya emb., St. Petersburg
199034, Russian Federation.
Phone +7 (812) 363-67-68.

Abstract. The Federal Tax Service of the Russian Federation offers measures of the risks concept implementation in the personal area of a legal entity aiming to improve the efficiency of tax control measures and to form taxpayer's trust in the tax authorities. One of the required elements of the tax administration system efficiency is the understanding of the taxpayer's behavior and formation of his trust in the tax authorities. The authors analyze the efficiency of the proposed activities.

Keywords: tax administration; tax risks; concept of trust; tax service efficiency.

В литературе предполагается, что готовность соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства определяется следующими факторами: мерами негативного воздействия (карательным воздействием); ощущением справедливости и доверия к налоговой администрации; сложностью налоговой системы; экономическими условиями ведения бизнеса. Многие исследования установили огромное влияние уровня доверия налогоплательщика к налоговой администрации на его поведение и его лояльность к действующему законодательству [2].

Оптимальность налогового администрирования в настоящее время ставится во главу угла многими исследователями. Оказание позитивного воздействия и установление доверия между налогоплательщиком и налоговым органом считается одним из наиболее эффективных направлений организации налоговой службы. Целью реализации на практике данной концепции является нахождение баланса между воздействием, которое оказывает налоговая служба на налогоплательщика

Классификация рисков для отражения в личном кабинете налогоплательщика юридического лица

Номер группы	Наименование группы	Наименование рисков		
1	Моделирующие риски	Риск участия в схеме уклонения от налогообложения Риск получения необоснованной налоговой выгоды Риск недолжной осмотрительности		
2	Риски общего характера	2.1 Риск отказа в применении вычетов по НДС Риск отказа в применении льготы по налогам (сборам, страховым взносам) Риск отказа в возмещении НДС из бюджета		
		2.2 Риск наложения штрафных санкций Риск приостановления операций по счетам Риск доначисления налогов (сборов, страховых взносов)		
		2.3 Риск неполноты отражения доходов для целей налогообложения Риск необоснованного отражения расходов для целей налогообложения		
		3	Результирующий риск	Риск отбора для проведения мероприятий налогового контроля

в рамках формирования отношений доверия, и мерами административного давления, которые способны применять налоговые органы [3].

Риск-ориентированный подход к организации налогового контроля в Российской Федерации

В Российской Федерации также нашли отражение новые подходы к практике налогового администрирования [4]. Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) – первый государственный орган, применивший риск-ориентированный подход в своей деятельности. Истоком данного подхода стал приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», который действует уже 10 лет и не теряет свою актуальность. Благодаря открытости документа и выделению трех уровней налогового риска – высокого, среднего и низкого, – налогоплательщик может самостоятельно проанализировать степень подверженности выездной налоговой проверке.

Новым этапом развития риск-ориентированного подхода при проведении налогового контроля стало письмо ФНС России от 14.08.2017 № ЕД-4-15/16007 «О направлении предложений по вопросам публикации информации о рисках в личном кабинете налогоплательщика», в котором предлагается публикация дополнительной информации в личном кабинете налогоплательщика юридического лица, а именно отражение уровня риска по следующим критериям:

- риск наложения штрафных санкций;

- риск приостановления операций по счетам;
- риск отказа в применении вычетов по НДС;
- риск отказа в возмещении НДС из бюджета;
- риск отказа в применении льготы по налогам (сборам, страховым взносам);
- риск доначисления налогов (сборов, страховых взносов);
- риск неполноты отражения доходов для целей налогообложения;
- риск необоснованного отражения расходов для целей налогообложения;
- риск участия в схеме уклонения от налогообложения;
- риск получения необоснованной налоговой выгоды;
- риск недолжной осмотрительности;

- риск отбора для проведения мероприятий налогового контроля.

Заявленной целью является минимизация налоговых правонарушений, а также превентивное регулирование вопросов, возникающих в процессе взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. Можно также полагать, что целью реализации данных мер является возникновение доверия налогоплательщика к налоговым органам. Поскольку результатом введения системы рисков должна стать возможность для налогоплательщика ясно и четко понимать, какие его действия сократят для него риск налоговых проверок и налоговых претензий со стороны налоговых органов. Информирование налогоплательщика и открытость информации также будут способствовать росту доверия.

Однако для того чтобы заявляемая мера действительно имела положительный эффект, необходимо прояснить пути ее реализации. В связи с тем, что данные риски не имеют расшифровки и не содержат подробной информации о сути событий, которые могут привести к налоговым доначислениям, можно провести лишь поверхностный анализ с введением допущений. Согласно наименованию рисков их можно разделить на три группы.

К первой группе – моделирующие – можно отнести риски, наиболее соответствующие поставленной цели – изменение поведенческой модели налогоплательщика, так как только риск участия в схеме уклонения от налогообложения, риск получения необоснованной налоговой выгоды и риск недолжной осмотрительности можно отнести



к превентивным методам воздействия на налогоплательщика.

Данные риски являются развитием правоприменительной практики судебных доктрин, призванных выявить неправомерные действия налогоплательщика, не имеющие действительной хозяйственной цели, а направленные на сокращение налоговых платежей, а также логическим продолжением нового положения налогового законодательства, реализованного в статье 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» НК РФ¹. Данная норма Налогового кодекса РФ отражает стремление закрепить непосредственно в налоговом законодательстве механизмы по противодействию неправомерным действиям налогоплательщика.

В целом реализацию идей об информировании налогоплательщика о возникающих рисках уклонения нужно признать положительной, поскольку многие налоговые схемы, применяемые недобросовестными налогоплательщиками, носят все признаки законодательно верных норм. Однако в результате под действие положений статьи 54.1 НК РФ могут попасть совершенно добросовестные налогоплательщики, с полным основанием применяющие в своей хозяйственной деятельности деловые практики, которые могут быть отнесены налоговыми органами к налоговым схемам.

В Концепции системы планирования выездных налоговых проверок уже выделен ряд схем, которые особо привлекают внимание проверяющих. Например, схема получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), которые служат для создания видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности.

ФНС России дает подробное описание данной схемы, используемой для уменьшения налога на прибыль с помощью включения в хозяйственную деятельность фирм фиктивных посредников. Также ФНС России выделяет часто встречающуюся схему получения необоснованного уменьшения налога на прибыль с помощью приобретения ценных бумаг у владельцев, которые, как правило, не являются резидентами Российской Федерации.

Еще один риск, относящийся к моделирующим, – получение необоснованной налоговой выгоды. В такой формулировке он представляется избыточно широким. К нему, в частности, можно отнести использование фирм-однодневок либо компаний, у которых отсутствуют ресурсы, активы, необходимый квалифицированный персонал и др.

Под данным риском можно также рассмотреть и ситуации с неоднократным переходом на учет в другой налоговый орган, перечисление значительных сумм в адрес торговых домов, торговых компаний, комиссионеров и прочих посредников, представление

налоговой декларации, подписанной неустановленным, дисквалифицированным или недееспособным лицом, осуществление операций не по месту нахождения налогоплательщика юридического лица или его контрагентов. В этом случае речь идет о преднамеренном уклонении от налогообложения. Такие действия налогоплательщика уже нашли широкое отражение в правоприменительной практике и на информационных ресурсах налоговых органов.

Таким образом, встает вопрос о том, какие новые дополнительные информационные характеристики приобретут эти риски. На наш взгляд, они могут иметь дополнительную пользу лишь при условии детального отражения обстоятельств и практик, делающих реальные схемы имитационными, и следующих за данными рисками штрафных санкций и методов урегулирования вопросов.

К рискам второй группы (общего характера) были отнесены риски, которые носят характер отражения событий уже совершенных и не предполагают возможности предотвратить неуплату налогов. Риски общего характера в свою очередь разделены на три подкатегории (2.1, 2.2 и 2.3).

Представляется, что риски первой подгруппы – отказ в применении вычетов по НДС – это ситуации, когда налогоплательщик неправомерно пользуется имеющимся у него правом. Механизм отражения данных рисков в личном кабинете не совсем ясен.

Под риском отказа в применении льготы по налогам (сборам, страховым взносам), вероятно, понимаются ситуации, когда у компании отсутствуют основания для применения льготы либо наблюдается непредставление документов для подтверждения льготного режима налогообложения и др. Например, льготы по налогу на имущество предоставляются, если организация относится к специализированному экономическому направлению (юридические организации, производители фармацевтической продукции, компании, занимающиеся инновационной деятельностью и др.) [5], либо имеет нестандартные условия хозяйствования, например, при наличии сотрудников с ограниченными физическими возможностями, либо местонахождения в особых экономических зонах [6].

Часто налоговые органы отказывают в применении льготного режима в связи с неоднозначностью положений Налогового кодекса РФ, из-за которых налогоплательщик либо допускает ошибки в представлении необходимых документов, либо необоснованно полагает, что у него есть право на использование льготы. В России сформировался большой пул судебных решений, связанных с применением льгот.

Данная группа рисков может способствовать повышению оперативности взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом и лучшему пониманию первыми требований налоговых органов. Положительным фактором могло бы стать представление в личном кабинете дополнительной информации по наиболее часто встречающимся нарушениям, приводящим к отказу налогоплательщику в использовании его права.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018).

Важным вопросом о порядке применения рисков данной подгруппы является то, как именно будет происходить взаимодействие налогового органа и налогоплательщика, когда информация появляется в личном кабинете. Первый вариант: если, например, речь идет о риске, связанном с представлением налоговых документов, и налогоплательщик узнает, что он не представил все необходимые документы до завершения камеральной проверки. Следовательно, налогоплательщик может своевременно внести необходимые исправления. В таком случае это действительно будет способствовать росту доверия налогоплательщика. Второй сценарий: данная информация появляется в личном кабинете после окончания камеральной проверки. В таком случае не появляется новых качественных характеристик во взаимоотношениях налоговых органов и организации, просто возрастает скорость получения сведений о результатах камеральной проверки.

Особо следует выделить риск невозмещения НДС при взаимодействии с недобросовестными контрагентами. Если налогоплательщик сможет проверить контрагента до начала вступления с ним в хозяйственные операции и выяснить, что налоговые органы рассматривают данного субъекта как недобросовестного, вероятно, такая функция в налоговом кабинете будет востребована многими налогоплательщиками. В то же время, если налогоплательщик узнает о существовании такого риска уже после совершения факта хозяйственной операции, полезность данной информации для добросовестного налогоплательщика снижается.

Следовательно, единственным преимуществом появления данной информации в налоговом кабинете является ускорение получения сведений налогоплательщиком по результатам камеральной проверки. Получение информации позволяет налогоплательщику оперативно отреагировать, но это никак не помогает ему выстраивать свою налоговую стратегию так, чтобы снизить у себя риски налоговых проверок.

Вторая подгруппа рисков общего характера (2.2 в таблице) характеризуется абстрактностью формулировок. Прежде всего, выделенные во второй подгруппе ФНС России риски – это риски общего характера, и они требуют раскрытия их сути в связи с тем, что невозможно привести к единой классификации возможные обстоятельства возникновения таких рисков. Примером может служить риск наложения штрафных санкций: все несоответствия Налоговому кодексу РФ влекут за собой наложение штрафных санкций. Риск может возникнуть по такому количеству обстоятельств, что без четкого анализа причины возникновения риска исправление нарушения будет затруднено.

Другим примером может стать риск доначисления налогов. Причиной может быть и неверное отражение расходов организации, и ситуации неправильно оформленных первичных документов. Риск может возникнуть при несоблюдении организацией

требований Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»² в случаях отсутствия в товарной накладной подписей покупателя. Согласно письму Минфина России от 09.06.2011 № 03-02-07/1-187, такое нарушение может стать поводом для штрафа по статье 120 НК РФ¹ и повлечь за собой взыскания до 20% от неуплаченной суммы налога [7].

Любое из данных или неупомянутых случаев нарушения налогового законодательства может привести и к наложению штрафных санкций, и к приостановлению операций по счетам. Подчеркнем, что проверить данный факт налоговые органы могут непосредственно после камеральной или выездной проверки. Поэтому данная подгруппа рисков, так же как и первая, не может помочь налогоплательщику планировать свое поведение и выстраивать грамотную налоговую политику, а следовательно, не может рассматриваться как моделирующая.

Нужно отметить, что эта группа рисков может быть очень полезна предприятиям малого бизнеса, поскольку часто эти предприятия пользуются услугами специализированных компаний, оказывающих им услуги по ведению бухгалтерского учета, или имеют недостаточно опытных учетных работников. Поэтому возможность для предпринимателей самостоятельно увидеть в личном кабинете информацию о возникших угрозах можно считать действительно важным и полезным обстоятельством взаимодействия с налоговыми органами.

К третьей подгруппе (2.3 в таблице) можно отнести риски неполноты отражения доходов и необоснованного отражения расходов для целей налогообложения. Каким образом будут использоваться налоговые риски проверяющими органами, из данных формулировок не ясно.

Первый вариант: налоговые органы выявили неправильное отражение доходов или расходов налогоплательщиком по итогам выездной налоговой проверки. В таком случае непонятно, какие новые дополнительные выгоды получает налогоплательщик, используя кабинет, поскольку и в настоящее время по итогам выездной проверки налогоплательщик получает акт, в котором отражены все выявленные несоответствия.

Второй вариант: можно предположить, что налогоплательщик получает от налоговых органов информацию о существовании вопросов к нему на основании мониторинга различной информации, поступившей в органы, как-то: налоговая и бухгалтерская отчетность и иная информация из внешних источников. В таком случае налогоплательщик может действительно быстро подготовиться и предоставить необходимые объяснения налоговым органам. Вероятно, такой вариант может способствовать росту доверия к налоговым органам.

Еще одним возможным вариантом отражения данных рисков в личном кабинете может быть

² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете».



раскрытие для налогоплательщика наиболее часто встречающихся нарушений по порядку учета доходов и расходов. Вероятно, такой подход, особенно если перечень типичных нарушений будет персонализирован с учетом вида деятельности компании, будет наиболее полезен налогоплательщику, в таком случае данные риски можно будет отнести к моделирующим, то есть, по сути, они станут схожими с первой группой.

Это позволит компании осуществлять систематический мониторинг и прогнозировать сценарии опасных событий и, как следствие, устранять, локализовать отрицательные последствия опасных событий [8]. Таким образом, для окончательного ответа о полезности раскрытия данных рисков в личном кабинете нужно сначала получить ответ на вопрос, что подразумевают под ними налоговые органы.

К рискам третьей группы – результирующие риски – отнесен риск отбора для проведения мероприятий налогового контроля. Из предлагаемого наименования трудно понять, что именно подразумевается под данным риском и как его выделение поможет налогоплательщику. Для того чтобы подобный риск действительно оказывал положительное влияние на налогоплательщика и формировал его лояльность к действиям налогового органа, нужны четко установленные критерии и правила их оценки, на основании которых налогоплательщик может самостоятельно оценить уровень

риска. В той формулировке, в какой в настоящее время риск присутствует в письме ФНС России, не ясно, чем он отличается от того, что излагается в Концепции выездных налоговых проверок. Несомненно, сама по себе возможность оценить свои риски рассматривается налогоплательщиком как положительное явление.

Закключение

По итогам проведенного анализа, к сожалению, следует сказать, что на данном этапе мы можем лишь предполагать, какую пользу может извлечь налогоплательщик от формирования рисков в налоговом кабинете. Причиной невозможности вынесения решения на данном этапе является неясность – какая именно информация будет размещена налоговыми органами и каким образом налогоплательщик будет получать к ней доступ.

Потенциально данные меры действительно могут способствовать новому качественному развитию налогового администрирования в Российской Федерации. Однако, вероятно, налогоплательщики желали бы видеть в личном кабинете более прозрачные и как можно более детализированные формулировки устойчивых критериев. В особенности это касается последнего риска, связанного с оценкой вероятности осуществления мероприятий налогового контроля.

Библиографический список

1. Whait R.V. Exploring Innovations in Tax Administration: A Foucauldian Perspective on the History of the Australian Taxation Office's Compliance Model // *eJournal of Tax Research*. 2014. – v. 12(1). – pp. 130–161.
2. Walsh K. Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration // *Economic and Social Review*. – 2012. – Vol. 43(3). – pp. 451–475.
3. Keen M., Slemrod J. Optimal Tax Administration // *Journal of Public Economics*. – 2017. – Vol. 152. – pp. 133–142.
4. Зотиков Н.З. Направления совершенствования налогового администрирования // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2017. – № 5. – С. 33–42.
5. Соболева Г.В., Яковлева В.С. Эффективность налоговых льгот в стимулировании инновационной деятельности // *Экономика. Налоги. Право*. – 2014. – № 3. – С. 84–88.
6. Уланова Н.К., Некрасова Э.С., Коява Л.В. Ограничения и возможности региональной налоговой политики // *Проблемы экономической науки и практики: сборник науч. трудов*. – 2015. – Вып. 1. – С. 207–212.
7. Огневая В.С. Классификация налоговых рисков как инструмент управления налоговыми рисками // *Управление экономическими системами*. – 2017. – № 4(98). URL: <http://uecs.ru/finans-i-kredit/item/4345-2017-04-06-07-08-17> (дата обращения: 09.01.2018).
8. Леушев А.А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // *Финансы и кредит*. – 2007. – № 17(257). – С. 39–43.

References

1. Whait R.V. Exploring Innovations in Tax Administration: A Foucauldian Perspective on the History of the Australian Taxation Office's Compliance Model. *eJournal of Tax Research*, 2014, Vol. 12(1), pp. 130–161.
2. Walsh K. Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration. *Economic and Social Review*, 2012, Vol. 43(3), pp. 451–475.
3. Keen M., Slemrod J. Optimal Tax Administration. *Journal of Public Economics*, 2017, Vol. 152, pp. 133–142.
4. Zotikov N.Z. Napravleniya sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya [Tax Administration, Areas of Improvement]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 33–42 (in Russ.).
5. Soboleva G.V., Yakovleva V.S. Effektivnost' nalogovyh l'got v stimulirovaniy innovatsionnoy deyatel'nosti [Tax Incentives Efficiency in the Environment of Innovation]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2014, no. 3, pp. 84–88 (in Russ.).
6. Ulanova N.K., Nekrasova Je.S., Koyava L.V. Ogranicheniya i vozmozhnosti regional'noy nalogovoy politiki [Regional Tax Policy Limitations and Opportunities]. *Problemy ekonomicheskoy nauki i praktiki*, 2015, pp. 207–212 (in Russ.).
7. Ognevaya V.S. Klassifikatsiya nalogovyh riskov kak instrument upravleniya nalogovymi riskami [Tax Risks Classification as a Tool of Tax Risk Management]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami – Management of economic systems*, 2017, no. 4(98) (in Russ.). Available at: <http://uecs.ru/finans-i-kredit/item/4345-2017-04-06-07-08-17> (accessed: 09.01.2018).
8. Leushev A.A. Metodologicheskie podhody k analizu i upravleniyu nalogovymi riskami [Methodological Approaches to the Tax Risks Analysis and Management]. *Finansy i kredit – Finance and credit*, 2007, no. 17(257), pp. 39–43 (in Russ.).

АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- 👤 бухгалтеры
- 👤 налоговые консультанты
- 👤 внутренние аудиторы
(контролеры)
- 👤 финансовые директора
- 👤 эксперты по МСФО

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia