



ИПБ России

№3 | 2018

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Моделирование эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий с применением инсорсинговых фактов хозяйственной жизни  
с. 8
- Проблемные вопросы и методы учета затрат на капитальный ремонт основных средств  
с. 20
- Отчетность общественного сектора и тенденции ее реформирования  
с. 27
- Новации в системе финансового контроля акционерной компании: риск-менеджмент и безопасность бизнеса  
с. 42



2018 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, 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, Professor of the 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 Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

**Igor M. BALAN**, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Finance, Banks and Accounting Department of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

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

**Vitaly B. IVASHKEVICH**, Doctor of Economics, Professor of the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

**Valery V. KOVALEV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department 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 Entrepreneurship 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 Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

**Olga V. ROZHNOVA**, 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 at 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 Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

**Sergey B. TEMRIN**, PhD in Economics, Director of the 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 Information Support and Accounting Department 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 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

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, доредакционная  
подготовка, препресс  
000 «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор  
Н.В. Иволгина

Подписано в печать  
14.06.2018.  
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

Название журнала на рус-  
ском языке – «Вестник ИПБ  
(Вестник профессиональных  
бухгалтеров)», в транс-  
литерации – «Vestnik IPB  
(Vestnik Professional'nyh  
buhgalterov)»

## Accounting, statistics

- 8 Modeling the Endogenous Accounting and Analytical Space in the Unitary Enterprises with the Use of Insourcing Business Operation Items  
**Alexandr A. Bazhenov**  
**Igor E. Mizikovskiy**
- 15 Multifactor Formation Conditions for Corporation Accounting and Information Support Systems  
**Vyacheslav A. Ivanko**
- 20 Issues and Methods of Accounting for Overhaul of Fixed Assets  
**Sergey M. Mysenko**
- 27 Public Sector Reporting and its Reforming Trends  
**Lyubov A. Chaikovskaya**  
**Vladimir L. Kozhukhov**

## Finance, money circulation and credit

- 35 Risk-Based Approach in the Activities of State Financial Control Authorities of the Republic of Tatarstan  
**Azat R. Valeev**

## Economy and management of national economy

- 42 Innovations in the Financial Control System of a Joint Stock Company: Risk Management and Business Security  
**Irina N. Fedorenko**

## В ИПБ России

- 2 Новости
- 4 Ефим Абрамович Мизиковский отмечает юбилей!
- 5 «ИПБ России действует на опережение» – интервью с директором ИПБ России Е.И. Копосовой

## Бухгалтерский учет, статистика

- 8 Моделирование эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий с применением инсорсинговых фактов хозяйственной жизни  
**А.А. Баженов,**  
**И.Е. Мизиковский**
- 15 Многофакторность условий формирования систем учетно-информационного обеспечения в корпорации  
**В.А. Иванько**
- 20 Проблемные вопросы и методы учета затрат на капитальный ремонт основных средств  
**С.М. Мысенко**
- 27 Отчетность общественного сектора и тенденции ее реформирования  
**Л.А. Чайковская**  
**В.Л. Кожухов**

## Финансы, денежное обращение и кредит

- 35 Риск-ориентированный подход в деятельности органов государственного финансового контроля Республики Татарстан  
**А.Р. Валеев**

## Экономика и управление народным хозяйством

- 42 Новации в системе финансового контроля акционерной компании: риск-менеджмент и безопасность бизнеса  
**И.Н. Федоренко**

## Новости

### В Калининграде обсудили теорию и практику современного учета и анализа

11 мая 2018 года в Калининграде состоялась научно-практическая конференция «Теория и практика современного учета и анализа». Конференция проводилась Калининградским ТИПБ и Калининградским государственным техническим университетом при поддержке ИПБ России. В конференции с докладами выступили 25 учетных работников региона и обучающиеся в магистратуре КГТУ.

Конференцию открыл директор Ка-



лининградского ТИПБ профессор В.Г. Грудинов. С приветственным словом выступила директор ИПБ России Е.И. Копосова. Она рассказала о новых аттестатах ИПБ России и их востребованности, в частности, аттестата профессионального налогового консультанта, тестирование для получения которого началось с февраля этого года. Кроме того, Е.И. Копосова пригласила присутствующих принять участие во всероссийском конкурсе «Лучший бухгалтер России – 2018», который стартует на сайте ИПБ России 11 сентября, отметив, что в этом году вводится новая номинация: «Лучший налоговый консультант».

Евгения Ивановна вручила почетную грамоту Институту отраслевой экономики и управления КГТУ за достижения в подготовке экономических кадров и благодарности Калининградскому ТИПБ, Калининградскому государственному техническому университету, кафедре учета, анализа и аудита

в отраслях и комплексах КГТУ за многолетнюю плодотворную работу и высокий уровень подготовки слушателей по программам аттестации и повышения профессионального уровня бухгалтеров, а также наградила медалью ИПБ России «За заслуги в развитии профессии» начальника отдела бухгалтерского учета и финансового мониторинга Калининградской областной таможни, канд. экон. наук. И.С. Джерелейко за его активное участие в подготовке профессиональных кадров региона и сотрудничество с Калининградским ТИПБ. Кроме этого Е.И. Копосова вручила дипломы участникам конференции.

Эта совместная конференция проводится уже второй раз (первая проходила в мае 2017 года и была посвящена 20-летию юбилею ИПБ России). Все участники отметили возросший статус конференции, благодаря непосредственному участию в ней руководящих работников ИПБ России и Калининградского ТИПБ. Участники высказали пожелание сделать майскую совместную научно-практическую конференцию традиционной.

### ИПБ России провел конференцию в Крыму

С 14 по 18 мая в Ялте ИПБ России провел конференцию «Важные изменения в налоговом законодательстве – 2018. „Зарплатные“ налоги: отчетность, спорные вопросы, практические рекомендации». Участие в конференции приняли более 100 бухгалтеров предприятий Крыма и других регионов России.

Открывая конференцию, директор ИПБ России Е.И. Копосова рассказала о набирающем популярность аттестате профессионального налогового консультанта, а также о ближайшем запуске программы «Профессиональный финансовый директор». Кроме того, она пригласила участников конференции в Москву на конгресс ИПБ России.

Основным спикером конференции выступил К.В. Един, директор Учебного центра технико-экономических знаний,



исполнительный директор Новосибирского ТИПБиА, член Президентского совета ИПБ России. Он подробно рассмотрел вопросы «мобильности» налогового законодательства, ужесточения налогового контроля и изменений Трудового законодательства, отразившихся на работе бухгалтеров. Наибольший интерес у участников конференции вызвали практические вопросы представления отчетности по НДС, применения специальных режимов налогообложения, а также налогообложения предприятий, работающих в свободной экономической зоне.

### **НАЛОГИ 2018. Риски. Проверки. Споры. Оптимизация**

Бесплатный семинар с таким названием состоялся 20 апреля в ИОЦ «Северная столица». Соорганизатором семинара выступил ИПБ России.

Занятие провел Дмитрий Иванович Ряховский, докт. экон. наук, профессор департамента налоговой политики

и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, первый проректор ИЭАУ, управляющий партнер по налоговой практике юридической фирмы «ЛЕГИ-КОН-ПРАВО», член Президентского совета ИПБ МР, заместитель главного редактора журнала «Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)», аттестованный преподаватель ИПБ России и практикующий налоговый консультант.

По оценке гостей семинара, мероприятие получилось живым, полезным и продуктивным, ведь обсуждение касалось действительно актуальных вопросов.

### **Бухгалтерский учет для малого бизнеса станет проще**

19 апреля 2018 года состоялось заседание экспертной группы по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства, образованной Минфином России. В нем приняли участие представители ИПБ России О.В. Василевская и Н.А. Алабушина.

На заседании обсуждались проекты федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» и изменений, вносимых в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», в части упрощения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Проект ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» в целом одобрен. Члены экспертной группы высказались за сохранение возможности для субъектов малого предпринимательства не применять ПБУ 18/02.



## Ефим Абрамович Мизиковский отмечает юбилей!

25 мая 2018 года исполнилось 80 лет профессору, доктору экономических наук, заслуженному работнику Высшей школы РФ **Ефиму Абрамовичу Мизиковскому**. Выдающийся ученый, талантливый педагог, мудрый руководитель – так отзываются о Ефиме Абрамовиче его коллеги и ученики.

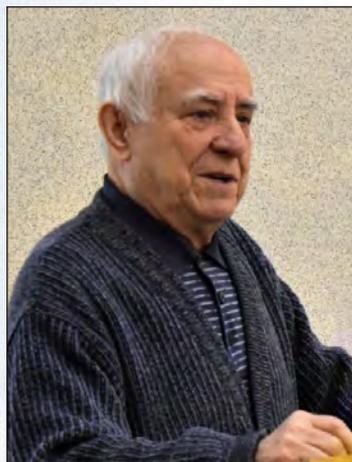
Е.А. Мизиковский родился в Липецке. В 1956 году окончил промышленно-экономический техникум в Горьком. Работал главным бухгалтером предприятия легкой промышленности, служил в армии в период Карибского кризиса, закончил службу офицером ракетных войск. После этого была работа в должности бухгалтера на автозаводе.

В 1962 году Е.А. Мизиковский окончил Всесоюзный заочный финансово-экономический институт (ВЗФЭИ), там же в 1969 году защитил кандидатскую диссертацию, а в 1990-м стал доктором экономических наук. Тема докторской диссертации – «Проблемы производственного учета в машиностроении при переходе к рыночным отношениям». Область научных интересов – себестоимость (учет, контроль, анализ) в системе управления.

С 1969 по 1995 год Ефим Абрамович работал преподавателем в филиале ВЗФЭИ, а с 1995 года возглавил кафедру бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского. Под руководством Е.А. Мизиковского проводилась подготовка высокопрофессиональных кадров для бухгалтерских и финансовых служб предприятий Нижегородской области.

Ефим Абрамович подготовил 25 кандидатов и 5 докторов экономических наук, опубликовал более 150 научных работ, учебников, учебных пособий и статей по бухгалтерскому учету и аудиту. Е.А. Мизиковский является одним из разработчиков действующего типового плана счетов бухгалтерского учета.

В настоящее время Ефим Абрамович является профессором кафедры



«Информационные системы в финансово-кредитной сфере», а также научным руководителем программы подготовки аудиторов, профессиональных бухгалтеров, специалистов по международным стандартам финансовой отчетности на факультете повышения квалификации и профессиональной переподготовки ННГУ.

Сложно переоценить вклад Е.А. Мизиковского в развитие бухгалтерской науки. По сей день он пишет научные статьи, является членом редакционных советов научных журналов – «Вестник профессиональных бухгалтеров» и «Вестник Самарского государственного университета путей сообщения». Ефим Абрамович также является членом-корреспондентом Академии экономических наук и предпринимательской деятельности, академиком финансовой академии «Элита».

Помимо преподавания и научной практики Е.А. Мизиковский много времени уделяет общественной работе. Много лет он являлся президентом Нижегородского территориального института профессиональных бухгалтеров, по настоящее время остается членом Президентского совета ИПБ России, долгие годы являлся членом Методологического совета Минфина России.

Руководство ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Министерство финансов РФ, Министерство финансов Нижегородской области, глава Администрации Нижнего Новгорода, Центральная аттестационно-лицензионная комиссия Министерства финансов РФ, ИПБ России не раз отмечали огромный вклад Е.А. Мизиковского в развитие бухгалтерской профессии и выражали ему благодарность.

Ефим Абрамович любит учиться. Его ученики и коллеги говорят, что



рядом с Ефимом Абрамовичем возникает желание постоянно работать над собой.

**ИПБ России и редакция журнала поздравляют Ефима Абрамовича с юбилеем. Его оптимизм, умение понимать**

**людей, замечать в каждом его достоинства, поддерживать словом и делом достойны восхищения и подражания. Желаем Ефиму Абрамовичу крепкого здоровья, бодрости, удачи, радости и вдохновения!**



## «ИПБ России действует на опережение»

29 марта 2018 года Президентский совет ИПБ России принял актуализированные версии программ и новые программы экзаменов для получения аттестатов. Программы введены в действие с 1 апреля 2018 года. За разъяснениями и комментариями редакция журнала обратилась к директору ИПБ России Е.И. Копосовой.

Программы аттестации ИПБ России актуализируются ежегодно.

### Евгения Ивановна, в чем суть актуализации программ?

Программы аттестации ИПБ России актуализируются ежегодно. Это позволяет учесть изменения, которые периодически вносятся в нормативные правовые акты. Эксперты вносят правки в феврале-марте, ориентируясь на нормативные правовые документы в редакции, действующей по состоянию на 1 января наступившего года.

29 марта Президентский совет ИПБ России утвердил актуализированные версии программ экзаменов для получения четырех видов аттестатов профессионального бухгалтера. Речь идет об аттестате бухгалтера коммерческой организации, аттестате бухгалтера организации госсектора,

аттестате главного бухгалтера коммерческой организации и аттестате главного бухгалтера организации госсектора. Кроме того, актуализирована программа экзамена для получения аттестата профессионального налогового консультанта.

В основном изменения в программах проводились вслед за изменениями в действующих нормативных правовых актах. Однако преподавателям стоит внимательно ознакомиться с текстами программ, поскольку небольшие изменения в их структуре все-таки были. Например, некоторые темы из программы «Бухгалтер организации госсектора» были перенесены в программу «Главный бухгалтер организации госсектора».

### Как часто актуализируются самые привычные оценочные средства, то есть тесты?

Согласно нашим процедурам, после того как актуализированы программы, эксперты оперативно вносят изменения в тесты. Напомню, что эту работу ИПБ России проводит также ежегодно, основываясь на нормативных правовых документах по состоянию на 1 января текущего года. Если же изменения в нормативные документы вносятся в течение года, то есть после 1 января, эксперты не всегда имеют возможность своевременно внести правки в тесты.

При подготовке к экзамену мы рекомендуем преподавателям давать слушателям действующие версии документов, то есть с изменениями. И в том случае если слушателю на экзамене достался тест, который не был актуализирован, он автоматически засчитывается через процедуру апелляции, даже если претендент привел неправильную аргументацию. Справедливости ради



По нашим оценкам, задачи, несмотря на сложность условий, претенденты преодолевают легче, чем тесты.

надо отметить, что случаи, когда на экзамене попадаются неактуализированные тесты, являются единичными.

### **Где можно ознакомиться с актуализированными программами?**

Все новые и актуализированные программы размещаются в личном кабинете корпоративного члена. На сайте и в личном кабинете действительного члена мы будем размещать только краткие аннотации программ.

### **Какие новые программы экзаменов приняты?**

Приняты две новые программы экзаменов для получения аттестата главного бухгалтера коммерческой организации, имеющей обособленные подразделения, и аттестата главного бухгалтера организации госсектора, имеющей обособленные подразделения. Эти программы соответствуют седьмому уровню профессионального стандарта «Бухгалтер».

Подчеркну, что в данной ситуации ИПБ России действует на опережение. Седьмой и восьмой уровни квалификации предусмотрены новой редакцией профстандарта «Бухгалтер», которая в настоящее время еще не утверждена.

Расширение линейки программ аттестации профессиональных бухгалтеров, как и появление соответствующей обобщенной трудовой функции в самом профессиональном стандарте «Бухгалтер», вызвано тем, что деятельность главного бухгалтера организации со сложной структурой (то есть организации, имеющей обособленные подразделения) имеет свои особенности по сравнению с деятельностью главного бухгалтера организации с простой структурой. Причем как с сугубо профессиональной точки зрения, так и с административной. Это обуславливает предъявление повышенных требований к квалификации таких специалистов.

На экзамене будут проверяться знания и умения, соответствующие седьмому квалификационному уровню. Для этого мы планируем использовать тесты и задачу. Как обычно, примерно за два месяца до введения задачи в экзамен, ее демоверсия будет доступна на сайте ИПБ России (ресурс «Проверь себя»).

### **Кто может претендовать на получение аттестата седьмого уровня?**

К экзаменам на седьмой уровень будут допускаться претенденты, имеющие аттестат шестого уровня. Если это внешний претендент, то есть не имеющий аттестата главного бухгалтера коммерческой организации или организации госсектора,

ему сначала надо будет получить аттестат главного бухгалтера шестого уровня. Соответствующие изменения будут внесены в документы ИПБ России в самое ближайшее время. А пока центры подготовки могут знакомиться с новыми программами в своих личных кабинетах.

### **Есть ли статистика, как претенденты решают задачу? Можно ли подать апелляцию?**

По нашим оценкам, задачи, несмотря на сложность условий, претенденты преодолевают легче, чем тесты. А вот подать апелляцию по результатам решения задачи нельзя. Если у слушателя возникли проблемы при решении, надо использовать ресурс «Проверь себя», а также выяснять с преподавателем, в чем причина ошибки.

В «Электронной библиотеке» для преподавателей действует специальный раздел «Ответы на наиболее часто встречающиеся вопросы при решении Задачи по формированию налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности». Эксперты размещают свои комментарии по мере поступления вопросов от преподавателей.

### **Евгения Ивановна, вы сказали, что актуализация также подверглась программа экзамена для получения аттестата профессионального налогового консультанта. Что в ней изменилось?**

Несмотря на то что эта программа была разработана в конце прошлого года, она сейчас также была обновлена, поскольку вступили в силу новые нормативные правовые документы. Кроме того, мы уточнили список учебных пособий, которые можно использовать при подготовке к экзамену.

Помимо технических правок внесены изменения в раздел «Бухгалтерский учет». Он несколько сокращен за счет тем, которые в некотором смысле избыточны для тех, кто непосредственно не занимается бухгалтерским учетом. При этом мы усилили акцент на понимании слушателями разницы между данными бухгалтерского и налогового учета, а это как раз очень важно именно для налоговых консультантов.

В этом же ключе мы планируем облегчить для налоговых консультантов бухгалтерскую задачу. То есть на экзамене они должны будут составить налоговые декларации на основе фактов хозяйственной жизни, которые приведены в журнале хозяйственных операций, а не в шахматной ведомости, что проще.

### **Спасибо за разъяснения!**

*Беседовала Н.В. Иволгина*





**ИПБ РОССИИ**

**КОНГРЕСС  
ИПБ РОССИИ  
2018**

**29-30 ноября**

КЗ «Измайлово»  
(Москва, Измайловское ш.,  
д. 71, корп. 5)

**ЗВЕЗДНЫЙ СОСТАВ  
ЛЕКТОРОВ:**

- ★ СУХАРЕВ Игорь Робертович
- ★ ШНАЙДЕРМАН Татьяна Александровна
- ★ ЛАПИНА Ольга Гелиевна
- ★ ВОРОБЬЕВА Елена Вячеславовна
- ★ РОЖНОВА Ольга Владимировна
- ★ СМИРНОВА Татьяна Степановна

**+ 7 (495) 720 54 55**

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

УДК 657  
ВАК 08.00.12

## Моделирование эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий с применением инсорсинговых фактов хозяйственной жизни\*

## Modeling the Endogenous Accounting and Analytical Space in the Unitary Enterprises with the Use of Insourcing Business Operation Items

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](mailto:bazhenov@audit-professional.ru)

**Игорь Ефимович Мизиковский**

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет»  
e-mail: [core090913@gmail.com](mailto: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 статьи является моделирование эндогенного учетно-аналитического пространства унитарных предприятий с применением инсорсинговых фактов хозяйственной жизни. Показано, что оптимизация потоков финансовой информации, возникающих внутри эндогенного учетно-аналитического пространства и представляющих собой инсорсинговые операции, направлена на снижение потерь внутренних результатов деятельности центров ответственности унитарных предприятий. Доказана объективная необходимость реформирования существующих приемов и методов учета, а также механизмов управления в унитарных предприятиях для возможностей роста государственной и (или) муниципальных (местных) экономик регионов Российской Федерации.

**Ключевые слова:** унитарное предприятие; местная экономика; эндогенное учетно-аналитическое пространство; методология; инсорсинговые операции; факт хозяйственной жизни; финансовая информация; передача; счет; ресурсы.

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

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

**Alexandr A. Bazhenov**

Doctoral Candidate;

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Accounting and Finance Department at 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](mailto:bazhenov@audit-professional.ru)

**Igor E. Mizikovskiy**

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

**Abstract.** The subject of this article is modeling of the endogenous accounting and analytical space in the unitary enterprises using the insourcing business operation items. The author shows that the optimization of financial information flows, which are insourcing operations, that originate within the endogenous accounting and analysis space is aimed at the loss reduction of internal performance of the unitary enterprises responsibility centers. The necessity of existing accounting methods reformation, as well as management mechanisms in the unitary enterprises for growth opportunities of the state and (or) municipal (local) economies of the Russian Federation regions is proved.

**Keywords:** unitary enterprise; local economy; endogenous accounting and analytical space; methodology; insourcing operations; business operation item; financial information; transfer; account; resources.

## Учетно-аналитические пространства унитарного предприятия

Функционируя на конкурентных рынках, любая организация представляет собой так называемый черный ящик, потребляющий необходимые для осуществления заявленных при регистрации видов деятельности ресурсы (трудовые, финансовые, материальные, информационные), преобразует их в товар (работу, услугу), пользующийся спросом у потребителей. Этот внешний кругооборот преобразования ресурсов в товар (работу, услугу) обуславливает потоки экзогенной (внешней) финансовой информации, отражаемой в системе бухгалтерского учета организации в виде экзогенного учетно-аналитического пространства. В основе этого пространства, как известно, лежат учетные операции, которые, по сути, можно назвать аутсорсинговыми. При этом все хозяйственные операции, формируемые в этом учетно-аналитическом пространстве, представляют собой потоки экзогенной (внешней) финансовой информации в виде хозяйственных операций, по сути, являющихся разноколлинеарными векторами, структурно объединенными в пространство.

При этом авторами предлагается данные операции так классифицировать не по субъекту их осуществления (внешние бухгалтерские службы и сторонние консалтинговые фирмы), а по объекту, предназначенному для потребления внешним пользователям. В этом случае эти аутсорсинговые учетные операции обеспечивают формирование итоговой информации об объектах учета для внешних пользователей и о производимых товарах (работах, услугах) внешним потребителям (экзогенной продукцией).

Схематично данный процесс можно представить в виде рис. 1.

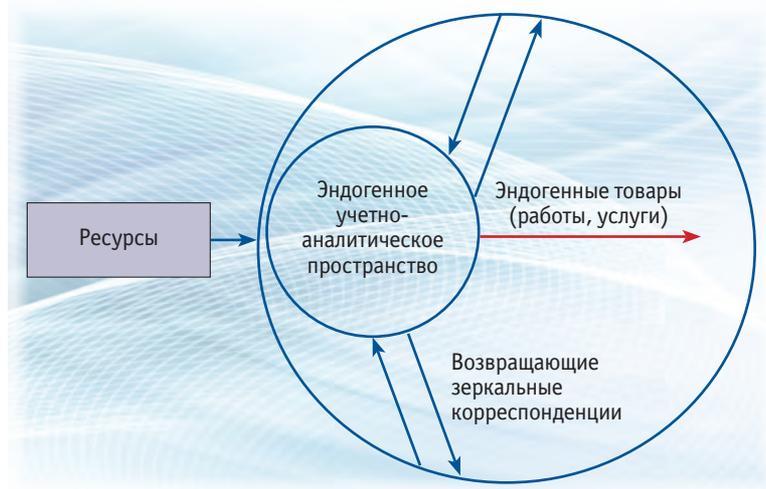
Вместе с тем преобразование потребляемых организацией ресурсов может быть трансформировано и во внутренние эндогенные товары (работы, услуги), то есть товары, потребляемые внутри предприятия, для его нужд и передаваемые между его структурными подразделениями (центрами ответственности). Авторы придерживаются мнения, что экзогенное учетно-аналитическое пространство не исключает существования иного пространства, которое может и должно с ним взаимодействовать.

Очевидно, что образуемое в этом случае учетно-аналитическое пространство будет формироваться внутри экзогенного учетно-аналитического пространства, взаимодействуя с ним

Рис. 1. Экзогенное учетно-аналитическое пространство



Рис. 2. Эндогенное учетно-аналитическое пространство



посредством возвращающих зеркальных корреспонденций и образуя эндогенные товары (работы, услуги) для внутреннего потребления. Данное учетно-аналитическое пространство авторы предлагают именовать эндогенным, то есть генерирующим потоки внутри предприятия с целью отражения информации об эндогенных товарах (работах, услугах) (рис. 2).

Как любая организация, унитарное предприятие имеет сложную организационную структуру, которую можно представить в виде совокупности центров ответственности, оказывающих услуги, выполняющих работы или передающих товары иным центрам ответственности внутри унитарного предприятия.

Вместе с тем информация о таких товарах (работах, услугах), представляющая собой эндогенную информацию, в бухгалтерском учете унитарного предприятия, к сожалению, никак не отражается, что является, по мнению авторов, пробелом, требующим научного обоснования и соответствующего развития методологии учета.

Это обстоятельство позволяет авторам сформулировать важные научные принципы организации эндогенного учетно-аналитического пространства в унитарном предприятии.

## Научные принципы организации эндогенного учетно-аналитического пространства

**1. Трансформация потребляемых ресурсов на собственные нужды и потребление.** Потребляемые извне ресурсы могут быть преобразованы во внутренние эндогенные товары (работы, услуги), то есть товары, потребляемые внутри предприятия для его нужд и передаваемые между его структурными подразделениями (центрами ответственности). Важно отметить, что в настоящее время система управленческого учета унитарных предприятий ориентирована на формирование сведений, относящихся главным образом к процессам производства и продаже потребителям продукции (работ, услуг, товаров). Явным недостатком этой модели является отсутствие необходимых инструментов генерирования релевантных потоков запросам эффективного менеджмента, данных о продуктах деловой активности, предназначенных для внутреннего (собственного) потребления.

Анализ научной литературы показал, что по вопросу генерации внутрихозяйственной информации внутренних подразделений организаций различных форм собственности имеются отдельные публикации [1–8].

Как правило, в данных публикациях речь идет о внутреннем обороте, который именуется внутризаводским оборотом. «Внутризаводским оборотом называется продукция собственного изготовления, потребленная предприятием на промышленно-производственные нужды. Основной частью внутризаводского оборота является объем переработанных полуфабрикатов своей выработки для производства готовых изделий. Так, например, на металлургическом заводе чугуна собственного производства, использованный на выплавку стали в мартеновском цехе, или сталь, выплавленная в мартеновском цехе, переданная в прокатный цех для производства проката, относятся к внутризаводскому обороту. Это объясняется тем, что чугун, переработанный в сталь, и сталь, израсходованная на производство проката, потреблены внутри самого предприятия. Иногда чугун и сталь как готовая продукция выходят за пределы металлургического завода, но они в этом случае во внутризаводской оборот не включаются.

Внутренние обороты имеются и в энергетических системах. Например, в тепловых сетях расходуется вырабатываемая электростанциями энергосистемы электроэнергия на подкачку сетевой воды. Районные котельные, электробойлеры, гидроаккумулирующие установки также потребляют электроэнергию, которая является внутренним оборотом для энергосистемы. При калькулировании себестоимости электроэнергии по энергосистеме эти внутренние обороты в натуральном и денежном выражении должны

исключаться из соответствующих показателей себестоимости энергии»<sup>1</sup>.

Вместе с тем особенности отражения на счетах бухгалтерского учета в целях определения эффективности работы центров ответственности, а также деятельности предприятий в целом с точки зрения концепции бережливого производства данные публикации не содержат. Исходя из этого, авторам представляется актуальной необходимость отражения эндогенной учетно-аналитической информации в действующей системе бухгалтерского учета унитарного предприятия, которая, являясь инструментом, обслуживающим процессы менеджмента унитарного предприятия, позволит определенным способом реформировать внутрихозяйственный учет и повысить эффективность работы его центров ответственности.

Необходимо отметить, что в настоящее время система управленческого учета унитарных предприятий ориентирована на формирование сведений, относящихся главным образом к процессам производства и продаже потребителям продукции (работ, услуг, товаров). Явным недостатком этой модели является отсутствие необходимых инструментов генерирования релевантных запросам эффективного менеджмента данных о продуктах деловой активности, предназначенных для внутреннего (собственного) потребления.

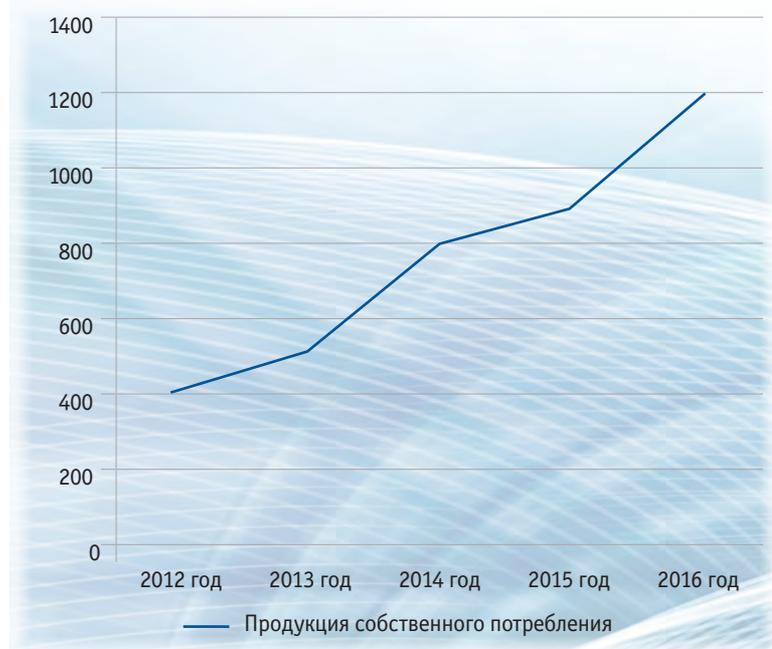
Обеспечение эффективности производственно-хозяйственной деятельности унитарных предприятий, повышение их значимости и продуктивности как на местном, так и на федеральном уровнях требует решительного отказа от устаревших моделей и методов управления. Исследования показали, что одним из «узких мест» учетно-информационной системы унитарных предприятий является весьма слабое использование внутренней информации о хозяйственной деятельности, в том числе направленной на повышение информационной осведомленности лиц, принимающих хозяйственные решения (ЛПХР). Так, в частности, формирование результата работы центров ответственности унитарного предприятия в целях внутреннего потребления в хозяйственной жизни организации зачастую «растворяется» в общем массиве данных о затратах. Это приводит к тому, что ЛПХР имеет недостаточно полную, а нередко искаженную картину затрат и результатов, дифференцированных в разрезе центров ответственности, что приводит к неверной оценке эффективности их работы.

Как показали наши исследования, на унитарных предприятиях Нижегородской и Владимирской областей<sup>2</sup> имеется тенденция к возрастанию объемов товаров (работ, услуг) для собственного

<sup>1</sup> Большая техническая энциклопедия. Технический словарь. Том II. Понятие – «Внутризаводской оборот» (<http://www.ai08.org>).

<sup>2</sup> В основу анализа были положены данные 32 унитарных предприятий исследуемых регионов в обеспечении требований малой выборки.

Рис. 3. График роста произведенной унитарными предприятиями продукции для собственного потребления



внутреннего потребления. Это связано с тем, что возрастает турбулентность ценовых стратегий поставщиков, и как следствие, у унитарных предприятий возникает необходимость прибегать к внутренней диверсификации.

Например, на унитарных предприятиях в городах Владимир, Ковров, Гусь-Хрустальный, Меленки и Петушки только за период с 2014 по 2016 год индекс учетных цен поставщиков возрос на 40%, тем самым потенциал закупок материально-производственных запасов снизился примерно на эту же величину. Это, безусловно, повлияло на формирование устойчивого тренда наращивания производства товаров (работ, услуг) для внутреннего потребления унитарных предприятий. Также нельзя не отметить, что на предприятиях водохозяйственных систем городов Муром и Вязников объем операций для внутреннего потребления за 2016 год увеличился более чем на 40 млн руб., что составляет примерно 60% от их среднегодовой выручки.

На рис. 3 приведена тенденция роста произведенной унитарными предприятиями продукции для собственного потребления по малой выборке.

Кроме того, проведенный анализ принятых на рассматриваемых предприятиях учетно-информационных методологий показал практически полное отсутствие инструментов структурирования информационных массивов, характеризующих объемы производства и внутреннего перемещения товаров (работ, услуг), произведенных для собственного потребления.

Поэтому, по мнению авторов, следует принимать во внимание стратегическую значимость унитарных предприятий в соответствии с пунктом 4 статьи 8

Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (ред. от 29.12.2017), а именно: «государственное или муниципальное предприятие может быть создано в случае:

- необходимости использования имущества, приватизация которого запрещена, в том числе имущества, которое необходимо для обеспечения безопасности Российской Федерации;
- необходимости осуществления деятельности в целях решения социальных задач (в том числе реализации определенных товаров и услуг по минимальным ценам), а также организации и проведения закупочных и товарных интервенций для обеспечения продовольственной безопасности государства;
- необходимости осуществления деятельности, предусмотренной федеральными законами исключительно для государственных унитарных предприятий;
- необходимости осуществления научной и научно-технической деятельности в отраслях, связанных с обеспечением безопасности Российской Федерации;

- необходимости разработки и изготовления отдельных видов продукции, находящейся в сфере интересов Российской Федерации и обеспечивающей безопасность Российской Федерации;
- необходимости производства отдельных видов продукции, изъятой из оборота или ограниченно оборотоспособной», так как это обстоятельство диктует особые требования к структурированию ее бухгалтерской (управленческой) информации, то есть от ее качества во многом зависит успешность и устойчивость их хозяйственной деятельности [9].

## 2. Возвращающие зеркальные корреспонденции.

Формирование эндогенного учетно-аналитического пространства, в основу которого положены потоки информации о товарах (работах) услугах для собственного потребления, основано на возвращающих зеркальных корреспонденциях, связывающих внешние ресурсы и эндогенные товары (работы, услуги) для внутреннего потребления.

**3. Центры ответственности.** Субъектами эндогенного учетно-аналитического пространства являются совокупности центров ответственности, которые оказывают услуги, выполняют работы или передают товары иным центрам ответственности внутри унитарного предприятия.

**4. Транспарентность информации путем структурирования плана счетов.** Выступая в качестве обязательного условия качества управленческой работы унитарных предприятий, транспарентность требует детализации и подробной «расшифровки» всех хозяйственных операций в «режиме реального времени». Этому во многом способствует

известная методология структурирования рабочего плана счетов.

Исследования, проведенные авторами на ряде унитарных предприятий Владимирской и Нижегородской областей, также показывают, что имеют место нарастающие противоречия между стоящими перед ними управленческими задачами и способами их реализации. Например, формирование затрат, связанных с эндогенными товарами (работами, услугами), отражается на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в общей сумме, что не дает в итоге менеджменту унитарного предприятия возможности понять и оценить их масштаб, требуемый для реализации точечных оптимальных решений, и как следствие, приводит к необоснованным потерям.

Безусловно, что в этой ситуации требуется решительный отказ от действующих, нередко «шаблонных» и спонтанно разработанных схем решения сформулированных учетно-аналитических задач. Очевиден запрос менеджмента на принципиально новые, гибко настраиваемые приемы и способы с учетом требований нормативного регулирования, изложенных в Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Поэтому нельзя не согласиться с Е.Н. Домбровской, которая формулирует вывод о «необходимости разработки методологии бухгалтерского учета, контроля и эффективного управления на государственных предприятиях в условиях необходимости сохранения и развития государственной собственности как залога сильного государства» [10]. Данный постулат можно рассматривать в качестве отправной точки при разработке методологии бухгалтерского учета в унитарных предприятиях, учитывающей сложившиеся современные тенденции всевозрастающей потребности в эффективной учетной среде.

При этом прозрачность информации, по мнению авторов, как обязательное условие качества управленческой работы унитарных предприятий требует детализации и подробной «расшифровки» всех хозяйственных операций, пользуясь термином информатики, в «режиме реального времени». Этому во многом способствует известная методология структурирования рабочих планов счетов, достаточно полно исследованная в бухгалтерской науке [2, 11, 12], закрепленная в приказе Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», в том числе и в деятельности унитарных предприятий [5, 10, 13].

**5. Инсорсинговые факты хозяйственной жизни как подвижные структуры эндогенного учетно-аналитического пространства.** В основу эндогенного

учетно-аналитического пространства, как полагают авторы исследования, заложен механизм учета инсорсинга (инсорсинговых операций), то есть фактов хозяйственной жизни эндогенного учетно-аналитического пространства, отраженных на специфических счетах бухгалтерского учета, связанных с передачей товаров (работ услуг) внутри унитарного предприятия между его центрами ответственности и направленными на обеспечение заинтересованных пользователей прозрачной информацией для выработки и принятия ими управленческих решений. Совокупность инсорсинговых операций представляет собой систему эндогенной информации.

Авторы полагают, что гибкая настройка плана счетов с учетом особенностей хозяйственной деятельности унитарных предприятий не исчерпала своих возможностей. Как показали проведенные теоретические и практические исследования, в информационно-инструментальном пространстве гибкой настройки остались неохваченными хозяйственные операции, направленные на формирование внутренней информации об объектах учета. Они предполагают учетные операции внутри унитарного предприятия, связанные с отражением товаров (работ, услуг) для внутреннего потребления (инсорсинговые операции).

В этой связи авторами предлагается следующее определение этих операций.

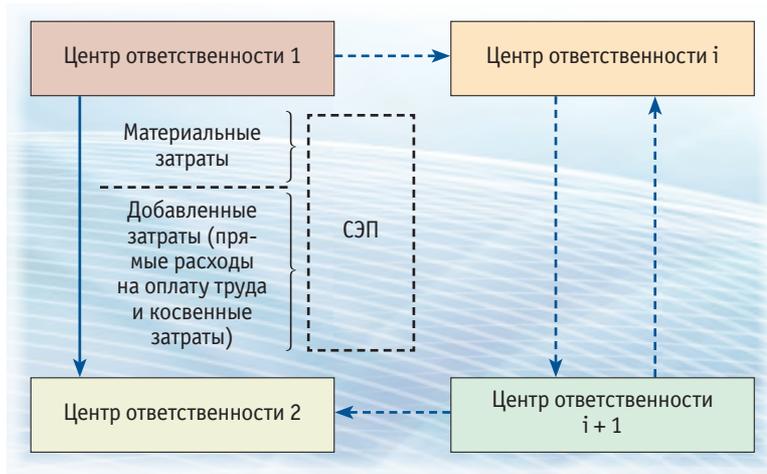
Инсорсинг (инсорсинговые операции) – процедуры эндогенного учетно-аналитического процесса отражения информации на счетах бухгалтерского учета, связанные с передачей товаров (работ, услуг) внутри унитарного предприятия между его центрами ответственности и направленными на обеспечение заинтересованных пользователей прозрачной информацией для выработки и принятия ими управленческих решений. Совокупность инсорсинговых операций представляет собой систему эндогенной информации.

Инсорсинговые операции, как правило, сопровождаются поддержанием санитарных норм внутри предприятия, подготовкой внутренней отчетности для подразделений, внутренним перемещением ресурсов, оказанием услуг, связанных с надстройкой технических средств, в том числе электронных средств учета, и т. д.

Схематично инсорсинговые операции можно отобразить следующим образом (рис. 4).

**6. Встраиваемость в систему бухгалтерского учета предприятия.** Эндогенное учетно-аналитическое пространство должно быть встроено в систему бухгалтерского учета (экзогенное учетно-аналитическое пространство) таким образом, чтобы ее элементы (объекты учета, счета бухгалтерского учета, информационные потоки) не входили в противоречие с действующим законодательством о бухгалтерском учете и обеспечивали заинтересованных пользователей (собственников, менеджмент) прозрачной информацией для

Рис. 4. Инсорсинговые операции



принятия экономических решений в отношении эффективности работы центра ответственности.

Так, в соответствии со статьей 5 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 31.12.2017) «объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни». К ним относятся «сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств».

**7. Самостоятельный объект учета.** В эндогенном учетно-аналитическом пространстве необходимо выделить объект учета системы эндогенной информации, который будет информативно отражать эффективность работы того или иного центра ответственности. Этим объектом, по мнению авторов, может быть отдельная операция по передаче эндогенного товара (работы, услуги) между центрами ответственности без соответствующего встречного денежного потока, поскольку денежные расчеты между центрами ответственности унитарного предприятия не могут быть осуществлены ввиду отсутствия самостоятельного контрагента сделки.

### Библиографический список

1. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учеб. пособие. – М.: Вузский учебник, ИНФРА-М, 2015. – 352 с.
2. 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.
3. Ендовицкий Д.А., Вострикова Л.А. Вознаграждение персонала: регулирование, учет и отчетность, экономический анализ: учеб. пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 303 с.

**8. Стоимостное измерение и калькуляция.** Товар (работа, услуга) системы эндогенной информации, по мнению авторов, должен быть идентифицирован с учетом потребностей в нем центров ответственности и состоять из себестоимости эндогенного продукта (СЭП), включающей материальные затраты и добавленные затраты, образующиеся в процессе внутреннего кругооборота средств унитарного предприятия.

Математически структуру товара (работы, услуги) системы эндогенной информации можно представить в виде формулы (1):

$$\text{СЭП}_{i \text{ т(р,у)}} = \text{МЗ}_i + \text{ДЗ}_i, \quad (1)$$

где  $\text{СЭП}_{i \text{ т(р,у)}}$  – себестоимость эндогенного продукта  $i$ -го центра ответственности;

$\text{МЗ}_i$  – материальные затраты  $i$ -го центра ответственности;

$\text{ДЗ}_i$  – добавленные затраты  $i$ -го центра ответственности, формируемые при передаче эндогенных товаров (работ, услуг) другому центру ответственности и состоящие из прямых затрат труда и косвенных расходов  $i$ -го центра ответственности.

Таким образом, в целях снижения потерь внутренних результатов деятельности центров ответственности с учетом видоизменения механизмов управления авторами видится качественно новое структурирование рабочего плана счетов унитарного предприятия в части введения в него эндогенных трансфертных счетов. При этом система эндогенных трансфертных счетов, по мнению авторов, должна быть отлажена таким образом, чтобы это позволило максимально гибко, продуктивно и в полном объеме отражать инсорсинговые факты хозяйственной жизни, направленные на формирование внутренней информации об объектах учета унитарного предприятия и их передаче между его центрами ответственности. 📌

### References

1. Babaev Yu.A., Petrov A.M. *Buhgalterskiy uchet v torgovle i obshchestvennom pitanii* [Trade and Public Catering Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015. 352 p. (in Russ.).
2. Vahrushina M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2011. 576 p. (in Russ.).
3. Endovickiy D.A., Vostrikova L.A. *Voznagrazhdenie personala: regulirovanie, uchet i otchetnost', ekonomicheskiy analiz* [Employee Benefit: Regulation, Accounting and Reporting, Economic Analysis]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2012. 303 p. (in Russ.).



4. Казакова Н.А. Управленческий анализ: комплексный анализ и диагностика предпринимательства: учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 261 с.
5. Керимов В.Э., Сорокина В.В. Управленческий учет в государственных корпорациях: монография. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – 157 с.
6. Николаева М.А., Карташова Л.В. Товарная информация: учебник. – М.: Юр. Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 256 с.
7. Селетков С.Н., Днепровская Н.В. Управление информацией и знаниями в компании: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 208 с.
8. Сигидов Ю.И., Рыбьянцева М.С. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 336 с.
9. Вахрушина М.А. К вопросу о прозрачности финансовой отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 6 (74). – С. 25–33.
10. Домбровская Е.Н. Эволюция бухгалтерского учета на государственных предприятиях в России: историко-правовой аспект // Все для бухгалтера. – 2010. – № 4. – С. 62–70.
11. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 352 с.
12. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 478 с.
13. Лазукова Е.А., Королева Е.Н. Отражение в бухгалтерском учете unitарного предприятия поступлений основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 23. – С. 17–21.
4. Kazakova N.A. *Upravlencheskiy analiz: kompleksnyy analiz i diagnostika predprinimatel'stva* [Managerial Analysis: Complex Analysis and Entrepreneurship Diagnosis]. Moscow, INFRA-M Publ., 2013. 261 p. (in Russ.).
5. Kerimov V.E., Sorokina V.V. *Upravlencheskiy uchet v gosudarstvennykh korporatsiyah* [Management Accounting in Public Corporations]. Moscow, Dashkov i K° Publ., 2013. 157 p. (in Russ.).
6. Nikolaeva M.A., Kartashova L.V. *Tovarnaya informatsiya* [Merchandise Information]. Moscow, Yur. Norma, INFRA-M Publ., 2016. 256 p. (in Russ.).
7. Seletkov S.N., Dneprovskaya N.V. *Upravlenie informatsiy i znaniyami v kompanii* [Information and Knowledge Management in Company]. Moscow, INFRA-M Publ., 2017. 208 p. (in Russ.).
8. Sigidov Yu.I., Rybyantseva M.S. *Buhgalterskiy uchet i analiz* [Accounting and Analysis]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014. 336 p. (in Russ.).
9. Vahrushina M.A. K voprosu o transparentnosti finansovoy otchetnosti [Transparency of Financial Statements]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty*, 2013, no. 6 (74), pp. 25–33 (in Russ.).
10. Dombrovskaya E.N. Evolyuciya buhgalterskogo ucheta na gosudarstvennykh predpriyatiyah v Rossii: istoriko-pravovoy aspekt. [Evolution of Accounting at the State Enterprises in Russia: Historical and Legal Aspect]. *Vse dlya buhgaltera*, 2010, no. 4, pp. 62–70 (in Russ.).
11. Kondrakov N.P., Ivanova M.A. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2012. 352 p. (in Russ.).
12. Lysenko D.V. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2009. 478 p. (in Russ.).
13. Lazukova E.A., Koroleva E.N. Otrazhenie v buhgalterskom uchete unitarnogo predpriyatiya postupleniy osnovnykh sredstv [Recognition of Assets Acquisition in Accounts of the Unitary Enterprise]. *Buhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyah*, 2013, no. 23, pp. 17–21 (in Russ.).

## Для цитирования

Баженов А.А., Мизиковский И.Е. Моделирование эндогенного учетно-аналитического пространства unitарных предприятий с применением инсорсинговых фактов хозяйственной жизни // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 8–14.

## For citation

Bazhenov A.A., Mizikovskiy I.E. Modeling the Endogenous Accounting and Analytical Space in the Unitary Enterprises with the Use of Insourcing Business Operation Items. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 8–14 (in Russ.).

УДК 378  
ВАК 08.00.12

## Многофакторность условий формирования систем учетно-информационного обеспечения в корпорации

## Multifactor Formation Conditions for Corporation Accounting and Information Support Systems

Государственный университет управления,  
Российская Федерация, Москва  
**Вячеслав Анатольевич Иванько**  
аспирант  
e-mail: vyacheslav\_ivanko@mail.ru  
109542, Российская Федерация, г. Москва,  
Рязанский проспект, д. 99.  
Тел. +7(495) 377-11-83.

State University of Management (Gosudarstvennyy universitet upravleniya), Russian Federation, Moscow  
**Vyacheslav A. Ivanko**  
Postgraduate student  
e-mail: vyacheslav\_ivanko@mail.ru  
99 Ryazanskiy av., Moscow 109542, Russian Federation.  
Phone +7(495) 377-11-83.

**Аннотация.** В наше время все большее внимание научного сообщества и бухгалтеров-практиков акцентируется на теории современных методов формирования систем учетно-информационного обеспечения, повседневно используемом в бухгалтерском учете и корпоративном управлении, и создании условий для повышения эффективности в его использовании. Недостаточность четких представлений о возможностях такого обеспечения, правил его функционирования и развития повышают риски использования, предъявляемые к этим инструментам в условиях российской практики учета. Многофакторность структурно-элементной организации систем учетно-информационного обеспечения корпорации позволяет выделить условия формирования таких систем, провести их классификацию по уровням и группам в подсистемах, а также произвести оценку рисков сформированной модели учетно-информационного обеспечения корпорации. Использование шаблона оценки параметров сформированной системы учетно-информационного обеспечения конкретизирует количественно-качественные параметры эффективности в корпоративной организации информационных потоков и правил современной оптимизации данных.

**Ключевые слова:** теория современных методов формирования систем; учетно-информационное обеспечение; многофакторность; условия формирования; структурно-элементная организация; модели учетно-информационного обеспечения корпорации.

**Abstract.** Today the scientific community and accounting practitioners are giving much attention to the theory of modern methods of accounting and information support systems formation. Incompetence in understanding the support system capabilities, its rules and possibilities of development increases the risks of usage in conditions of the Russian accounting practice. Multifactor structural and element organization of the accounting and information support systems of the corporation allows the author to distinguish the conditions for the formation of such systems, to classify them according to the levels and groups in the subsystems and also to make the risks assessment of the formed corporation accounting and information support model. The usage of the parameters estimation pattern of the formed accounting and information support system specifies the quantitative and qualitative effectiveness parameters in the corporate organization of information flows and modern data optimization rules.

**Keywords:** modern system formation methods theory; accounting and information support; multifactor; formation conditions; structural and element organization; models of corporation accounting and information support.

Необходимой составляющей жизни и деятельности современной экономики и общества является мобильный компьютер с программным обеспечением, реализующим хранение, поиск, обработку и выдачу информации по запросам любого пользователя.

Экономическая деятельность корпорации постоянно зависит от таких функций управления, как учет, контроль, планирование, анализ и регулирование, в процессе выполнения которых формируется информационный поток в виде баз данных о ходе

работы предприятия, сопоставляются фактические и нормативные показатели, создаются глобальные и локальные, первичные и вторичные направления основной и вспомогательной деятельности, разрабатываются проекты предложений по установлению причин отклонений и корректировки ключевых показателей и финансовых результатов [1, с. 43–44].

Отражение экономической информации на любом информационном ресурсе осуществляется в результате обязательных процедур по сбору, регистрации, обработке и преобразованию входящих первичных данных, используемых в текущей деятельности корпорации. Достоверность сведений должна официально подтверждаться на текущую дату для правильного сбора и анализа этой информации другими участниками экономической деятельности. Но в реальности большинство ресурсов не может обеспечить такую достоверность.

Корпоративное учетно-информационное обеспечение, разрабатываемое сегодня, направлено на исключение недостоверной информации в учете и управлении. Однако эта функция ограничивает возможности многофакторного развития в текущих условиях возможной эмерджентности (от англ. *emergence* – возникающий, неожиданно появляющийся). Отметим, что эмерджентность обусловлена особенностями внутренней и внешней среды корпорации, интересами ее участников и рисками в процессе внедрения, реализации и оптимизации проектных решений в текущем, оперативном-тактическом и стратегическом циклах корпоративной деятельности [2, с. 272–273].

Многоуровневая система управления в корпорации ограничивает возможности использования данных, а также правил их предоставления и получения от учетно-информационных систем. Таких систем учетно-информационного обеспечения может быть несколько, в зависимости от бюджета, стратегии развития и текущих задач, факторов капитализации ресурсов, формирования источников и т.д. [3, с. 6–10].

Если добавить к этому различные методы оценки рисков для каждого из центров ответственности в корпорации, на выходе обычно получаем неверно рассчитанные параметры рисков, текущих затрат по обработке и использованию данных, отсутствие или низкую эффективность использования информации в принятии учетных и управленческих решений, создании необходимых условий конкурентоустойчивости корпорации [4, с. 43, 49].

Размещение и достоверность информации играют результирующую роль в анализе деятельности внешними пользователями, привлечении источников формирования средств, снижении риска ухода действующих акционеров, создании препятствий по неэффективному использованию инструментов учета и управления в корпорации, усилении конкурентоспособности для выхода на более крупные транзакции, поставщиков, подрядчиков,

повышающих значение корпорации в формировании и распределении экономических благ в экономике и социуме города, региона, страны и т.д. [5, с. 3–4].

Часто приходится использовать показатели финансовой отчетности в ретроспективе. Критерий существенности в данном случае лишь отчасти способен решить проблему оценки значимости учетного параметра и необходимость его текущей корректировки. К сожалению, почти вся финансовая отчетность отражена в прошлом цикле, и происходящие изменения в текущей деятельности корпорации, как правило, вообще не находят своего отражения в бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности в данный момент времени.

Речь идет о параметрах ценообразования, капитализации, изменения эффективности на разных участках учета и управления, информационной безопасности и делового окружения корпорации, взаимного доверия к инвесторам, работникам, поставщикам и подрядчикам, страхового обеспечения и правового поля, судебной защиты прав и восстановления нарушенных прав, соблюдения норм международного права, антимонопольных мер, поиска и разработки мер государственной поддержки по проблемам оттока и возврата капиталов, а также усиления мер профилактики и ответственности за экономические преступления [6, с. 271, 387–394].

Обращение к методологии бухгалтерского учета в поиске решения проблем текущего отражения экономической ситуации такой сложной многоуровневой структуры, как корпорация, позволило найти существенный признак сформированной системы учетно-информационного обеспечения, влияющий на формулу эффективности корпоративного построения [7, с. 25]. А именно: многофакторность условий деятельности и развития корпорации.

Классификацию условий, актуальных в данный момент времени, предлагается проводить по десяти направлениям:

1. Ликвидные остатки.
2. Ликвидные обороты.
3. Возмещаемые резервы и расходы будущих периодов.
4. Погашение чужих источников формирования капитала.
5. Погашение текущей кредиторской задолженности.
6. Возврат дебиторской задолженности.
7. Расчет доходности в процентах по оборотному капиталу на данный момент времени.
8. Страхование обеспечения по операциям, связанным с повышенными рисками.
9. Информационное взаимодействие с корпоративным объединением, органами государственной региональной, федеральной власти.
10. Участие в общественной и экономической деятельности города, региона, страны

(экономические форумы, выставки, международные программы государственного экономического сотрудничества, меценатство и т.п.).

Каждое направление отражает сформированный канал связи как минимум двух субъектов, где первым и основным является корпорация, а точнее, ее значимость в текущем и будущем периодах в создании, обмене и распределении экономических благ в экономике и обществе [8, с. 35].

В отраслях промышленности такие связи носят более условный характер, так как большинство направлений сливаются в один поток, где основным участником, поставщиком, кредитором и т.д. является предприятие, входящее в структуру отрасли промышленности и подающее отчетность в министерство промышленности и торговли. В остальном это производственная компания, включающая отдел разработок и инноваций, и другие традиционно образованные в советский период центры ответственности в виде отделов (планово-экономическое управление, производственный отдел, кадровое управление, отдел бухгалтерского учета и анализа, отдел финансового анализа и т.д.) [9, с. 389–397].

Информационные потоки в различных организационных структурах функционируют с некоторыми отличиями. Это зависит от следующих факторов:

- реализация решения назначенного ответственного;
- скорость обработки данных текущей задачи, цели, миссии;
- подтверждение приема и обработки поступающей информации;
- разработка профессиональных компетенций в корпорации в части приема, регистрации и обработки информации, формирование сводных данных учета;
- разработка внутрикорпоративных протоколов решений в нестандартных и критических ситуациях;
- обучение сотрудников органов управления и специалистов на «тим-билдинговых» тренировках, внештатных проектных ситуациях;
- разработанные меры поощрения и ответственности за верное и неверное решение в интересах корпорации и сотрудников;
- системное обучение на различных участках учета и управления;
- дежурство в отделах с передачей полномочий и ответственности по участкам деятельности корпорации.

Обозначенная многофакторность условий систем учетно-информационного обеспечения предоставляет разные возможности в деятельности и развитии корпораций, выстраивании четких методологических концепций в процессе принятия решений и ведения текущей отчетности, совершенствовании профессиональных компетенций, повышении эффективности и конкурентоспособности, устранении препятствий, мешающих гармоничному функционированию и развитию корпорации и ее субъектов [10, с. 23].

Ограничения, создаваемые в корпорации корпоративными органами управления для снижения рисков деятельности, на самом деле также создают и ограничения в реализации текущего потенциала, который растворяется и накапливается в итоговом корпоративном потенциале за счет создания новых источников потенциального развития и эффективного управления при использовании текущих параметров деятельности корпорации в первичном и вторичном информационном поле корпорации. Данные аспекты теории управления нашли свое отражение в трудах выдающихся ученых И. Шумпетера, А. Тойнби, Ф. Броделя [11, с. 29–31].

Многочисленно возросшая инновационная активность стала необходимым участком деятельности любой корпорации как наиболее рискованный и одновременно наиболее прибыльный «в случае успеха» участок корпоративной деятельности и стратегического развития [12, с. 13–27]. Учет операций в таких проектах требует многократного анализа данных, обработки и выборки требуемых значений показателей.

Вообще, цикличность обработки учетной информации является наиболее ярко выраженной характерной чертой, связанной с особенностями ведения учета. В динамике ведения хозяйственной деятельности целесообразно использовать критерий существенности при проверке состояния и изменений ключевых параметров в отчете о прибылях и убытках, в отчете о движении денежных средств, в бухгалтерском балансе [13, с. 8].

Идеи циклической динамики получили развитие в инновационных теориях (Дж. Ван Дайн, А. Кляйнкнехт, С. Кузнец, Г. Менш, Р. Фостер), теориях перенасыщения в капитальном секторе (Дж. Форрестер), в ценовых (А. Бери, У. Росту) и монетарных (Р. Батра, Й. Дельбеке, П. Корпинен, А. Фримен) теориях [9, с. 8].

Погружаясь в историческую ретроспективу методологических связей по исследованию феномена «циклизма» на предприятиях, следует учесть данные этих исследований отечественных ученых в современных условиях корпоративной динамики, то есть в условиях стремительного обогащения и разорения [4, с. 11].

Основные положения школы русского циклизма были созданы А.А. Богдановым, В.И. Вернадским, Н.Д. Кондратьевым, А.Л. Чижевским в 20-е гг. прошлого века. Применительно к экономике дальнейшее развитие теория циклично-генетической динамики получила в работах А.Н. Анчишкина, С.Ю. Глазьева, Б.Н. Кузьма, Д.С. Львова, С.М. Меньшикова, Ю.В. Яковца и др.

Научно-методологические и прикладные аспекты анализа и управления инновационными процессами в регионе рассматривались в трудах И.А. Баева, А.А. Куклина, С.В. Кортובה, Е.В. Попова, О.А. Романовой, А.Ф. Суховой, А.И. Татаркина, И.Н. Ткаченко и др.

Подходы к определению сочетания ресурсов для обеспечения инновационного развития промышленных предприятий представлены в трудах И.Б. Гуркова, В.В. Гончарова, Л.И. Евенко, С.Д. Ильенковой, Г.Б. Клейнера и др. [14, с. 58].

Разработки в области теории человеческого капитала и методики оценки, влияния образования на экономический рост промышленных предприятий представлены в исследованиях В.А. Дятлова, А.П. Егоршина, В. Жамина, А.М. Илышева, Г. Беккера, Х. Боумэна, Т. Шульца, Л. Туроу и др., а проблема подготовки кадров для отраслей народного хозяйства – в работах В.А. Антропова, И.А. Майбурова, В.П. Щетинина и др.

Нельзя обойти вниманием и главную концептуальную проблему экономического обеспечения «наука – техника – производство», которая через формирование инновационного потенциала корпораций рассмотрена в трудах зарубежных (И. Ансофф, П. Друкер, Дж. Куинц, Г. Минцберг, М. Портер, Г. Саймон) и отечественных ученых (Л.И. Абалкин, В.П. Баранчеев, В.Л. Берсенев, П.Н. Завлин, П.П. Лутовинов, В.Л. Макаров, А.В. Молодчик, А.Г. Поршневы, В.М. Семенов, А.К. Ташев, И.Г. Шепелев и др.).

Исследования в области управления персоналом организации и, в частности, формирование трудового и человеческого потенциала рассмотрены В.Н. Белкиным, Б.М. Генкиным, В.П. Журавлевым, А.Я. Кибановым, В.А. Киселевой, С.К. Мордовиным, Е.А. Неживенко, Ю.Г. Одеговым, С.В. Шекшней.

В развитие концепций трудового потенциала проблема управления инновационным потенциалом корпораций рассматривалась в трудах Г.Д. Ковалева, Ю.П. Морозова, А.И. Пригожина, Б. Санто, И.М. Степнова, Р.А. Фатхутдинова, Д. Хей и др. Анализ результатов теоретических и прикладных исследований по данной проблеме показал, что

широкое неформализованное толкование понятия «инновационный потенциал персонала корпорации» привело к разработке множества разных моделей и методов управления инновационными процессами на предприятиях разного типа и масштаба [3, с. 128–132].

Отсутствие научно обоснованных подходов к анализу инновационного, учетно-информационного потенциалов при приеме в корпорацию и обучении персонала, формировании принципов и правил управления и контроля текущей деятельностью корпорации приводит к сложностям при диагностике результатов деятельности корпораций в процессе внедрения инноваций, выработке стратегий развития, к субъективизму при долгосрочном технико-экономическом прогнозировании динамики научно-технического прогресса и разработке стратегии управления подготовкой персонала.

При этом принципы стратегического управления воспроизводством инновационного потенциала персонала в контексте теории циклично-генетической динамики до настоящего времени не проработаны и в практической деятельности не используются. К большому сожалению, отсутствует также прикладной инструментарий оценки инновационной активности корпораций во взаимосвязи с инновационным, учетно-информационным потенциалом персонала, недостаточно разработаны и обоснованы качественные и количественные критерии и показатели эффективности потенциалов корпорации.

Комплексная оценка многофакторности условий формирования систем учетно-информационного обеспечения, внедрения методов оценки потенциалов и рисков, создания предохранительных механизмов снижения рисков и эффективности открывает новые перспективы в построении и перестроении функций, задач, целей систем учетно-информационного обеспечения [4, с. 119–138].

## Библиографический список

1. Лугачев М.И., Анно Е.И., Коголовский М.Р. Экономическая информатика. Введение в экономический анализ информационных систем: учебник. – М.: Проспект, 2016. – 960 с.
2. Михайлов Д.М. Эффективное корпоративное управление на современном этапе развития экономики РФ: учебно-практическое пособие. – М.: КНОРУС, 2015. – 448 с.
3. Абдикеев Н.М., Китова О.В. Корпоративные информационные системы управления: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 464 с.
4. Одинцов Б.Е. Информационные системы управления эффективностью бизнеса: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2018. – 206 с.

## References

1. Lugachev M.I., Anno E.I., Kogalovskiy M.R. *Ekonomicheskaya informatika. Vvedenie v ekonomicheskii analiz informatsionnykh sistem* [Economic Informatics: Introduction to Economic Analysis of Information Systems]. Moscow, Prospect Publ., 2016. 960 p.
2. Mihaylov D.M. *Effektivnoe korporativnoe upravlenie na sovremennom etape razvitiya ekonomiki RF* [Good Corporate Governance at the Present Stage of the Russian Economy Development]. Moscow, KNORUS Publ., 2015. 448 p.
3. Abdikeev N.M., Kitova O.V. *Korporativnye informatsionnye sistemy upravleniya* [Corporate Information Management Systems]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014. 464 p.
4. Odintsov B.E. *Informatsionnye sistemy upravleniya effektivnost'yu biznesa* [Business Performance Information Management Systems]. Moscow, Yurait Publ., 2018. 206 p.

5. Никитин А.В., Рачковская И.А., Савченко И.В. Управление предприятием (фирмой) с использованием информационных систем: учебное пособие. – М.: Проспект, 2016. – 208 с.
6. Рогуленко Т.М., Харьков В.П. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. М.: ИНФРА-М, 2014. – 464 с.
7. Кольвах О.И. Моделирование бухгалтерского учета. Ситуационно-матричный подход: монография. – М.: Вузovская книга, 2010. – 336 с.
8. Поляков В.П. Информатика для экономистов: учебник. – М.: Юрайт, 2015. – 524 с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. Петров В.С. Теоретико-методологические основы обеспечения эффективности развития промышленных предприятий: монография. – М.: Проспект, 2015. – 97 с.
11. Иванько В.А. Формирование учетно-информационного обеспечения для корпоративного управления инновациями: монография. – Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2017. – 176 с.
12. Травина В.В., Магура М.И., Курбатова М.Б. Управление инновациями: учебно-практическое пособие. – М.: Дело, 2015. – 103 с.
13. Подольский В.И., Уринцов А.И., Щербакoва Н.С. Информационные системы бухгалтерского учета: учебник. – М.: Юнити-Дана, 2005. – 256 с.
14. Волкова В.Н. Информационные системы в экономике: учебник для академического бакалавриата. – М.: Юрайт, 2017. – 402 с.
5. Nikitin A.V., Rachkovskaya I.A., Savchenko I.V. *Upravlenie predpriyatiem (firmoy) s ispol'zovaniem informatsionnyh sistem* [Business Management with the Aid of Information Systems]. Moscow, Prospect Publ., 2016. 208 p.
6. Rogulenko T.M., Har'kov V.P. *Buhgalterskiy finansovyy uchet* [Financial Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014. 464 p.
7. Kol'vah O.I. *Modelirovanie buhgalterskogo ucheta. Situatsionno-matrichnyy podhod* [Accounting Modeling. Situational Matrix Approach]. Moscow, Vuzovskaya kniga Publ., 2010. 336 p.
8. Polyakov V.P. *Informatika dlya ekonomistov* [Information Technology for Economists]. Moscow, Yurayt Publ., 2015. 524 p.
9. Sokolov Ya.V. *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney* [Accounting: From the Origins to Our Days]. Moscow, Audit. UNITY Publ., 1996. 638 p.
10. Petrov V.S. *Teoretiko-metodologicheskie osnovy obespecheniya effektivnosti razvitiya promyshlennyh predpriyatiy* [Theoretical and Methodological Basis for the Industrial Enterprises Development Efficiency]. Moscow, Prospect Publ., 2015. 97 p.
11. Ivan'ko V.A. *Formirovanie uchetno-informatsionnogo obespecheniya dlya korporativnogo upravleniya innovatsiyami* [Formation of Accounting and Information Support for the Corporate Innovation Management]. Saarbrücken, LAP LAMBERT Academic Publishing, 2017. 176 p.
12. Travina V.V., Magura M.I., Kurbatova M.B. *Upravlenie innovatsiyami* [Innovation Management]. Moscow, Delo Publ., 2015. 103p.
13. Podol'skiy V.I., Urintsov A.I., Scherbakova N.S. *Informatsionnye sistemy buhgalterskogo ucheta* [Accounting Information Systems]. Moscow, Unity-Dana Publ., 2005. 256 p.
14. Volkova V.N. *Informatsionnye sistemy v ekonomike* [Information Systems in Economics]. Moscow, Yurait Publ., 2017. 402 p.

### Для цитирования

Иванько В.А. Многофакторность условий формирования систем учетно-информационного обеспечения в корпорации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 15–19.

### For citation

Ivanko V.A. Multifactor Formation Conditions for Corporation Accounting and Information Support Systems. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 15–19 (in Russ.)

УДК 657.421.1  
ГРНТИ 06.35.31  
ВАК 08.00.12

## Проблемные вопросы и методы учета затрат на капитальный ремонт основных средств

### Issues and Methods of Accounting for Overhaul of Fixed Assets

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

**Сергей Михайлович Мысенко**

старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и анализа

e-mail: [smmysenko@rambler.ru](mailto:smmysenko@rambler.ru)

191023, Российская Федерация, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21.

Тел. +7 (812) 310-49-24.

Saint-Petersburg State University of Economics (Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy ekonomicheskij universitet), Russian Federation, Saint-Petersburg

**Sergey M. Mysenko**

Senior Lecturer at the Accounting and Analysis Department

e-mail: [smmysenko@rambler.ru](mailto:smmysenko@rambler.ru)

21 Sadovaya str., Saint-Petersburg 191023, Russian Federation.

Phone +7 (812) 310-49-24.

**Аннотация.** На основе анализа методов учета затрат по завершеному капитальному ремонту объектов основных средств обоснована целесообразность капитализации данных затрат путем включения в стоимость объекта. Даны рекомендации по использованию метода, основанного на положениях МСФО (IAS) 16.

**Ключевые слова:** учет основных средств; капитальный ремонт основных средств; капитализация затрат; амортизационные отчисления.

**Abstract.** This article analyses different methods for capitalized repair costs accounting by including them in the asset value. The author gives recommendations on the use of method based on the requirements of IAS 16.

**Key words:** fixed assets accounting; overhaul of fixed assets; capitalized costs; depreciation charges.

Для поддержания работоспособности объектов основных средств на протяжении всего срока их полезного использования необходимо проводить работы по текущему ремонту и обслуживанию, а также по капитальному ремонту. Затраты на капитальный и текущий ремонт, а также на обслуживание отличаются друг от друга по величине, периодичности возникновения и продолжительности полезного эффекта от их осуществления.

Однако в ПБУ 6/01 «Учет основных средств»<sup>1</sup> не приводится определение понятий «капитальный ремонт» и «текущий ремонт», позволяющее их разграничивать. В пункте 26 ПБУ 6/01 указывается, что «объекты основных средств могут восстанавливаться посредством ремонта, модернизации и реконструкции». В пункте 27 говорится, что если в результате осуществления затрат по восстановлению улучшаются первоначально принятые

нормативные показатели функционирования, то такие затраты относятся к модернизации или реконструкции. После окончания работ они включаются в первоначальную стоимость основного средства. В остальных случаях затраты на восстановление отражаются в тех периодах, в которых они были осуществлены.

В то же время в «Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 г.» (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01) указывается, что основанием для признания затрат по восстановлению основного средства в качестве затрат по модернизации и реконструкции (то есть включению их в первоначальную или текущую восстановительную стоимость основного средства) может являться увеличение оставшегося срока полезного использования объекта при неизменности всех других показателей функционирования (мощности, качества применения и т.п.). Очевидно, что решение этого вопроса зависит от того, учитывалось ли проведение данных работ при определении срока полезного использования.

В проекте ФСБУ «Основные средства»<sup>2</sup> также не приводится ни определения, ни порядка

<sup>1</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016).

<sup>2</sup> Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» (ред. от 30.03.2018). URL: [http://bmcenter.ru/Files/proekt\\_FSBU\\_Osnovniye\\_sredstva\\_po\\_itogam\\_resheniya\\_Soveta\\_pri\\_Minfine](http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredstva_po_itogam_resheniya_Soveta_pri_Minfine).

учета в отношении затрат на капитальный ремонт. Стоит отметить, что затраты по капитальному ремонту, осуществляемые, как правило, реже чем один раз в 12 месяцев, должны относиться не только к тем периодам, когда ремонт был осуществлен, но и к последующим – до момента проведения следующего капитального ремонта или выбытия основного средства. Соответственно, целесообразно капитализировать в учете данные затраты.

Рассмотрим возможные методы учета затрат по завершенным капитальным ремонтам. Первоначально необходимо сформулировать определение работ по капитальному ремонту исходя из его экономического содержания. Для этого целесообразно обратиться к работам ученых-экономистов, а также применить метод исторического анализа.

### Экономическая сущность капитального ремонта

На основе анализа взглядов ученых-экономистов [1–4] выделим следующие отличительные черты капитального ремонта:

- периодичность превышает 1 год;
- производится замена наиболее сложных основных конструктивных элементов, связанная с полной разборкой основного средства;
- устраняется нормальный износ.

Таким образом, работам по капитальному ремонту можно дать следующее определение: периодические работы, которые носят регулярный характер, планируются заранее, происходят в зависимости от условий эксплуатации через более или менее значительные (более одного года) промежутки времени, а также в случае аварийных поломок, направленные на поддержание основных средств в работоспособном состоянии, при которых производится замена значительного количества износившихся наиболее ответственных частей и несущих конструкций.

### Бухгалтерский учет затрат по капитальному ремонту

Рассмотрим четыре метода учета затрат по завершенным капитальным ремонтам путем их капитализации. Методы основаны на включении данных затрат в базу амортизации<sup>3</sup>. Такой порядок представляется экономически целесообразным, так как работы по капитальному ремонту основных средств неотделимы от объектов основных средств. При выделении их в отдельный инвентарный объект экономический смысл данного актива становится неясным.

В момент осуществления затраты аккумулируются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому для этой цели необходимо открыть субсчет «Капитальный ремонт основных средств». Для иллюстрации

методов учета затрат по завершеному капитальному ремонту используем следующие исходные данные: у предприятия имеется основное средство, первоначальная стоимость которого равна 120 тыс. руб. Срок полезного использования (СПИ) – 12 лет. Амортизация начисляется линейным способом. В конце 4-го и в конце 8-го годов осуществляется капитальный ремонт стоимостью 30 тыс. руб.

**Метод 1.** Затраты по завершеному капитальному ремонту капитализируются путем включения их в первоначальную стоимость основного средства и амортизируются на протяжении оставшегося СПИ основного средства. Амортизационные отчисления определяются следующим образом:

а) до проведения капитального ремонта

$$AO_i = \frac{П}{С}; \quad (1)$$

б) после проведения 1-го капитального ремонта

$$AO_i = \frac{(П + P_1) - НА}{С - CO}; \quad (2)$$

в) после проведения 2-го капитального ремонта

$$AO_i = \frac{(П + P_1 + P_2) - НА}{С - CO}, \quad (3)$$

где  $AO_i$  – ежегодные амортизационные отчисления  $i$ -го года;

$П$  – первоначальная или восстановительная стоимость основного средства;

$С$  – срок полезного использования основного средства, выраженный в годах;

$P_1$  и  $P_2$  – затраты на 1-й и 2-й капитальные ремонты соответственно;

$НА$  – сумма накопленной амортизации после окончания соответствующего капитального ремонта;

$CO$  – отработанный срок полезного использования после момента окончания соответствующего капитального ремонта.

В первые четыре года ежегодные амортизационные отчисления составляют 10 тыс. руб. После проведения 1-го капитального ремонта и включения затрат по данному капитальному ремонту в первоначальную стоимость основного средства в начале 5-го года амортизационные отчисления увеличиваются и составляют 13,75 тыс. руб. в год. После проведения 2-го капитального ремонта и включения соответствующих затрат в первоначальную стоимость основного средства в начале 9-го года амортизационные отчисления увеличиваются и составляют 21,25 тыс. руб. в год. Из расчета видно, что в последние четыре года службы величина ежегодных амортизационных отчислений возрастает более чем в два

<sup>3</sup> База амортизации – это стоимостная величина, служащая основанием для определения размера амортизационных отчислений, к которой применяется норма амортизации.

раза, а также увеличивается первоначальная стоимость.

Данная методика применялась в России до революции 1917 года в соответствии с Положением о промысловом налоге (1898 г.) и инструкцией по его применению (утверждена 11.05.1899).

А. К. Рощаховский отмечал, что данное обстоятельство выражено в литере «б» пункта 2 статьи Положения о государственном промысловом налоге: «из валового дохода исключаются отчисления на поддержание в исправном состоянии принадлежащего предприятию имущества и «на действительно произведенный ремонт онаго, без увеличения ценности имущества по балансу, причем к ремонту и поддержанию имущества не могут быть относимы расходы на возобновление имущества, с увеличением его ценности (то есть затраты по капитальному ремонту. – *Примеч. автора*), или на расширение предприятия». При этом А. К. Рощаховский указывал, что «ни в этом и нигде в другом законе не дано точных указаний, что считать ремонтом капитальным» [5, с. 30].

**Метод 2.** Затраты по завершеному капитальному ремонту включаются в первоначальную стоимость основного средства, но учитываются в качестве компонента. СПИ компонента устанавливается равным межремонтному интервалу или оставшемуся СПИ основного средства, если в дальнейшем не предполагается осуществление капитального ремонта. По окончании данного срока стоимость компонента списывается вместе с суммой начисленной по нему амортизации. Амортизационные отчисления по основному средству и компоненту определяются следующим образом:

- а) до проведения капитального ремонта по формуле (1);
- б) после проведения 1-го и последующих капитальных ремонтов:

$$AO_i = \frac{П}{С} + \frac{P_j}{CP_j}, \quad (4)$$

где  $CP_j$  – СПИ компонента, равный периоду между моментом окончания работ по  $j$ -му капитальному ремонту и моментом окончания работ по следующему капитальному ремонту с порядковым номером  $j + 1$ ;

$P_j$  – затраты на  $j$ -й капитальный ремонт,  $j = 1, 2, \dots, n$ .

Необходимо отметить, что в случае если после очередного капитального ремонта не предполагается проведение дальнейших капитальных ремонтов, то знаменатель во втором слагаемом формулы (4) будет равен разнице между СПИ основного средства и количеством лет, которые основное средство уже отработало, то есть  $CP_j = (C - CO)$ .

Ежегодные амортизационные отчисления, производимые до завершения 1-го капитального ремонта, составляют 10 тыс. руб. После проведения 1-го

капитального ремонта и включения затрат по данному капитальному ремонту в первоначальную стоимость основного средства в начале 5-го года амортизационные отчисления составляют 17,5 тыс. руб. в год. После 2-го капитального ремонта, начиная с 9-го года, амортизационные отчисления составляют 17,5 тыс. руб. в год.

Из приведенного расчета видно, что величина ежегодных амортизационных отчислений увеличивается после проведения капитальных ремонтов. Стоимость основного средства после проведения капитальных ремонтов оказывается выше, чем в начале службы.

Похожий метод учета затрат по капитальному ремонту приведен в Рекомендациях Минфина России по проведению аудита бухгалтерской отчетности за 2012 год<sup>4</sup>, а также в рекомендациях Фонда «НРБУ «БМЦ»<sup>5</sup>. В данных рекомендациях предлагается капитализировать затраты по завершенным капитальным ремонтам, осуществляемым реже одного раза в год, в качестве самостоятельного актива. СПИ данного актива может быть приравнен к межремонтному периоду. Отражать его в балансе следует в разделе «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий информацию, отраженную в статье «Основные средства». В качестве одного из признаков таких затрат приводится их крупный размер.

**Метод 3.** При вводе основного средства в эксплуатацию и расчете амортизационных отчислений в базе амортизации учитывается прогнозная стоимость всех капитальных ремонтов, которые будут иметь место на протяжении его срока службы (60 тыс. руб. в нашем примере). После завершения капитального ремонта затраты по нему относятся на уменьшение величины накопленной амортизации.

В результате увеличивается остаточная стоимость основного средства, а первоначальная стоимость не изменяется. Данный метод соответствует методике расчета амортизационных норм и порядку учета затрат на капитальный ремонт, действовавшим в СССР.

Первые амортизационные нормы в СССР были установлены приказом ВСНХ СССР от 31.05.1923 № 303. Данные нормы были установлены «как для полного воспроизводства, так и для капитального ремонта» [6, с. 273]. В дальнейшем, вплоть до 1990 года, все нормы, устанавливаемые

<sup>4</sup> «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год» (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013. № 07-02-18/01).

<sup>5</sup> Рекомендация Р-32/2016-КпР «Ремонт и техническое обслуживание объектов основных средств». URL: [http://bmccenter.ru/Files/T\\_KpT\\_15\\_2012](http://bmccenter.ru/Files/T_KpT_15_2012).  
Рекомендация Р-51/2014-ОК Машиностроение «Учет затрат по капитальному ремонту основных средств». URL: [http://bmccenter.ru/Files/R\\_28\\_2014\\_mash\\_zatrati\\_kap\\_remont](http://bmccenter.ru/Files/R_28_2014_mash_zatrati_kap_remont) (Дата обращения – 30.03.2018).

государством, также учитывали затраты на капитальный ремонт.

Нормы, установленные постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 № 1072, не предусматривали отчислений на капитальный ремонт. Порядок учета затрат на капитальный ремонт в СССР, впервые установленный Постановлением СТО СССР от 20.10.1927, предписывал данные затраты не показывать в активе баланса, а списывать за счет амортизационного капитала.

С выходом «Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий» (утв. постановлением СНК СССР от 29.07.1936 № 1372), был принят новый порядок учета амортизации с использованием двух счетов: «Износ основных средств» и «Амортизационный фонд». Затраты на капитальный ремонт также не изменяли первоначальную стоимость основного средства, а списывались за счет «Амортизационного фонда». Одновременно на величину данных затрат уменьшалось сальдо счета «Износ основных средств» в корреспонденции со счетом «Уставный фонд».

С 1 января 1975 года был введен новый порядок учета износа исходя только из норм амортизации на полное восстановление. Порядок списания затрат по законченным капитальным ремонтам за счет амортизационного фонда сохранялся до момента введения нового плана счетов с 1 января 1992 года, в котором данный счет был упразднен.

Ежегодные амортизационные отчисления определяются по формуле (5):

$$AO_i = \frac{\Pi + P_{np1} + P_{np2}}{C}, \quad (5)$$

где  $P_{np1}$ ,  $P_{np2}$  – прогнозные величины затрат на 1-й и на 2-й капитальные ремонты соответственно.

По мере осуществления капитальных ремонтов и уменьшения накопленной амортизации на величину фактических затрат по капитальным ремонтам формула расчета ежегодных амортизационных отчислений принимает следующий вид:

а) после проведения 1-го капитального ремонта:

$$AO_i = \frac{(\Pi + P_{np2}) - HA}{C - CO}; \quad (6)$$

б) после проведения 2-го капитального ремонта:

$$AO_i = \frac{\Pi - HA}{C - CO}. \quad (7)$$

В первые четыре года величина амортизационных отчислений равна 15 тыс. руб. в год. Затраты по 1-му капитальному ремонту относятся на уменьшение величины накопленной амортизации. В результате остаточная стоимость объекта по состоянию на начало 5-го года становится равной 90 тыс. руб.

С 5-го по 8-й год амортизационные отчисления составляют 15 тыс. руб. в год. Затраты по 2-му

капитальному ремонту также относятся на уменьшение накопленной амортизации. В результате остаточная стоимость объекта на начало 9-го года составляет 60 тыс. руб. Амортизационные отчисления с 9-го по 12-й год составляют 15 тыс. руб. в год. Величина амортизационных отчислений не изменяется на протяжении всего срока службы, что обусловлено совпадением прогнозных и фактических затрат на капитальные ремонты.

**Метод 4.** Данный метод основан на требованиях МСФО (IAS) 16 «Основные средства»<sup>6</sup> по учету затрат на проведение регулярных масштабных технических осмотров и затрат по замене частей основного средства как регулярной, так и разовой. В соответствии с пунктами 7, 13, 14 и 70 МСФО (IAS) 16, данные затраты подлежат включению в балансовую стоимость объекта<sup>7</sup> при условии, что они соответствуют критериям признания актива:

- а) существует вероятность, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- б) себестоимость данного объекта может быть надежно измерена.

При этом балансовая стоимость заменяемых частей или затрат на проведение предыдущего технического осмотра списывается.

Затраты на капитальный ремонт, в соответствии с приведенным в начале статьи определением, сходны по экономической сущности с затратами, описанными в МСФО (IAS) 16, а также соответствуют приведенным критериям признания актива. Соответственно, допустимо разработать аналогичный метод учета затрат по завершеному капитальному ремонту.

Проиллюстрируем данный метод. При приобретении основного средства из его первоначальной стоимости выделяется компонент, равный по величине прогнозной оценке затрат по 1-му капитальному ремонту (30 тыс. руб. в нашем примере). СПИ компонента равен периоду от момента признания до завершения работ по 1-му капитальному ремонту (4 года).

По завершении 1-го капитального ремонта стоимость компонента и начисленная по нему амортизация списываются, а фактические затраты на ремонт включаются в балансовую стоимость основного средства в качестве нового компонента. СПИ нового компонента равняется периоду от момента признания до завершения работ по 2-му капитальному ремонту (4 года).

Аналогичным образом учитываются затраты по 2-му капитальному ремонту. Однако срок его использования должен равняться периоду от момента

<sup>6</sup> *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», введенный в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.*

<sup>7</sup> *Балансовая стоимость – разница между первоначальной или переоцененной стоимостью объекта и суммой накопленной амортизации, и накопленных убытков от его обесценения.*

признания до конца СПИ основного средства (4 года). Ежегодные амортизационные отчисления определяются следующим образом:

а) с момента приобретения основного средства до окончания работ по 1-му капитальному ремонту:

$$AO_i = \frac{П - P_{np1}}{С} + \frac{P_{np1}}{CP_1}, \quad (8)$$

где  $AO_i$  – ежегодные амортизационные отчисления в  $i$ -е годы службы основного средства до момента окончания работ по 1-му капитальному ремонту,  $i \leq CP_1$ ;

$P_{np1}$  – компонент основного средства, стоимость которого равна величине прогнозной оценки затрат на 1-й капитальный ремонт;

$CP_1$  – СПИ компонента основного средства, равный периоду между началом эксплуатации основного средства и моментом окончания работ по 1-му капитальному ремонту;

б) после проведения 1-го и последующих капитальных ремонтов:

$$AO_t = \frac{П - P_j}{С} + \frac{P_{np1}}{CP_k} \quad k = j + 1, \quad (9)$$

где  $AO_t$  – ежегодные амортизационные отчисления в  $t$ -е годы службы основного средства, следующие после окончания работ по 1-му капитальному ремонту, ;

$P_j$  – компонент основного средства, стоимость которого равна по величине фактическим затратам по  $j$ -му капитальному ремонту;

$CP_k$  – СПИ компонента основного средства, равный периоду между моментом окончания работ по  $j$ -му капитальному ремонту и моментом окончания работ по следующему капитальному ремонту, то есть капитальному ремонту с порядковым номером  $k = j + 1$ . В случае если после  $j$ -го капитального ремонта не предполагается проведение дальнейших капитальных ремонтов, знаменатель во втором слагаемом формулы (9) будет определяться как разница между СПИ основного средства и количеством лет, которые основное средство уже отработало, то есть  $CP_k (C - CO)$ .

Ежегодные амортизационные отчисления по условиям нашего примера составляют 15 тыс. руб. и не изменяются на протяжении всего срока использования. Данное обстоятельство связано с тем, что величины прогнозных затрат на 1-й капитальный ремонт, фактических затрат на 1-й

капитальный ремонт и фактических затрат на 2-й капитальный ремонт равны между собой. По этой же причине первоначальная стоимость основного средства не изменяется на протяжении всего его срока использования.

В случае если к моменту окончания работ по очередному капитальному ремонту стоимость компонента основного средства полностью не самортизирована, то возможны два варианта учета этой недоамортизированной части:

а) списать на затраты отчетного периода, что соответствует подходу МСФО (IAS) 16;

б) продолжать амортизировать до конца ее СПИ.

В целях упрощения порядка учета основных средств целесообразно списывать недоамортизированную стоимость компонента в момент признания нового компонента.

Рассмотренные методы учета затрат по завершенным капитальным ремонта обобщены в таблице.

## Выводы

Экономически оправданным методом для учета затрат по завершеному капитальному ремонту является Метод 4, основанный на положениях МСФО (IAS) 16. Применение данного метода позволяет достичь положительного эффекта – распределить затраты по капитальному ремонту не только на периоды после его осуществления, но и на первые годы службы основного средства. Данное обстоятельство соответствует экономической сути капитального ремонта.

При нормальной работе предприятия и установлении основному средству определенного СПИ, на протяжении которого предполагается проведение одного или нескольких капитальных ремонтов, затраты на капитальный ремонт должны относиться и на первые годы службы основного средства. Кроме того, применение данного метода отвечает задаче сближения отечественного учета с нормами МСФО.

Порядок учета затрат по завершеному капитальному ремонту, а также условия разграничения текущего и капитального ремонта целесообразно включить в проект ФСБУ «Основные средства». В противном случае в практике хозяйственной деятельности не будет обеспечено единообразие учетных и отчетных данных, что может способствовать усложнению аудита бухгалтерской отчетности, а также приводить к налоговым спорам по налогу на имущество. 

Методы учета затрат по капитальным ремонтам путем их капитализации

№ пп.	Содержание метода	Формулы расчета амортизационных отчислений	Условные обозначения	Преимущества и недостатки
1	Затраты капитализируются путем включения их в первоначальную стоимость основного средства. СПИ равен оставшемуся СПИ основного средства	<p>а) до проведения капитального ремонта:</p> $AO_i = \frac{\Pi}{C} \quad (1)$ <p>б) после проведения j-го капитального ремонта, j = 1, 2, ... n:</p> $AO_i = \frac{(\Pi + \sum_{i=1}^n P_i) - HA}{C - CO} \quad (10)$	<p>AO<sub>i</sub> – ежегодные амортизационные отчисления i-го года;</p> <p>Π – первоначальная или восстановительная стоимость основного средства;</p> <p>С – СПИ основного средства, в годах;</p> <p>j – количество капитальных ремонтов, j = 1, 2, ... n;</p> <p>P<sub>i</sub> – затраты на j-й капитальный ремонт;</p> <p>HA – накопленная амортизация;</p> <p>CO – отработанный СПИ</p>	<p><i>Преимущества:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечивает распределение затрат на капитальный ремонт</li> </ul> <p><i>Недостатки:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– амортизационные отчисления возрастают к концу СПИ;</li> <li>– первоначальная стоимость основного средства возрастает к концу СПИ</li> </ul>
2	Затраты капитализируются в качестве компонента основного средства. СПИ компонента равен межремонтному интервалу или оставшемуся СПИ основного средства	<p>а) до проведения капитального ремонта:</p> $AO_i = \frac{\Pi}{C} \quad (1)$ <p>б) после проведения j-го капитального ремонта, j = 1, 2, ... n:</p> $AO_i = \frac{\Pi}{C} + \frac{P_j}{CP_j} \quad (4)$	<p>CP<sub>j</sub> – срок полезного использования компонента, j = 1, 2, ... n.</p> <p>Если проведение дальнейших капитальных ремонтов не предполагается, то CP<sub>j</sub> = (C – CO)</p>	<p><i>Преимущества:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечивает распределение затрат на капитальный ремонт</li> </ul> <p><i>Недостатки:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– амортизационные отчисления возрастают к концу СПИ;</li> <li>– стоимость основного средства возрастает к концу СПИ</li> </ul>
3	В базе амортизации учитывается прогнозная стоимость всех капитальных ремонтов за весь период использования основного средства. Затраты по завершённому капитальному ремонту относятся на уменьшение величины накопленной амортизации	<p>а) до проведения капитального ремонта, j = 1, 2, ... n:</p> $AO_i = \frac{\Pi + \sum_{i=1}^n P_{прj}}{C - CO} \quad (11)$ <p>б) после проведения 1-го и последующих капитальных ремонтов, j = 2, 3 ... n:</p> $AO_i = \frac{(\Pi + \sum_{i=2}^n P_{прj}) - HA}{C - CO} \quad (12)$ <p>б) после проведения n-го капитального ремонта:</p> $AO_i = \frac{\Pi - HA}{C - CO} \quad (7)$	<p>P<sub>прj</sub> – прогнозная величина затрат на j-й капитальный ремонт, j = 1, 2, ... n.</p>	<p><i>Преимущества:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечивает распределение затрат на капитальный ремонт, в том числе на первые годы службы;</li> <li>– не приводит к увеличению первоначальной стоимости основного средства</li> </ul> <p><i>Недостатки:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– не согласуется с ПБУ 6/01 в части расчета амортизации</li> </ul>

Окончание таблицы

№ пп.	Содержание метода	Формулы расчета амортизационных отчислений	Условные обозначения	Преимущества и недостатки
4	В первоначальной стоимости основного средства выделяется компонент, равный прогнозной оценке затрат по 1-му капитальному ремонту. СПИ компонента равен периоду от момента признания до завершения работ по 1-му капитальному ремонту. По завершении ремонта стоимость компонента списывается, а фактические затраты на ремонт включаются в балансовую стоимость основного средства в качестве нового компонента. СПИ нового компонента равен периоду от момента признания до завершения работ по следующему капитальному ремонту или до конца СПИ основного средства	<p>а) до проведения 1-го капитального ремонта:</p> $AO_i = \frac{П - P_{np1}}{C} + \frac{P_{np1}}{CP_1} \quad (8)$ <p>б) после проведения 1-го и последующих капитальных ремонтов:</p> $AO_t = \frac{П - P_1}{C} + \frac{P_1}{CP_k},$ <p><math>k = j + 1,</math> (9)</p> <p>где <math>AO_t</math> – ежегодные амортизационные отчисления в t-е годы службы основного средства, следующие после окончания работ по 1-му капитальному ремонту, <math>CP_1 &lt; t \leq C</math></p>	<p><math>AO_i</math> – ежегодные амортизационные отчисления в i-е годы, <math>i \leq CP_1</math>;</p> <p><math>P_{np1}</math> – стоимость компонента, равная прогнозной величине затрат на 1-й капитальный ремонт;</p> <p><math>CP_1</math> – СПИ компонента основного средства, равному;</p> <p><math>AO_t</math> – ежегодные амортизационные отчисления в t-е годы, <math>CP &lt; t \leq C_1</math>;</p> <p><math>CP_k</math> – СПИ компонента основного средства, равная <math>P_j, k = j + 1</math>.</p> <p>Если проведение дальнейших капитальных ремонтов не предполагается, то <math>CP_k = (C - CO)</math></p>	<p>Преимущества:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечивает распределение затрат на капитальный ремонт, в том числе на первые годы службы;</li> <li>– не приводит к увеличению первоначальной стоимости основного средства;</li> <li>– обеспечивает сближение порядка учета с нормами МСФО</li> </ul>

**Библиографический список**

1. Кантор Л.М. Амортизация и ремонт в промышленности СССР. – М.: Госпланиздат, 1949. – 103 с.
2. Кошкин И.А. Вопросы учета основных фондов. – М., Л.: Госпланиздат, 1939. – 175 с.
3. Ларионов А.Д. Учет основных фондов: учебное пособие. – Л.: Изд-во ЛФЭИ им. Н.А. Вознесенского, 1976. – 48 с.
4. Павлов П.М. Снашивание и амортизация основных фондов. – М.: Госфиниздат, 1957. – 320 с.
5. Роцаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. – СПб.: Якорь, 1910. – 122 с.
6. Аракелян А.А., Воротилов В.А., Кантор Л.М., Павлов П.М. Воспроизводство основных фондов в СССР. – М.: Мысль, 1970. – 485 с.

**References**

1. Kantor L.M. *Amortizatsia i remont v promishlennosti SSSR* [Depreciation and Repair in the Manufacturing Industry of the USSR]. Moscow, Gospolitizdat Publ., 1949. 103 p.
2. Koshkin I.A. *Voprosy ucheta osnovnih fondov* [Fixed Assets Accounting]. Moscow, Leningrad: Gospolitizdat Publ., 1939. 175 p.
3. Larionov A.D. *Uchet osnovnih sredstv* [Fixed Assets Accounting]. Leningrad, LFEI im. Voznesenskogo Publ., 1976. 48 p.
4. Pavlov P.M. *Snashivanie I amortizacia osnovnih fondov* [Capital Consumption and Depreciation]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1957. 320 p.
5. Roschahovskiy A.K. *Balansy akzionerinyh predpriyatii* [Balance sheet of Joint Stock Companies]. Saint-Petersburg, Yakor' Publ., 1910. 122 p.
6. Arakelyan A.A., Vorotilov V.A., Kantor L.M., Pavlov P.M. *Vosproizvodstvo osnovnih fondov v SSSR* [Renewal of Capital Assets in the USSR]. Moscow, Mysl' Publ., 1970. 485 p.

**Для цитирования**

Мысенко С.М. Проблемные вопросы и методы учета затрат на капитальный ремонт основных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 20–26.

**For citation**

Mysenko S.M. Issues and Methods of Accounting for Overhaul of Fixed Assets. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 20–26 (in Russ.).

УДК 657  
ВАК 08.00.12

## Отчетность общественного сектора и тенденции ее реформирования

## Public Sector Reporting and its Reforming Trends

*Российский экономический университет имени  
Г.В. Плеханова, Российская Федерация, Москва*

**Любовь Александровна Чайковская**

*докт. экон. наук, профессор кафедры  
бухгалтерского учета и налогообложения  
e-mail: Chaik4@yandex.ru*

**Владимир Леонидович Кожухов**

*старший преподаватель кафедры  
бухгалтерского учета и налогообложения  
e-mail: uliss69@mail.ru*

*115054, Российская Федерация, г. Москва,  
Стремянный пер., д. 3б.  
Тел. +7 (495) 237-93-43.*

*Plekhanov Russian University of Economics  
(Rossiyskiy ekonomicheskiy universitet imeni  
G.V. Plekhanova), Russian Federation, Moscow*

**Lyubov A. Chaikovskaya**

*Doctor of Economics, Professor at the  
Accounting and Taxation Department  
e-mail: Chaik4@yandex.ru*

**Vladimir L. Kozhukhov**

*Senior Lecturer at the Accounting  
and Taxation Department  
e-mail: uliss69@mail.ru*

*36 Stremyanny lane, Moscow 115054, Russian Federation.  
Phone +7 (495) 237-93-43.*

**Аннотация.** В статье поднимаются вопросы, связанные с реформированием основных параметров отчетности общественного сектора, рассматривается необходимость повышения степени ее соответствия требованиям заинтересованных пользователей. Сделан вывод о том, что международные подходы способны послужить стимулом для проведения реформ в области учета и отчетности общественного сектора, в том числе и в России. Выделены сложившиеся тенденции реформирования отчетности общественного сектора и представлены ожидаемые полезные тенденции, которые должны стать драйвером ее развития.

**Ключевые слова:** общественный сектор; новое государственное управление; бюджетная сфера; бухгалтерский (бюджетный) учет; бюджетная отчетность; реформирование системы бюджетного учета; модели ведения учета; международные стандарты финансового учета в общественном секторе.

### Международные тенденции в реформировании бюджетного учета и отчетности общественного сектора

Используемые в отечественной практике понятийные категории «бюджетная сфера», «бюджетный учет», «бюджетная отчетность» с их ориентацией на бюджет, с одной стороны, и «государственный сектор», «государственное управление», ориентированные на административный, управленческий компонент отношений государства и общества, с другой, выступают сегодня как два эпистемологических полюса, определяющих

**Abstract.** A review of issues related to the reform of the public sector reporting and the need to increase the extent of its compliance with the requirements of the users are presented in the article. The authors have concluded that international approaches can encourage the reforms in the public sector accounting and reporting, including the public sector in Russia. The current trends of the public sector reporting reformation and the expected development trends are presented.

**Keywords:** public sector; new public management; budgetary sphere; budgetary accounting; budgetary reporting; reforming of the budgetary accounting system; accounting models; International Public Sector Accounting Standards.

классификационные признаки для маркировки государственного сектора экономики. Однако такой подход сегодня является общепринятым в остальном мире.

Более распространенным критерием для того, что у нас называется государственными финансами, является характер предоставления и конечного потребления тех или иных услуг, которые всегда выделяются на общие, общественные нужды. Поэтому в мировой практике используется другая понятийная конструкция – «общественный сектор» (public sector). Такая терминология в свою очередь определяет особенности используемой

международной методологии учета и отчетности в указанной сфере.

«Общественный сектор представляет собой прежде всего, совокупность экономических ресурсов, находящихся в распоряжении государства. Его особенность – использование методов государственного регулирования в целях достижения соответствия экономической эффективности и социальной справедливости. Основные задачи общественного сектора, заключаются в обеспечении экономически эффективного производства, распределении общественных благ, осуществлении социально справедливого перераспределения доходов. В этой связи важной проблемой является определение комплекса инструментов и конкретных действий, посредством которых будут достигнуты поставленные цели и задачи социально-экономического развития страны» [1].

Можно видеть, что функции и роль общественного сектора в управлении экономикой в последнее время претерпевают существенные изменения. Анализ отечественного и зарубежного опыта позволяет увидеть общий тренд, направленный на построение системы государственного управления, во многом ориентированной на потребности управления негосударственными учреждениями и организациями в коллективных интересах всего общества. Истоки этого методического подхода лежат в классической парадигме экономического рыночного мейнстрима, рассматривающей любые экономические отношения с позиций инвестиционных отношений, а именно: управление общественными доходами и расходами предполагает обязательное измерение отдачи на вложенные средства и оценку получаемых результатов [2].

Изменение роли общественных финансов нашло отражение в глобальной управленческой реформе государственного сектора, затронувшей практически все мировое экономическое и политическое пространство. Идеологической основой проводимых преобразований послужила неолиберальная рыночная идеология, получившая в государственном секторе наименование нового государственного управления (New Public Management).

Данное понятие стало использоваться для характерной управленческой модели, в которой деятельность государственных и негосударственных бюджетных учреждений и организаций стала рассматриваться аналогично коммерческому сектору [3]. Открывшаяся новая управленческая перспектива потребовала серьезной организационной, функциональной и структурной перестройки многих управленческих процессов и принципиального перехода от кассового учета денежных потоков к учету по методу начисления [4].

Построенная на этой основе отчетность субъектов общественного сектора раскрывает сущность того, как бюджетные учреждения или подведомственные государству организации несут ответственность за эффективное использование

государственных активов и в первую очередь выделенных из бюджета денежных средств. Такая отчетность помогает в принятии решений и в повышении открытости и прозрачности, что способствует повышению эффективности государственного сектора и росту доверия к нему.

Зарубежными специалистами также давно отмечаются положительные стороны использования международного опыта в решении вопросов повышения эффективности национальных систем бюджетного учета и отчетности, в частности, ими неоднократно подчеркивалась его позитивная роль в преодолении внутренних бюрократических препятствий, принятии более взвешенных и своевременных решений, совершенствовании механизмов более полного и экономичного использования ограниченных ресурсов и т.д. [5].

Сегодня следует признать наличие общемирового тренда, когда организациям и учреждениям общественного (государственного) сектора экономики предоставляется все большая самостоятельность и автономность. В этих условиях правильно организованная и надежно функционирующая система учета и отчетности играет особенно важную роль.

Вместе с тем следует признать и наличие ряда дискуссионных вопросов, поднимаемых специалистами разных стран относительно того, как следует вести учет в бюджетной сфере. Одним из наиболее острых является вопрос, следует ли использовать исключительно кассовый метод в общественном секторе или полностью перейти на метод начислений. Кассовый метод исторически являлся основным для общественного сектора, в то время как в частном секторе уже давно за основу был принят принцип начислений.

Методологическое разграничение этих двух подходов долгое время выступало одним из ключевых демаркационных условий, определявших принципиально разные принципы признания и оценки результатов деятельности в общественном (государственном) и частном секторах экономики, а значит, невозможность их корректного сопоставления. Сегодня признано, что признание метода начислений в качестве концептуальной базы ведения учета и формирования отчетности в общественном (государственном) секторе позволяет снять это противоречие. Однако остаются другие вопросы, ведется поиск альтернативных подходов, в рамках которых предложен и ряд промежуточных решений, рассматривающих методы и способы ведения учета и формирования бюджетов на всем континууме от кассового метода до полного отказа от него.

Потребность в более точной и надежной финансовой информации, повышении прозрачности совершаемых операций подотчетных учреждений, достоверной оценке активов и финансовых результатов общественного сектора заставляет различные страны адаптировать внутренние учетные системы соответствующим образом.

Окончательные причины выбора конечного подхода в национальных юрисдикциях определяются сложным культурным и институциональным контекстом. Кроме того, следует принимать во внимание наличие сложившихся традиций национального регулирования требований к получателям бюджетных средств и формам отчетности об их использовании, наличие специфических целей и задач основных пользователей этой отчетности, что в свою очередь определяет требования к системе учета.

Основной международный опыт в области учета и отчетности в бюджетной сфере сконцентрирован преимущественно в западном мире. Специалисты различают два широко распространенных подхода к организации государственного управления: Англо-американский и Европейский континентальный.

Англо-американские страны (Австралия, Канада, Новая Зеландия, Великобритания и США) опираются на территориальную децентрализацию, активно используют и адаптируют в бюджетной сфере опыт управления финансами частного сектора. Данный подход все больше переориентируется на активное применение рыночных механизмов и концепции конкурентности при предоставлении общественных (государственных) услуг. Предоставление последних осуществляется на основе «квазирыночных» отношений, когда услуги «оплачиваются государством, но деньги распределяются в соответствии с потребительским выбором при помощи таких инструментов, как ваучеры, специальные бюджеты или формулы финансирования» [6].

В этом случае граждане рассматриваются не столько как конечные получатели в цепочке распределения общественных благ, сколько в качестве потребителей или даже клиентов бюджетных учреждений. В данной модели делается упор в первую очередь на обеспечение подотчетности перед общественностью со стороны выборных органов государственного управления.

Европейские страны (Бельгия, Франция, Германия, Греция, Португалия, Испания и т.д.) находятся под влиянием структур, унаследованных от бюрократической и иерархической системы государственного управления, основанного на административном праве. Соответственно, там преобладает иная логика бюджетных отношений, которая ближе к той, что используется в России. Здесь большее внимание уделяется бюджетному и правовому контролю за совершением операций, и информация главным образом адресована законодательным и исполнительным органам государственного управления.

Наличие указанных подходов позволяет рассматривать в качестве относительно равноправных различные модели ведения учета и формирования отчетности в бюджетной сфере. Проведенное в начале 2000-х годов исследование Бруска и Кондора, сохранившее свою актуальность и сегодня,

показало, что в международном контексте можно выделить по меньшей мере три такие альтернативные модели [7].

1. Система учета лимитирована регистрацией операций, заложенных в бюджете. В этом случае учет ограничивается только бюджетной информацией и только теми операциями, которые связаны с исполнением бюджета. Такой подход до последнего времени практиковался в Германии и России.

2. Система бюджетного финансирования и система ведения учета соединены. Связь между учетной и бюджетной информацией устанавливается таким образом, что система финансового учета позволяет отслеживать исполнение бюджета. Такая модель присуща многим европейским континентальным системам (Италия, Португалия, Франция, Испания), где влияние бюджетных концепций и законов на системы учета и отчетности достаточно заметно. Таким образом, размещение ресурсов происходит посредством бюджетного процесса, а бюджет конвертируется в первичный инструмент отчетности.

3. Системы бюджетного и финансового учета разделены. В этой концепции не существует прямой связи между бюджетной и учетной информацией. Соответственно, с одной стороны бухгалтерская информация представляется в отдельной финансовой отчетности, а с другой – бюджетные отчеты формируются в соответствии с существующими нормативными требованиями. При этом общественные учреждения представляют финансовую информацию в отчетности по форме, близкой к той, которую готовят коммерческие организации, без учета особенностей обязательств перед бюджетом. Такой подход используется в странах традиции общего права – Австралия, Канада, Новая Зеландия, Великобритания.

Хотя внешние различия между представленными моделями не имеют принципиального характера, их наличие влечет за собой серьезные проблемы при межстрановых сравнениях. Как следствие, возникают сложности в интерпретации различных отчетностей для пользователей, не знакомых с соответствующими национальными правилами бюджетного учета и нормативного регулирования.

## Российские реформы и МСФО ОС

Следует указать, что хотя в международном сообществе консенсус относительно применения какого-либо единого подхода при подготовке бюджетной отчетности не сложился, все большее распространение получает последняя модель. Сегодня в большинстве стран усиливается тенденция к формированию бюджетов на основе критериев начисления, в том числе в части подготовки прогнозов доходов и расходов, денежных потоков и финансового положения в целом. Кроме того, наблюдается тенденция к разделению собственно бюджетных

отношений и оценки деятельности учреждений и организаций, задействованных в бюджетных транзакциях.

Таким образом, основные тенденции состоят в распространении:

- модели разделения бюджетного учета и финансового;
- формирования бюджетов на основе начисления;
- раздельного подхода к бюджетным отношениям и оценке деятельности бюджетных учреждений.

Главным механизмом реформирования системы бюджетного учета является утверждение федеральных стандартов бухгалтерского учета для предприятий государственного сектора. При их разработке за основу изначально взяты положения соответствующих Международных стандартов финансового учета в общественном секторе (МСФО ОС). Процесс реформирования сегодня нацелен в первую очередь на совершенствование основных параметров отчетности в государственном секторе и повышение степени ее соответствия требованиям заинтересованных пользователей. Кроме того, в результате реформирования предполагается повысить степень соответствия федеральных стандартов международным (МСФО ОС) и обеспечить в большей мере взаимосвязь бухгалтерского учета и бюджетного планирования.

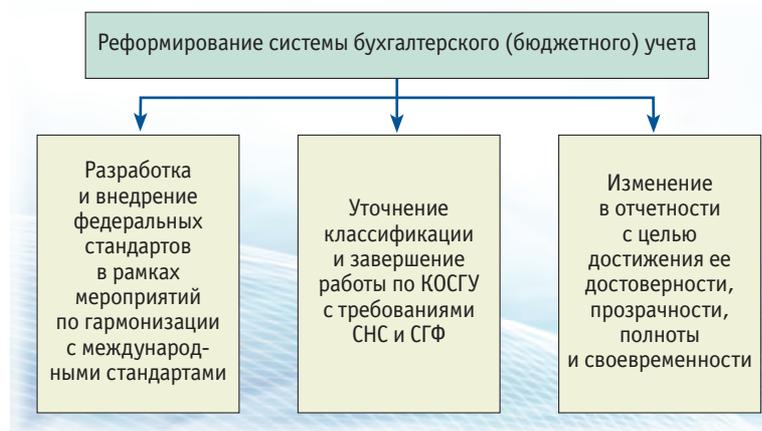
К основным принципам регламентации бухгалтерского учета и отчетности в общественном секторе сегодня относятся:

- единство системы требований к ведению бухгалтерского учета и формированию отчетности;
- обеспечение условий для применения федеральных (национальных) и отраслевых стандартов;
- применение МСФО ОС как основы разработки федеральных стандартов;
- недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных (национальных) стандартов и полномочий по государственному контролю и надзору в сфере бухгалтерского учета и др.<sup>1</sup>

В целях обеспечения системности и последовательности при переходе к международным принципам подготовки финансовой отчетности в общественном секторе Минфином России создана специальная программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора<sup>2</sup>.

В рамках реализации указанной программы приняты приказы об утверждении пяти федеральных стандартов, которые введены в действие с 1 января 2018 года. Это потребовало от главных бухгалтеров предприятий государственного сектора овладения не только дополнительными знаниями в области бухгалтерского учета, но и навыками в области финансового анализа и формирования профессионального суждения.

### Реформирование системы бухгалтерского (бюджетного) учета



Направления методологического сближения национальных стандартов учета с требованиями МСФО общественного сектора представлены на рисунке.

Несомненно, применение разработанных на основе МСФО в общественном секторе стандартов бухгалтерского учета предприятиями общественного сектора позволит повысить качество, достоверность и доступность финансовой отчетности. «Именно вопросы прозрачности, доступности и сопоставимости финансовой отчетности приобретают в общественном (государственном и муниципальном) секторе особую актуальность» [8].

Само появление международных подходов является мощным стимулом для проведения реформ в области учета в общественном секторе во многих странах мира, в том числе в России. Выделим основные результаты и выгоды, появление которых ожидается у России в связи с международной гармонизацией в области учета для общественного сектора:

- внедрение международного опыта;
- расширение финансовой активности бюджетных учреждений;
- совершенствование методологии ведения учета и формирования отчетности.

Нельзя не отметить, что эти результаты связаны и во многом определяются оптимизацией

<sup>1</sup> Уточненная Концептуальная основа разработки и утверждения национальных стандартов учета и отчетности Российской Федерации в секторе государственного управления URL: <http://www.minfin.ru>.

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 31.10.2017 № 170н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2017–2019 гг. и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» и от 25 ноября 2016 г. № 218н «О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»».

многочисленных рисков, их достоверной и своевременной оценкой с последующим реагированием через корректировочные мероприятия.

Входная информация при преобразовании в результаты определяется продуктивностью деятельности, которая тем выше, чем более оптимальным получается соотношение между данными на входе и результатами на выходе. Немаловажным критерием является экономичность, которая предполагает реализацию того или иного проекта в соответствии с определенными сметными показателями (соответствие цены, ресурсов, качества, своевременности и т.д.).

Бухгалтерская отчетность составляется по результатам учетного процесса, который подразумевает контроль использования и сохранности имеющихся ресурсов, понимание причин и следствий получаемых результатов. Критерию экономичности уделяется большое внимание также в отечественной практике финансового контроля за исполнением государственных заданий бюджетными и автономными учреждениями.

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180, методическую основу процессов реформирования бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере обеспечивают должно Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС), центральным элементом которых выступает понятие отчетности общего назначения.

Она всегда вызывала большой интерес и широко обсуждалась на разных уровнях, но новым драйвером развития методологии учета и отчетности становится возможность сравнения отчетности бюджетных учреждений с отчетностью коммерческого сектора, что позволяет проводить более глубокий и широкий анализ их конкурентоспособности.

Особенность деятельности предприятий общественного сектора заключается в том, что они «действуют в рамках бюджетных лимитов в виде бюджетных ассигнований или утвержденных объемов бюджетных средств или их эквивалентов, которые вводятся в действие с помощью соответствующего законодательного акта»<sup>3</sup>.

Согласно МСФО ОС, под отчетностью общего назначения понимается «финансовая отчетность, опубликованная для пользователей, которые не могут требовать от финансовой информации удовлетворения своих специфических информационных потребностей (граждане, избиратели, их представители, налогоплательщики, представители законодательной власти, кредиторы, поставщики, представители средств массовой информации и наемные работники)»<sup>3</sup>.

Финансовые отчеты общего назначения предназначены для предоставления финансовой

информации и, при необходимости, информации о результатах деятельности учреждения ряду пользователей. Для того чтобы информация была актуальной, она должна отвечать потребностям пользователей в подотчетности и принятии решений.

На сегодняшний день в России отсутствует выделение отчетности общего назначения, предназначенной для широкого круга внешних пользователей, и отчетности специального назначения, которая должна формироваться для отдельных пользователей, осуществляющих контрольные функции, так как последние вправе требовать финансовые отчеты, подготовленные для удовлетворения их информационных потребностей [8].

Как и в МСФО, для коммерческого сектора предприятиям общественного сектора МСФО ОС рекомендуют раскрывать дополнительную информацию «в целях содействия пользователям при оценке результатов деятельности организации и разумного распоряжения активами, а также для принятия и оценки решений о распределении ресурсов»<sup>3</sup>. В состав такой дополнительной информации могут быть включены подробные сведения о результатах деятельности предприятия в форме показателей эффективности, отчетов о предоставлении услуг и других отчетов руководства о достижении целей предприятия за отчетный период.

Идея принятия стандартов в общественном секторе не нова. Существует МСФО общественного сектора, которые сформированы как стандарты для формирования отчетности общего назначения.

Главное не сами по себе стандарты, а краткосрочные и долгосрочные результаты их принятия. В настоящий момент в бюджетных учреждениях формирование отчетности представляет собой достаточно сложный процесс, основанный на бухгалтерском, гражданском, трудовом и бюджетном законодательстве. Логика Бюджетного кодекса РФ не соответствует логике МСФО, поскольку в нем исторически и юридически заложен принцип камеральной бухгалтерии, в соответствии с которым учету подлежат в первую очередь потоки бюджетных доходов и расходов, а не патримониальная система, ориентированная на учет имущества и капитала.

Положительная международная практика и существующий опыт в рассматриваемой области позволяют судить о том, что международные подходы могут являться своего рода стимулом для проведения развернувшихся в последнее время реформ в области учета в общественном секторе во многих странах мира, в том числе в России. Во внедряемых федеральных стандартах такая практика наглядно просматривается.

<sup>3</sup> Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод 2012. URL: [http://bmcenter.ru/users/3078/photos/editor/Sbornik\\_MSFO\\_OS\\_Tom\\_1.pdf](http://bmcenter.ru/users/3078/photos/editor/Sbornik_MSFO_OS_Tom_1.pdf).

Так, стандарт «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» обобщает требования к бухгалтерской (бюджетной) отчетности организаций государственного сектора, которые содержатся в нормативных правовых актах, регламентирующих методологию бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время. Ключевые понятия, содержащиеся в указанных требованиях, детально раскрываются в:

- Инструкции № 157н (приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 31.03.2018) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»;
  - Инструкции № 191н (приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н (ред. от 07.03.2018) «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»;
  - Инструкции № 33н (приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н (ред. от 07.03.2018) «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».
- Данным стандартом установлена структура представления показателей бухгалтерского баланса, обязательных для раскрытия, и статей отчета о финансовых результатах. Стандарт раскрывает понятия краткосрочных и долгосрочных обязательств, устанавливая порядок их отражения в бухгалтерской отчетности, включающий порядок раскрытия информации о них с учетом событий после отчетной даты на каждом из этапов процесса составления и представления отчетности. При этом сами этапы предполагается разграничить стандартом «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», содержащим определения понятий «дата подписания», «дата представления», «дата принятия» и «дата утверждения» бухгалтерской отчетности, что указывает на необходимость применения стандартов во взаимосвязи<sup>4</sup>.

## Перспективы реформ

Реформирование учета и отчетности общественного сектора по аналогии с коммерческим было ожидаемо, поскольку через использование

МСФО ОС качество бюджетного учета и отчетности может значительно улучшиться, а вместе с ним улучшится и качество управления бюджетным учреждением в целом. Данные стандарты ассоциируются с «прозрачностью» финансовой отчетности, а следовательно, и с большей информированностью и подотчетностью участников бюджетного процесса.

Бюджетный учет, соответствующий МСФО ОС, следует рассматривать как важнейший элемент хорошо работающей управленческой системы, позволяющей осуществлять контроль показателей эффективности и предотвращать принятие негативных решений. «Бюджетные отношения» в определенной степени противостоят «коммерческим (рыночным) отношениям». Соответственно, необходимо достижение разумного соответствия между отчетностью бюджетных учреждений и отчетностью коммерческих предприятий, учитывающего общие точки их соприкосновения и объективные различия между ними. Такой точкой соприкосновения, на наш взгляд, прежде всего является область раскрытия информации, где любой отчитывающийся субъект должен стремиться к максимальному удовлетворению информационных запросов пользователей.

Полагаем, что в развитии учета и отчетности общественного сектора должны стать основными следующие полезные тенденции:

- осмотрительный подход ко всем нововведениям. Вводимые стандарты надо детально обсуждать, подходить критически и диалектически, а еще лучше философски и психологически;
- постоянный мониторинг процесса гармонизации в области бюджетного учета и отчетности, который во многом определяется методологическим сближением национальных стандартов учета с требованиями МСФО ОС;
- проведение научных исследований, в основе которых будут лежать изменения в различных областях экономики страны, связанные с учетом и отчетностью в бюджетной сфере, что, несомненно, позволит сформировать такую отчетность бюджетных предприятий, которая будет содержать реально достоверную и надежную информацию, полезную многим заинтересованным пользователям;
- сближение смыслового содержания раскрытий информации в отчетности учреждений бюджетного сектора и предприятий коммерческого сектора;
- использование современных технологий цифровой экономики для подготовки отчетности и ее представления пользователям и анализа. 

<sup>4</sup> Шершнев А. Госсектор. Готовимся к переходу на новые федеральные стандарты бухучета. 2 декабря 2016. URL: <http://www.garant.ru/article/1029191/>.

## Библиографический список

1. Аверкиева Е.С., Белокрылов К.А. Модернизация общественного сектора: совершенствование институциональных условий функционирования государственных учреждений // *Journal of Economic Regulation* (Вопросы регулирования экономики). – 2013. – Том 4. – № 3. – С. 26–40.
2. Haavelmo T. *A Study in the Theory of Investment* (Studies in Economics of the Economics Research Center of the University of Chicago). – Chicago: The University of Chicago Press, 1960. – 221 p.
3. Aucoin P. *Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums* // *Governance*. – 1990. – no. 3. – pp. 115–137. DOI: 10.1111/j.1468-0491.1990.tb00111.x
4. Deaconu A. *Accounting Models and Influential Factors in Post-Communist Romania* // *International Journal of Critical Accounting*, – 2012. – Vol. 4. – no. 2. – pp. 194–216. DOI: 10.1504/IJCA.2012.046381.
5. Pina V., Torres L. *Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View* // *Canadian Journal of Administrative Sciences*. – 2003. – Vol. 20. – no. 4. – pp. 334–350.
6. Ле Гранд Дж. *Другая невидимая рука: предоставление общественных услуг на основе выбора и конкуренции*: пер. с англ. – М.: Изд. Института Гайдара, 2011. – 240 с.
7. Brusca I., Condor V. *Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context* // *Financial Accountability and Management*. – 2002. – Vol. 18. – no. 2. – pp. 129–162. DOI: 10.1111/1468-0408.00148.
8. Такмазян А.С. Теоретические основы разработки и утверждения национальных стандартов учета и отчетности в секторе государственного управления // *Символ науки*. – 2016. – № 1–1(13). – С. 193–196.

## Для цитирования

Чайковская Л.А., Кожухов В.Л. Отчетность общественного сектора и тенденции ее реформирования // *Вестник ИПБ* (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 27–33,

## References

1. Averkieva E.S., Belokrylov K.A. *Modernizatsiya obschestvennogo sektora: sovershenstvovanie institucional'nyh usloviy funktsionirovaniya gosudarstvennykh uchrezhdeniy* [Public Sector Modernization: Improvement of Institutional Conditions of State Organizations Functioning]. *Journal of Economic Regulation*, 2013, Vol. 4, no. 3, pp. 26–40 (in Russ.).
2. Haavelmo T. *A Study in the Theory of Investment* (Studies in Economics of the Economics Research Center of the University of Chicago). Chicago, The University of Chicago Press, 1960. 221 p.
3. Aucoin P. *Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums*. *Governance*, 1990, no. 3, pp. 115–137. DOI: 10.1111/j.1468-0491.1990.tb00111.x.
4. Deaconu A. *Accounting Models and Influential Factors in Post-Communist Romania*. *International Journal of Critical Accounting*, 2012, Vol. 4, no. 2, pp. 194–216. DOI: 10.1504/IJCA.2012.046381.
5. Pina V., Torres L. *Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View*. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 2003, Vol. 20, no. 4, pp. 334–350.
6. Le Grand J. *The Other Invisible Hand: Delivering Public Services through Choice and Competition* (Russ. ed. *Drugaya nevidimaya ruka: predostavlenie obshchestvennykh uslug na osnove vybora i konkurentсии*). Moscow, Instituta Gaidara Publ., 2011. 240 p.
7. Brusca I., Condor V. *Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context*. *Financial Accountability and Management*, 2002, Vol. 18, no. 2, pp. 129–162. DOI: 10.1111/1468-0408.00148.
8. Takmazyan A.S. *Teoreticheskie osnovy razrabotki i utverzhdeniya nacional'nyh standartov ucheta i otchetnosti v sektore gosudarstvennogo upravleniya* [Theoretical Framework for the Development and Approval of the National Public Administration Sector Accounting and Reporting Standards]. *Simvol nauki*, 2016, no. 1–1(13), pp. 193–196 (in Russ.).

## For citation

Chaikovskaya L.A., Kozhukhov V.L. *Public Sector Reporting and its Reforming Trends*. *Vestnik IPB* (Vestnik professional'nyh buhgalterov), 2018, no. 3, pp. 27–33 (in Russ.)

20 лет  
ИПБ России

Стабильность в настоящем,  
уверенность в будущем

# РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ К СОТРУДНИЧЕСТВУ **АВТОРОВ**



+7 (495) 720 54 55

vestnik@ipbr.org

## ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:

-  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 (Перечень ВАК)
-  применяется двустороннее слепое рецензирование
-  включен в Российский индекс научного цитирования. Импакт-фактор РИНЦ 2017 - 0,510
-  занимает 36-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2017 год по тематике «Организация и управление» и 162-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2017 год по тематике «Экономика. Экономические науки».
-  публикация статей осуществляется на бесплатной основе



УДК 336.025  
ВАК 08.00.10

## Риск-ориентированный подход в деятельности органов государственного финансового контроля Республики Татарстан

## Risk-Based Approach in the Activities of State Financial Control Authorities of the Republic of Tatarstan

Казанский (Приволжский) федеральный университет, Российская Федерация, Казань  
**Азат Рустемович Валеев**  
канд. экон. наук, доцент кафедры финансов Института управления, экономики и финансов аудитор Счетной палаты Республики Татарстан

e-mail: Azat.Valeev@tatar.ru  
420015, Российская Федерация,  
г. Казань, ул. Пушкина, д. 68.  
Тел. +7 (843) 231-19-17, +7 (987) 296-36-24.

**Аннотация.** В статье рассматривается опыт органов государственного финансового контроля Республики Татарстан по внедрению в их деятельность риск-ориентированного подхода, в том числе методические рекомендации по управлению рисками, организации систем внутреннего контроля главных распорядителей бюджетных средств, обобщению характерных нарушений и недостатков, выявлению коррупционных рисков при использовании бюджетных средств, государственного (муниципального) имущества.

**Ключевые слова:** финансовый контроль; риски; управление рисками; оценка рисков; профилактика нарушений; система внутреннего контроля.

### Введение

Анализ результатов контрольной деятельности органов государственного финансового контроля показывает, что многие факты неэффективного, незаконного расходования бюджетных средств устранить постфактум практически невозможно. Для государства гораздо выгоднее организовать на уровне главных распорядителей бюджетных средств действенные механизмы управления рисками, чем принимать меры, когда нарушения и недостатки уже допущены.

На сегодняшний день механизмы управления рисками нашли широкое применение в банковской деятельности<sup>1</sup>, все большее распространение технологии риск-менеджмента находят и в деятельности коммерческих организаций.

Kazan Federal University (Kazanskiy (Privolzhskiy) federal'nyi universitet), Russian Federation, Kazan  
**Azat R. Valeev**

PhD in Economics, Associate Professor at Finance Department of the Institute of Management, Economics and Finance Auditor of the Accounts Chamber of the Republic of Tatarstan  
e-mail: Azat.Valeev@tatar.ru  
68 Pushkina str., Kazan 420015, Russian Federation.  
Phone + 7 (843) 231-19-17, +7 (987) 296-36-24.

**Abstract.** The article reviews the experience of implementing risk-based approach, including methodological recommendations on risk management, organization of internal control systems of the chief controllers of budgetary funds, summary of typical violations, identification of corruption risks when using budgetary funds and state (municipal) property into the activities of state financial control authorities of the Republic of Tatarstan.

**Keywords:** financial control; risks; risk management; risk assessment; prevention of violations; internal control system.

Следует отметить, что достаточно подробно на уровне нормативных правовых актов регламентированы вопросы управления рисками в части деятельности таможенных органов. В документах определены такие категории, как риск, анализ рисков, область, индикаторы, оценка, профиль риска, управление риском<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Письмо Банка России от 16.05.2012 № 69-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору «Принципы надлежащего управления операционным риском»».

<sup>2</sup> Приказ Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 26.09.2003 № 1069 «Об утверждении Концепции системы управления рисками в таможенной службе Российской Федерации».  
Статья 162 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (ред. от 29.12.2017).

Международный и передовой российский опыт по организации и функционированию систем управления рисками последовательно внедряется в финансово-бюджетной сфере Республики Татарстан, в том числе при содействии со стороны органов государственного финансового контроля.

### Международный опыт в области управления рисками

Согласно Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции, государства-участники должны принять в соответствии с основополагающими принципами своей правовой системы надлежащие меры по содействию прозрачности и отчетности в управлении публичными финансами, в том числе эффективные и действенные механизмы управления рисками и внутреннего контроля<sup>3</sup>.

В соответствии с международными стандартами элементами управления рисками являются: условия внутри организации, постановка целей, выявление событий, оценка рисков, реагирование на риски, контрольные действия, информация и ее передача, мониторинг<sup>4</sup>. При этом отмечено, что при применении элементов управления рисками следует учитывать всю совокупность видов деятельности, а также новые инициативы и проекты.

Как следует из международных стандартов, формами реагирования на выявленные риски являются перенос риска, ликвидация риска, прекращение деятельности либо признание риска допустимым<sup>4</sup>.

В контексте управления рисками все контрольные процедуры подразделяются на четыре основные категории:

- 1) средства контроля, направленные на предотвращение, – предназначены для ограничения вероятности развития риска и реализации нежелательного результата;
- 2) направляющие средства контроля – предназначены для обеспечения достижения определенного результата;
- 3) средства контроля, направленные на выявление, – предназначены для выявления нежелательных последствий (постфактум);
- 4) средства контроля, направленные на смягчение негативной ситуации, – предназначены для смягчения реально возникших нежелательных последствий<sup>4</sup>.

Риски незаконных действий, неэффективного использования средств, как правило, имеют более

Рис. 1. Метод ранжирования рисков по их приоритетности



высокий уровень, когда одно должностное лицо контролирует все ключевые этапы транзакции: планирование расходов, санкционирование расходов, оплата счетов, регистрация первичных документов на приход материальных и иных ценностей, их списание. Данные операции должны по возможности быть распределены между несколькими работниками. При этом следует отметить, что сговор ответственных исполнителей способен частично либо полностью нейтрализовать предусмотренные процедуры внутреннего контроля. В этой связи должна проводиться периодическая ротация кадров.

Коррупциогенные риски при использовании бюджетных средств, государственного (муниципального) имущества значительно возрастают, когда в нормативных правовых актах:

- не определены сроки, условия или основания принятия решения чиновниками;
- при определении компетенции используются такие слова, как «вправе», «могут»;
- закреплены неопределенные, трудновыполнимые и обременительные требования к физическим и юридическим лицам, четко не регламентированы их права;
- употребляются неустоявшиеся, двусмысленные термины и категории оценочного характера;
- не обеспечивается размещение необходимой информации для потенциальных получателей бюджетных средств, пользователей государственного (муниципального) имущества<sup>5</sup>.

Государственным управлением аудита Великобритании для оценки рисков используется специальный метод, позволяющий сгруппировать все возможные риски по четырем секторам в зависимости от оценки их последствий и вероятности (рис. 1), при этом риски градируются по трем уровням: низкий, средний, высокий (рис. 2).

### Ежегодные обзоры характерных нарушений и недостатков в финансово-бюджетной сфере

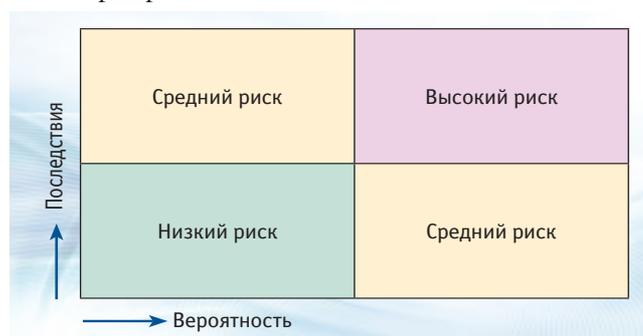
В рамках деятельности Межведомственного координационного совета по вопросам государственного

<sup>3</sup> Пункт 2 статьи 9 Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции (принятая Генеральной Ассамблеей ООН 31 октября 2003 г.).

<sup>4</sup> The International Standard of Supreme Audit Institutions INTOSAI GOV 9130. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management. URL: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm).

<sup>5</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 26.02.2010 № 96 «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» (ред. от 10.07.2017).

Рис. 2. Метод ранжирования рисков по их приоритетности



финансового контроля в Республике Татарстан, начиная с 2008 года, ежегодно совместной рабочей группой готовится заключение по результатам анализа и систематизации нарушений и недостатков, выявляемых органами государственного (муниципального) финансового контроля<sup>6</sup>.

В этом документе обобщаются нарушения и недостатки, выявляемые Управлением Федерального казначейства, Управлением Федеральной антимонопольной службы по Республике Татарстан, Счетной палатой Республики Татарстан, Департаментом казначейства Министерства финансов Республики Татарстан, Управлением Президента Республики Татарстан по вопросам антикоррупционной политики, Министерством внутренних дел по Республике Татарстан, Прокуратурой Республики Татарстан, муниципальными контрольно-счетными органами.

В заключении представлено порядка 500 примеров нарушений и недостатков, систематизированных по тематическим блокам, в том числе нецелевое, неэффективное использование бюджетных средств, нарушения в сфере государственных (муниципальных) закупок, деятельности государственных (муниципальных) унитарных предприятий, хозяйственных обществ с долей государства (муниципального образования) в уставном капитале, бюджетного учета и отчетности, при распоряжении государственным (муниципальным) имуществом<sup>6</sup>.

Заключение для принятия упреждающих мер ежегодно направляется во все министерства, ведомства и муниципальные образования.

Проводимый анализ показывает, что характерными недостатками государственных программ в части управления рисками являются следующие.

1. Предусмотренные в программах меры по управлению рисками зачастую носят достаточно общий характер и могут относиться к общим мерам по управлению любой программой, то есть не учитывают их отраслевые и иные особенности.
2. При оценке рисков, связанных с реализацией программ, не всегда должное внимание уделяется таким характерным нарушениям, выявляемым органами государственного (муниципального) финансового контроля, как завышение закупочных цен при осуществлении государственных

(муниципальных) закупок, невостребованность приобретаемых товаров, результатов выполнения работ, оказания услуг в рамках реализации программ.

3. Перед федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления поставлена задача по предупреждению коррупции<sup>7</sup>.

Согласно международным стандартам, управление рисками предполагает выявление и оценку рисков мошенничества и коррупции<sup>8</sup>. Однако не во всех программах оцениваются риски коррупционных проявлений при использовании бюджетных средств, объектов государственной (муниципальной) собственности и предусматриваются соответствующие упреждающие меры.

4. Во многих программах четко не обозначены центры ответственности за управление рисками, сроки реализации мероприятий по управлению рисками, не прописан механизм систематической оценки их эффективности, корректировки мер по управлению рисками.

С учетом того, что экономическая, промышленная, нормативная и оперативная ситуация постоянно меняется, оценка рисков должна являться постоянным, непрерывным процессом<sup>4</sup>.

Механизм управления рисками предполагает обеспечение взаимосвязи планирования, реализации, мониторинга, уточнения и корректировки программ.

## Методика выявления коррупционных рисков

Межведомственным координационным советом подготовлены Методические рекомендации по выявлению коррупционных рисков при использовании бюджетных средств, государственного и муниципального имущества<sup>9</sup>. Этот документ адресован органам внешнего и внутреннего финансового контроля и позволяет более системно организовать работу контрольных органов по выявлению

<sup>6</sup> Заключение по результатам анализа и систематизации нарушений и недостатков, выявляемых органами государственного (муниципального) финансового контроля, одобренное Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 21 апреля 2017 г. Режим доступа: [http://www.sprt.tatar/files/zakl\\_mks\\_2017.pdf](http://www.sprt.tatar/files/zakl_mks_2017.pdf).

<sup>7</sup> Статьи 1, 13.3. Федерального закона от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» (ред. от 28.12.2017).

<sup>8</sup> The International Standard of Supreme Audit Institutions INTOSAI GOV 9100. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Paragraph 2.3. URL: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm).

<sup>9</sup> Методические рекомендации по выявлению коррупционных рисков при использовании бюджетных средств, государственного и муниципального имущества, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 22 ноября 2012 г. Режим доступа: [http://www.sprt.tatar/files/m\\_kor\\_risk.pdf](http://www.sprt.tatar/files/m_kor_risk.pdf).

Таблица 1. Типовая форма Журнала управления рисками

Описание риска	Ответственное должностное лицо за управление риском	Мероприятие по управлению риском	Сведения об эффективности мероприятий
1	2	3	4
Завышение закупочных цен на товары	Начальник отдела материально-технического обеспечения Иванов П.С.	Проведение в установленном порядке мониторинга ценовых предложений, закупка товаров на основе торгов	Органами внутреннего и внешнего финансового контроля фактов завышения цен на покупаемые товары не установлено, жалоб не поступало
...	...	...	...

коррупционных рисков в финансово-бюджетной сфере, смещая акценты от выявления нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности к выявлению резервов дополнительных поступлений в бюджет, оптимизации бюджетных расходов, повышения эффективности использования государственного и муниципального имущества.

Кроме того, Советом подготовлены Методические рекомендации по выявлению фактов личной заинтересованности, связанности (аффилированности) должностных лиц, принимающих решения о распоряжении бюджетными средствами<sup>10</sup>.

### Организация системы внутреннего контроля главных распорядителей бюджетных средств

Межведомственным координационным советом разработаны Методические рекомендации по организации системы внутреннего (ведомственного) контроля главного распорядителя бюджетных средств (далее – ГРБС), ориентированной на профилактику коррупционных проявлений<sup>11</sup>. Этим документом главным распорядителем бюджетных средств рекомендовано проводить анализ возможных рисков в своей деятельности, оценивать их последствия и заблаговременно вырабатывать

упреждающие мероприятия, представлен пример оценки рисков.

На основе британского подхода с целью управления рисками в рамках осуществления внутреннего контроля главным распорядителям бюджетных средств предложена форма специального журнала, в котором рекомендовано отражать перечень всех существенных рисков в деятельности ГРБС, ответственных должностных лиц, мероприятия по управлению рисками (табл. 1).

Ведение данного журнала осуществляется, как правило, следующим образом. Руководители структурных подразделений с учетом результатов ранее проведенных органами внешнего и внутреннего финансового контроля контрольных мероприятий составляют перечень возможных нарушений и недостатков в деятельности их подразделений. Далее по каждому нарушению и недостатку предлагаются мероприятия по снижению их вероятности и (или) последствий. Ответственными должностными лицами по управлению рисками, указываемыми в журнале, в большинстве случаев являются руководители структурных подразделений, в чьи функциональные обязанности входит решение поставленных задач (реализация мероприятий по управлению рисками).

Проект журнала управления рисками до его утверждения руководством главного распорядителя бюджетных средств подлежит коллегиальному рассмотрению всеми руководителями структурных подразделений (методом «мозгового штурма») и при необходимости корректируется.

Следует отметить, что управление рисками предполагает систематическую проверку эффективности реализуемых мероприятий по управлению рисками. Специальные совещания по обсуждению эффективности запланированных мероприятий целесообразно проводить ежеквартально. При выявлении неучтенных ранее рисков, в том числе обусловленных изменениями в деятельности ГРБС и его подведомственных организаций, необходимо своевременно вносить соответствующие изменения в журнал управления рисками.

Методология управления рисками использовалась также при разработке Концепции организации системы контроля за деятельностью автономных, бюджетных и казенных учреждений<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Методические рекомендации по выявлению фактов личной заинтересованности, связанности (аффилированности) должностных лиц, принимающих решения о распоряжении бюджетными средствами, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 21 апреля 2017 г. Режим доступа: [http://www.spirt.tatar/files/met\\_rekom\\_affil\\_2017.pdf](http://www.spirt.tatar/files/met_rekom_affil_2017.pdf).

<sup>11</sup> Методические рекомендации по организации системы внутреннего (ведомственного) контроля главного распорядителя бюджетных средств, ориентированной на профилактику коррупционных проявлений, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 22 ноября 2012 г. Режим доступа: [http://www.spirt.tatar/files/m\\_vn\\_kon.pdf](http://www.spirt.tatar/files/m_vn_kon.pdf).

<sup>12</sup> Концепция организации системы контроля за деятельностью автономных, бюджетных и казенных учреждений, одобренная Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 20 апреля 2011 г. Режим доступа: <http://www.spirt.tatar/files/konzept2011.pdf>.

Таблица 2. Пример типовых мероприятий по управлению рисками в сфере жилищно-коммунального хозяйства

Риски	Уровень рисков	Субъекты контроля	Мероприятия по управлению рисками
Управление жилым фондом			
Несвоевременное перечисление ресурсоснабжающим организациям средств, уплаченных собственниками помещений многоквартирных домов, нецелевое использование управляющими организациями собранных средств	Высокий	Министерство строительства, архитектуры и жилищно-коммунального хозяйства Республики Татарстан, Министерство информации и связи Республики Татарстан, органы местного самоуправления	Создание Единого республиканского расчетного центра. Создание электронной системы контроля. Мониторинг полноты и своевременности перечисления средств ресурсоснабжающим организациям, при необходимости проведение проверок
...	...	...	...

В этом документе представлено распределение приоритетных вопросов контрольной деятельности между органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, наблюдательным советом автономного учреждения, уполномоченным органом по имущественным и земельным отношениям, контрольно-счетными органами, уполномоченными органами по осуществлению контроля в сфере государственных (муниципальных) закупок и другими органами.

### Управление рисками в сфере государственных (муниципальных) закупок

Межведомственным координационным советом подготовлены Методические рекомендации по организации системы контроля в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд<sup>13</sup>. В документе представлена оценка рисков и распределение приоритетных вопросов контрольной деятельности в разрезе уполномоченных органов, что направлено на обеспечение системности, исключения дублирования в работе органов, наделенных полномочиями по контролю и аудиту в сфере закупок товаров, выполнения работ, оказания услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд.

### Управление рисками в сфере ЖКХ

В Республике Татарстан предпринимаются меры по внедрению механизмов управления рисками не только на уровне отдельных министерств, ведомств (главных распорядителей бюджетных средств), но и на отраслевом уровне. Межведомственным координационным советом подготовлены Методические рекомендации по совершенствованию системы контроля в сфере жилищно-коммунального хозяйства<sup>14</sup>.

Данные методические рекомендации направлены на профилактику нарушений и недостатков. В них отражены современное состояние ЖКХ,

объекты, субъекты, основополагающие принципы контроля. Особенностью документа является то, что в нем систематизированы наиболее вероятные нарушения и недостатки в сфере ЖКХ (более 50 основных рисков), закреплены центры ответственности и предложены типовые мероприятия по управлению рисками (табл. 2). Отдельно рассмотрен вопрос совершенствования системы информационного обеспечения контроля.

Методические рекомендации по совершенствованию системы контроля в сфере ЖКХ планируется направить в Кабинет Министров Республики Татарстан, довести до уполномоченных в этой сфере министерств, ведомств, а также муниципальных образований. Подобный подход соответствует положениям стандартов, руководств Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ).

### Управление рисками в сфере земельных и имущественных отношений

Межведомственным координационным советом подготовлены:

- Методические рекомендации по организации межведомственного системного контроля за управлением и распоряжением земельными ресурсами, в которых представлены современное состояние и обзор характерных нарушений и недостатков в сфере земельных отношений, в разрезе уполномоченных органов раскрыто содержание

<sup>13</sup> Методические рекомендации по организации системы контроля в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 22 декабря 2017 г. Режим доступа: [http://www.sprt.tatar/files/mr\\_po\\_imushestvu.pdf](http://www.sprt.tatar/files/mr_po_imushestvu.pdf).

<sup>14</sup> Методические рекомендации по совершенствованию системы контроля в сфере жилищно-коммунального хозяйства, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 3 октября 2013 г. Режим доступа: [http://www.sprt.tatar/files/metod\\_gkh13.pdf](http://www.sprt.tatar/files/metod_gkh13.pdf).

контрольной деятельности и предложены типовые мероприятия по управлению рисками в этой сфере<sup>15</sup>;

- Методические рекомендации по повышению эффективности управления государственной (муниципальной) собственностью, в которых представлены современное состояние и обзор характерных нарушений и недостатков в сфере имущественных отношений, предложены типовые мероприятия по управлению рисками, а также методика проведения проверок в этой сфере<sup>16</sup>.

## Заключение

Более широкое внедрение в финансово-бюджетной сфере механизмов управления рисками,

<sup>15</sup> Методические рекомендации по организации межведомственного системного контроля за управлением и распоряжением земельными ресурсами, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 15 декабря 2016 г. Режим доступа: [http://www.spri.tatar/files/MR\\_zemlya\\_2016.pdf](http://www.spri.tatar/files/MR_zemlya_2016.pdf).

<sup>16</sup> Методические рекомендации по повышению эффективности управления государственной (муниципальной) собственностью, одобренные Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля в Республике Татарстан 11 декабря 2014 г. Режим доступа: [http://www.spri.tatar/files/met\\_rek\\_44fz.pdf](http://www.spri.tatar/files/met_rek_44fz.pdf).

## Библиографический список

1. Валеев А.Р. Управление рисками в финансово-бюджетной сфере: международный и российский опыт // Проблемы анализа риска. – 2014. – № 2. – С. 76–86.

## Для цитирования

Валеев А.Р. Риск-ориентированный подход в деятельности органов государственного финансового контроля Республики Татарстан // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 35–40.

предполагающих идентификацию на этапе планирования бюджетных расходов возможных нарушений и недостатков, закрепление центров ответственности и разработку превентивных мер, позволит сместить государственный (муниципальный) финансовый контроль от последующего к предварительному, и тем самым обеспечить более эффективное использование государственных ресурсов.

Научно-практическая значимость исследования состоит в том, что сделанные выводы и предложения по внедрению механизмов управления рисками в финансово-бюджетной сфере могут быть использованы:

- при проведении дальнейших научных исследований, совершенствовании нормативных правовых актов, методических документов в финансово-бюджетной сфере;
- планировании и исполнении бюджетов всех уровней, в том числе при разработке целевых программ, инвестиционных проектов с участием государства;
- совершенствовании систем внутреннего контроля главных распорядителей бюджетных средств;
- разработке стандартов деятельности органов государственного и муниципального финансового контроля;
- подготовке и повышении квалификации специалистов в области государственного управления и финансового контроля. 

## References

1. Valeev A.R. Upravlenie riskami v finansovo-byudzhnetnoy sfere: mezhdunarodnyy i rossiyskiy opyt [Risk Management in the Financial and Budgetary Sphere: International and Russian Practice]. *Problemy analiza riska*, 2014, no. 2, pp. 76–86 (in Russ.)

## For citation

Valeev A.R. Risk-Based Approach in the Activities of State Financial Control Authorities of the Republic of Tatarstan *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 35–40 (in Russ.)

20 лет ИПБ России

*Стабильность в настоящем, уверенность в будущем*



**ПРОФЕССИОНАЛЬНО-  
ОБЩЕСТВЕННАЯ  
АККРЕДИТАЦИЯ:  
ШАГ В БУДУЩЕЕ**

 ИПБ России включен  
в реестр аккредитующих  
организаций  
(<http://accredpoa.ru/>)

-  С 2012 года ИПБ России проводит профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ
- Высшего образования и среднего профессионального образования в области экономики и управления
  - Дополнительного профессионального образования

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

 + 7(495) 720 54 55

 [info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)

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

**В** [vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)

**f** [facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)





УДК 336.11  
ВАК 08.00.05

## Новации в системе финансового контроля акционерной компании: риск-менеджмент и безопасность бизнеса

## Innovations in the Financial Control System of a Joint Stock Company: Risk Management and Business Security

Череповецкий государственный университет,  
Российская Федерация, Череповец

**Ирина Николаевна Федоренко**

канд. экон. наук  
e-mail: Fedorenko.irina@mail.ru  
162600, Российская Федерация,  
г. Череповец, пр. Луначарского, д. 5.  
Тел. +7 (921) 250-13-65.

**Аннотация.** В статье рассмотрены концептуальные положения риск-менеджмента как элемента финансового контроля, выявлены проблемы разработки корпоративной политики и новаций для управления рисками компании, разработаны принципы сбора информации о рисках, их оценки и автоматизации процесса проверки и фиксации возникновения рисков факторов. Обоснована и предложена модель мониторинга рисков с функциями по экономической защите бизнеса.

**Ключевые слова:** риск-менеджмент; финансовый контроль; новации в управлении рисками; безопасность бизнеса.

### Введение

Эффективность управления рисками на предприятии во многом зависит от правильной организации управления ими. Современные компании вынуждены работать в условиях внутренней и внешней неопределенности. Это обуславливает необходимость существования, независимо от сферы деятельности, формы собственности, масштабов и занимаемой доли рынка, системы риск-менеджмента, которая работает на выявление рисков, оценку вероятности их реализации и масштаба последствий, на определение максимально возможного убытка.

Важную роль риск-менеджмент играет в системе финансового контроля, поскольку позволяет тщательно отслеживать и контролировать возможные убытки и потери как в настоящем, так и в будущем. Этим положением определяется актуальность исследования, предметом которого выступает система управления рисками акционерной компании в условиях экономической нестабильности.

Cherepovets State University (Cherepoveckiy gosudarstvennyy universitet), Russian Federation, Cherepovets

**Irina N. Fedorenko**

PhD in Economics  
e-mail: Fedorenko.irina@mail.ru  
5 Lunacharskogo av., Cherepovets  
162600, Russian Federation.  
Phone +7 (921) 250-13-65.

**Abstract.** This article reviews the conceptual framework of risk management as an element of financial control and identifies the development problems of corporate policy and innovations for risk management. Principles for risk research, its assessment and automation of the verification and fixation process of the risk factors formation are developed. The author proposes a substantiated model for monitoring risks with business economic protection functions.

**Key words:** risk management; financial control; innovations in risk management; business security.

Поскольку любая деятельность подвержена определенным рискам, необходимо заботиться об успешности бизнеса, фиксировать возможные неблагоприятные факторы, которые влияют на получение прибыли, и совершать мероприятия по их снижению. Риск-менеджмент направлен как раз на такую деятельность.

### Зарубежный и отечественный опыт применения риск-менеджмента как элемента контроля

В российском бизнесе категория «риск-менеджмент» в системе контроля предприятия используется сравнительно недавно. Исследование зарубежной практики показало, что разработчиками методов, инструментов, стандартов и мероприятий риск-менеджмента принято считать Международную ассоциацию профессиональных риск-менеджеров (PRMIA), Стандарт по риск-менеджменту Новой Зеландии и Австралии (AS/NZS4360),

Таблица 1. Общая сравнительная характеристика отечественной и зарубежной систем управления рисками коммерческих организаций

Зарубежный опыт	Россия
Интегрированный риск-менеджмент (управляет им высшее руководство, является частью работы каждого сотрудника)	Фрагментированный риск-менеджмент (каждое структурное подразделение управляет рисками индивидуально)
Непрерывный риск-менеджмент (управление рисками осуществляется непрерывно)	Эпизодическое управление рисками (только тогда, когда риск-менеджеры видят в этом необходимость)
Расширенный риск-менеджмент (анализ всех рисков предприятия и возможности их регулирования)	Усеченный риск-менеджмент (частичное выявление рисков и их страхование)

Канадскую и Японскую ассоциации стандартов, Немецкий исследовательский фонд (DFG), Швейцарскую лабораторию по риск-менеджменту и др. [1].

Однако следует отметить, что в России подобных стандартов, которые учитывали бы все нюансы коммерческой деятельности, практически нет. Наиболее распространенными методами управления рисками в России являются статистический анализ, заполнение стандартных опросных листов, анализ документов финансовой и статистической отчетности, избежание риска, страхование, создание резервов [2].

Сравнительная характеристика отечественного и зарубежного риск-менеджмента как элемента контроля предприятия представлена в табл. 1.

Таким образом, на сегодняшний день система отечественного риск-менеджмента существенно отстает от западных стандартов. Поэтому необходимо планомерно и активно стимулировать ее развитие. Все больше и больше предприятий внедряют в свою структуру подразделение по управлению рисками или осуществляют новации в системе уже существующего риск-менеджмента. Российские и зарубежные консалтинговые компании профессионально применяют альтернативные технологии управления рисками с целью их минимизации или полного предотвращения [3, 4].

### Оценка и анализ рисков акционерной компании

Осуществляя свою деятельность в сложных условиях экономических санкций, компании постоянно сталкиваются с разного рода внешними и внутренними рисками, неопределенностями, угрозами. В такой ситуации для максимального предотвращения возможных потерь важно действовать не только на ликвидацию, но главным образом на предотвращение и недопущение неблагоприятных последствий.

На основании проведенных исследований выявлено, что крупные акционерные компании уделяют особое внимание совершенствованию риск-менеджмента в системе контроля, в том числе финансового. Работа по единым бизнес-стандартам, разработанным на основе лучших практик, доказавших свою эффективность, позволяет увеличивать объем

реализации товаров, работ, услуг. Отсюда важно установить, как организована в рамках предприятия система контроля и управления рисками [5, 6, 7].

На основе анализа деятельности компании, экономических показателей, финансового состояния составлен перечень основных рисков акционерного общества (далее – АО), разработаны процедуры активирования и созданы модули в привязке к компетенциям специалистов (рис. 1).

Как видим, содержание модулей различно, что позволяет избежать дублирования. Целесообразно привлекать ведущих специалистов компании, предоставив им перечень выделенных рисков для оценки по степени значимости и вероятности возникновения [8, 9, 10, 11]. Полученные результаты оформляются в виде карты рисков, цифрами на которой указаны номера в соответствии со схемой (рис. 2).

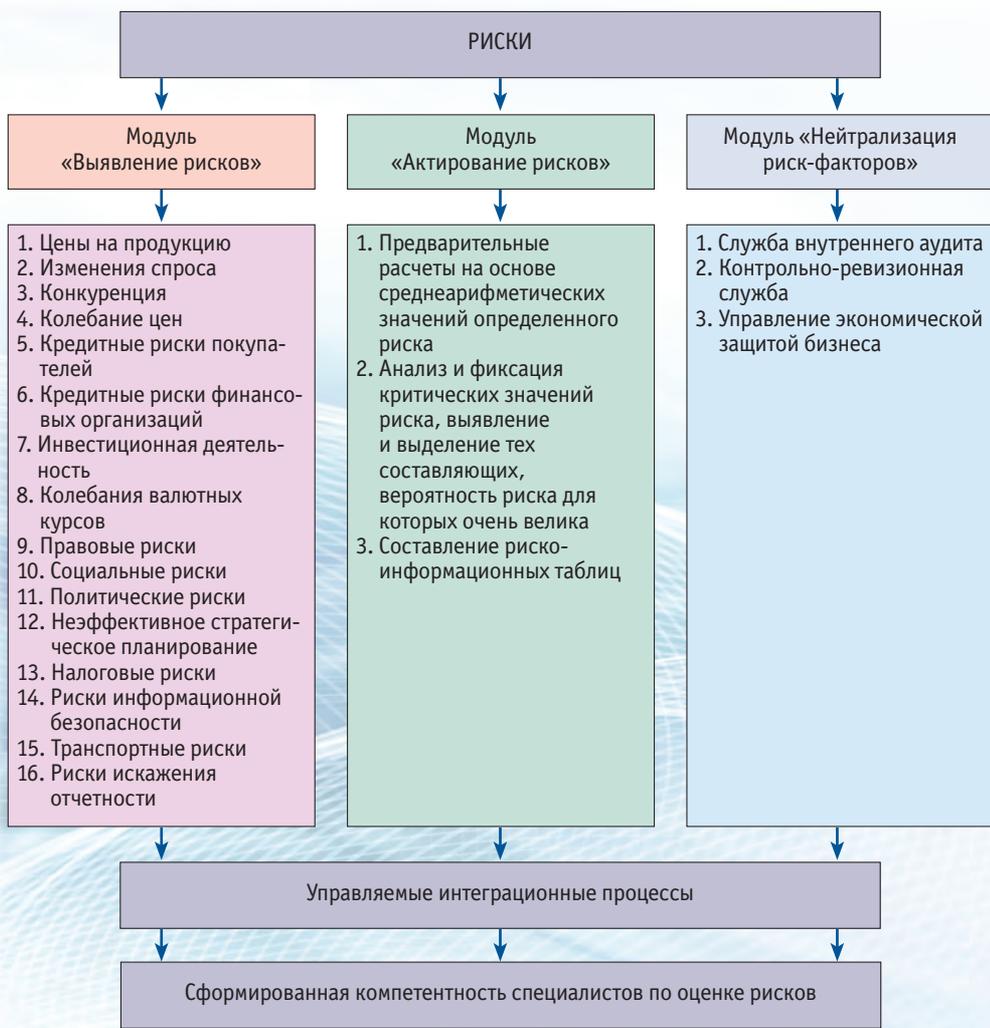
Таким образом, апробация модулей на примере крупной металлургической российской компании с помощью активирования рисков показала, что наибольшую опасность для компании могут представлять изменение спроса на продукцию, неэффективное стратегическое планирование, налоговые риски, риски искажения отчетности.

Кроме того, рисками, несущими серьезный ущерб предприятию, будут: изменение цен на продукцию, кредитные риски покупателей, кредитные риски финансовых организаций, колебания валютных курсов, риски в области информационной безопасности. И еще достаточно серьезным риском для компании является конкуренция на рынке [12, 13, 14].

Для установления общего уровня финансовой безопасности учеными О.Н. Овечкиной, А.В. Кировым предложена и адаптирована методика расчета интегрального показателя финансовой безопасности на основе применения индикаторного метода по отклонениям фактических величин показателей-индикаторов от их пороговых значений для предупреждения рисков искажения отчетности.

Эффективность разработки мероприятий по управлению рисками оценивается способом, основанным на сопоставлении с финансовыми возможностями фирмы значений максимально возможного наиболее вероятного и ожидаемого убытка до и после их внедрения. Сопоставление

Рис. 1. Механизм интеграционных процессов в системе управления рисками\*



\* Составлено автором.

Рис. 2. Карта рисков акционерной компании

Матрица оценки рисков

Значительное воздействие	3	2, 5, 6, 8, 14	1, 12, 13, 16
Среднее воздействие	10, 11	4, 7, 9, 15	
Незначительное воздействие			
	Низкая	Средняя вероятность	Высокая

можно проводить на основе расчета коэффициента финансовых возможностей фирмы по покрытию убытка.

### Новации риск-менеджмента в системе контроля

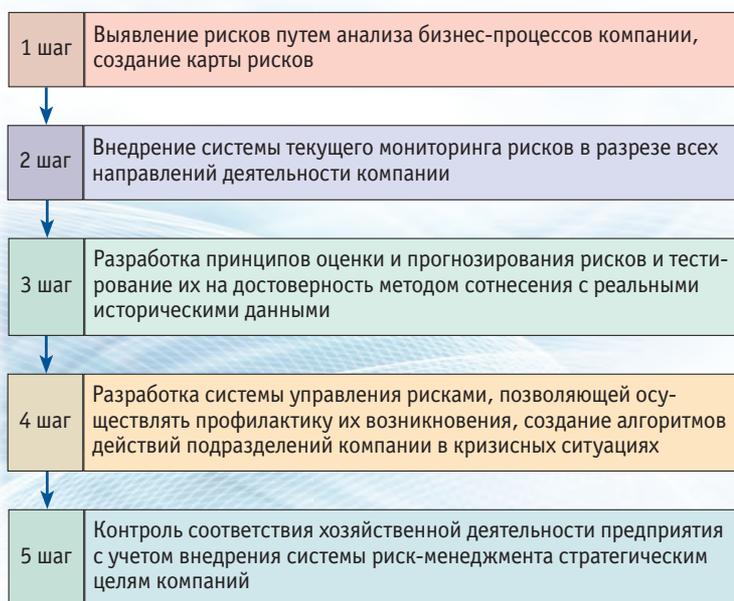
Система риск-менеджмента может не иметь четкой структуры, поэтому требует методических доработок и реальных процедур по совершенствованию. Поскольку если нет ответственных, на которых непосредственно возлагается задача по управлению рисками, то достаточно сложно выстроить систематизированный процесс: от выявления и оценки до контроля результатов. Из-за этого компания постоянно находится в зоне угроз, которые наносят финансовый ущерб, вследствие того, что своевременно не были предприняты меры по минимизации негативных последствий [15, 16].

Кроме того, службы контроля на предприятии не всегда своевременно и оперативно взаимодействуют друг с другом. Это выражается в следующем:

- одним и тем же риском занимаются несколько структурных подразделений, не взаимодействуя друг с другом;
- несвоевременно осуществляется мониторинг рисков;
- не разработаны методы оперативного реагирования;
- отсутствуют индикаторы рискованных точек и информационные ресурсы, позволяющие производить расчеты оптимальных действий.

В то же время ученый В. Шаповалов рассматривает недостатки риск-менеджмента в системе контроля предприятия как причину весомых потерь, о чем свидетельствует, например, рост дебиторской задолженности предприятия за анализируемый период, что может говорить о недостаточном внимании со стороны организации, уделяемом

Рис. 3. Совершенствование риск-менеджмента и система контроля



работе с контрагентами, как одним из основных внешних рисков. Если служба управления рисками не заявлена в структуре фирмы, то является целесообразным рассмотреть вариант внедрения новаций по совершенствованию риск-менеджмента в системе контроля [17].

Основная цель – обеспечить баланс между максимизацией прибыли и долгосрочной стабильностью бизнеса. Если систему риск-менеджмента как отдельную службу нет необходимости создавать, то наиболее целесообразным и рациональным является создание центра ответственности мониторинга рисков, а функции по непосредственному управлению рисками передавать в другие отделы: службу внутреннего аудита, контрольно-ревизионную службу, управление экономической защиты бизнеса.

Рекомендованная структура позволит реально избежать дублирования функций в рамках компании. Основные задачи должны включать:

- 1) выявление и анализ возможных проблем;
- 2) активирование рисков, которым подвержена организация;
- 3) разработка действий реактивного реагирования, направленных на предотвращение кризисных точек;
- 4) консультирование подразделений компании по вопросам управления рисками [18].

Для активирования рисков необходима процедура идентификации с помощью достоверной экономической информации и разработки программных продуктов или привязки электронных форм к используемым на предприятии программам.

Используя накопленный опыт исследований ученых, систематизируем применение новаций, необходимых для совершенствования процесса

управления рисками, и привяжем к системе контроля современной акционерной компании (рис. 3).

Таким образом, предложена модель развернутого мониторинга рисков в системе контроля на предприятии, которая должна осуществлять разработку превентивных мер и методов активирования рисков для обеспечения прозрачности, устойчивости, непрерывности экономической защиты бизнеса. Как основная задача управления рисками будет достигнуто увеличение прибыли предприятия при грамотном современном подходе к риск-менеджменту.

Следующая новация связана с ускорением автоматизации процесса проверки и фиксирования возникновения рисков факторов. Чтобы не реализовался риск, необходимо доказать два факта: при выборе контрагента была проявлена должная степень осмотрительности, хозяйственная операция или сделка действительно была совершена (то есть подтвердить реальность движения товара, оказания услуги, выполнения работы).

По усмотрению специалиста проверка может быть проведена при сумме договора менее 10 млн руб., если договор заключается впервые, либо без тендера; договор предусматривает предоплату. Все виды сделок можно условно поделить на сделки с высокой, средней или низкой степенями риска.

Низкорисковые сделки: прямые сделки (не через посредников) с общеизвестными компаниями. Высокорисковые сделки:

- 1) оказание услуг, выполнение работ на сумму свыше 1 млн руб. (особо пристальное внимание привлекают маркетинговые, консультационные и информационные услуги, субподрядные и ремонтные работы);
- 2) договоры поставки или купли-продажи на сумму свыше 1 млн руб. (особый риск представляет приобретение леса и металла через посредников);
- 3) договоры перевозки на значительные суммы по сравнению с объемами выручки самого налогоплательщика (10% и более от суммы выручки);
- 4) посреднические договоры;
- 5) расчеты производятся векселями или через третьих лиц, в договоре есть нетипичные условия (отсрочка платежа на длительный срок, штрафные санкции, несопоставимые с последствиями нарушения условий договора и т.д.).

При заключении сделок с высоким риском нередко требуется дополнительный анализ финансового состояния контрагента. Оцениваются показатели рентабельности, состава имущества предприятия, ликвидности, платежеспособности.

Разработка процедуры для управления кредитными рисками включает установление кредитных лимитов для контрагентов с учетом их финансового



состояния и наблюдение за ними, условия по ценовой политике кредитования, процедуру одобрения сделок кредитным комитетом, использование гарантирующих инструментов. Компания должна проводить анализ состояния банков-контрагентов на предмет финансовой устойчивости и ежеквартально устанавливать и пересматривать лимиты риска для банков по различным операциям.

Исходя из действующей политики безопасности в отношении взаимодействия с контрагентами, компании в целях осуществления эффективного контроля требуется высококачественное аналитическое обеспечение деятельности.

Для обзора и сравнения выбраны системы, наиболее известные и часто используемые на предприятиях: «Контур. Фокус», «СПАРК» и «Интегрум». В целях использования данной новации необходимо определить основные сравнительные характеристики, отражающие эффективность системы с точки зрения осуществления контроля. Начальным этапом экспертной оценки является определение значимости критериев [19, 20].

Строится матрица парных сравнений, рассчитывается собственный вектор матрицы (A) – считается как среднее геометрическое и вектор приоритетов (X) – компонента вектора приоритетов определяется как отношение компоненты собственного вектора матрицы к сумме значений его компонент.

Вводятся следующие обозначения критериев:

- 1) K1 – давно ли данный сервис действует на рынке;
- 2) K2 – стоимость;
- 3) K3 – наличие баз данных;
- 4) K4 – наличие (отсутствие) сведений о торговой деятельности;
- 5) K5 – сведения о финансовом состоянии компании;
- 6) K6 – наличие инструментов анализа;
- 7) K7 – удобство использования.

Результаты оценки сгруппированы в табл. 2.

Таблица 2. Определение значимости критериев

Критерий	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	A	X
K1	1	1/3	1/7	1/3	1/5	1/7	1/5	0,26	0,03
K2	3	1	1/5	3	5	3	1/7	1,21	0,13
K3	7	5	1	9	3	1	5	3,35	0,35
K4	3	1/3	1/9	1	1/3	1/5	1/3	0,42	0,04
K5	5	1/5	1/3	3	1	1/3	5	1,08	0,11
K6	7	1/3	1	5	3	1	9	2,27	0,24
K7	5	7	1/5	3	1/5	1/9	1	0,90	0,09
Сумма	-	-	-	-	-	-	-	9,50	1

Наиболее значимыми критериями оценки сервиса для целей контроля признаются наличие необходимого объема информации, то есть базы данных, а также перечень инструментов анализа. Данные критерии имеют наибольшие веса – 0,35 и 0,24. Далее производится оценка анализируемых сервисов по каждому из критериев.

Форма представления информации в рассматриваемых системах достаточно удобна для любых пользователей. Карточки компаний содержат общие сведения и статистику, это уже позволяет иметь представление об их деятельности. Ознакомление с подробной информацией происходит в процессе перехода по разделам. После группировки оценок по критериям эффективности сервисов производится расчет глобального приоритета с учетом весов критериев (табл. 3).

Таблица 3. Определение глобального приоритета

Критерий	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	
Значимость критерия	0,03	0,13	0,35	0,04	0,11	0,24	0,09	
Контур. Фокус	0,07	0,79	0,14	0,20	0,41	0,05	0,79	0,29
СПАРК	0,22	0,07	0,58	0,40	0,48	0,66	0,14	0,46
Интегрум	0,71	0,15	0,28	0,40	0,11	0,29	0,07	0,24
Сумма								1

Проведенная экспертная оценка в целях сравнения «Фокус. Контур» с аналогичными системами («СПАРК» и «Интегрум») показала недостатки применяемого в компании сервиса с позиции недостаточности информации о финансовом состоянии, также данная система уступает аналогам по возможностям аналитических процедур, которые необходимы для комплексной проверки. Для предприятия целесообразно разработать собственный сервис проверки организаций, так как с точки зрения безопасности это было бы эффективнее.

## Выводы

Вопрос риск-менеджмента на сегодняшний день весьма важен и актуален. Опыт ведущих мировых компаний доказывает, что наличие в структуре предприятия системы риск-менеджмента способно во многом обеспечить его успех, процветание и эффективное преодоление трудностей.

Важную роль риск-менеджмент играет и в системе контроля на предприятии, поскольку позволяет тщательно отслеживать возможные угрозы, пути реализации тех или иных управленческих решений, контролировать возможные убытки и потери.

Внедрение риск-менеджмента в компании – это эффективный элемент контроля за ее состоянием как в настоящем, так и в будущем. Вовремя обнаружить риск, правильно его проанализировать и оценить, разработать пути воздействия на него, выбрать единственное рациональное решение – первоочередная задача профессионального специалиста. Новации как совершенствование в системе финансового контроля схем управления рисками позволят обеспечить прозрачность, устойчивость, непрерывность и экономическую защиту бизнеса.



## Библиографический список

1. Анькина А.А. Управление рисками в деятельности финансовых организаций: зарубежный и российский опыт // Интернет-журнал «Наукоедение». – 2017. – Том 9. – № 3. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/117EVN317.pdf>.
2. Гербева Л.Ю. Управление регионом с учетом экономической составляющей // Экономические науки. – 2015. – № 123. – С. 31–42.
3. Капогузов Е.А. Дискретные институциональные альтернативы реформ государственного управления в странах с развитой и развивающейся институциональной средой // Journal of institutional studies. – 2016. – № 3. – С. 102–115.
4. Ковалева С.А. Концептуальные подходы к моделированию многоуровневой финансовой безопасности // Управленческий учет. – 2016. – № 1. – С. 87–90.
5. Федоренко И.Н. Современные технологии статистических исследований инвестиционного потенциала региона – основа реального прогнозирования // Инновационное развитие российской экономики : сборник трудов IX Международной научно-практической конференции (Москва, 25-28 октября 2016 г.). – М., 2016. – С. 127–129.
6. Федоренко И.Н. Исследование механизмов контроля и учета в системе эколого-экономического стимулирования энергосбережения региона // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2017. – № 9 (339). – С. 1007–1019.
7. Чалдаева Л.А., Гамова А.В. Оценка инвестиционной стоимости франчайзинговых компаний: теоретико-методические аспекты // Креативная экономика. – 2016. – Т. 10. – № 10. – С. 1115–1128.
8. Kaul G. Stock Returns and Inflation. The Role of the Monetary Sector // Journal of Financial Economics. – 1987. – Vol. 18(2). – pp. 253-276. DOI: 10.1016/0304-405X(87)90041-9.
9. Schwert G.W. Stock Returns and Real Activity: A Century of Evidence // The Journal of Finance. – 1990. – Vol. XLV. – № 4. – pp. 1237-1257. DOI: 10.3386/w3296.
10. Ostrom E. Governing the Commons. The Evolution of Institutions for Collective Action. – Cambridge : Cambridge University Press, 1988. – 280 p.
11. Schaper M. The Essence of Ecopreneurship // Greener Management International. – 2002. – Vol. 38. – pp. 26–30. DOI: 10.9774/GLEAF3062.2002.su.00004.
12. Niyazbekova S.U., Grekov I.E., Blokhina T.K. The Influence of Macroeconomic Factors to the Dynamics of Stock Exchange in the Republic of Kazakhstan // Economy of region. – 2016. – № 4. – С. 1263–1273.

## References

1. An'kina A.A. Upravlenie riskami v deyatelnosti finansovykh organizatsiy: zarubezhnyy i rossiyskiy opyt [Risk Management in the Activities of Financial Organizations: Foreign and Russian Experience]. *Internet-zhurnal Naukovedenie*, 2017, Vol. 9, no. 3. Available at: <http://naukovedenie.ru/PDF/117EVN317.pdf> (in Russ.).
2. Gerbeeva L.Yu. Upravlenie regionom s uchedom ekonomicheskoy sostavlyayushey [Management of the Region Taking into Account the Economic Component]. *Ekonomicheskie nauki – Economic sciences*, 2015, no. 123, pp. 31-42 (in Russ.).
3. Kapoguzov E.A. Diskretnye institutsional'nye al'ternativy reform gosudarstvennogo upravleniya v stranah s razvitoy i razvivayusheysya institutsional'noy sredoy [Discrete Institutional Alternatives of Public Administration Reforms in Countries with Developed and Developing Institutional Environment]. *Journal of institutional studies*, 2016, no. 3, pp. 102-115 (in Russ.).
4. Kovaleva S.A. Kontseptual'nye podhody k modelirovaniyu mnogourovnevoy finansovoy bezopasnosti [Conceptual Approaches to the Multilevel Financial Security Modeling]. *Upravlencheskiy uchët*, 2016, no. 1, pp. 87-90 (in Russ.).
5. Fedorenko I.N. Sovremennye tekhnologii statisticheskikh issledovaniy investitsionnogo potentsiala regiona – osnova real'nogo prognozirovaniya [Modern Technologies of Statistical Study of the Region Investment Potential – Foundation of Objective Forecasting]. *Innovatsionnoe razvitie rossiyskoy ekonomiki: sbornik trudov IX Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Moskva, 25-28 oktyabrya 2016 g.) – Innovative Development of the Russian Economy: proc. of the IX Int. Sci. and Pract. Conf. (Moscow, October 25<sup>th</sup>-28<sup>th</sup>, 2016)*. Moscow, 2016, pp. 127 (in Russ.).
7. Fedorenko I.N. Issledovanie mekhanizmov kontrolya i ucheta v sisteme ekologo-ekonomicheskogo stimulirovaniya energosberezheniya regiona [Studying the Mechanisms of Control and Accounting within the System of Environmental and Economic Incentives for Energy Efficiency in Regions]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya – Financial Analytics: Science and Experience*. Moscow, 2017, no. 9(339), pp. 1007-1019.
7. Chaldaeava L.A., Gamova A.V. Otsenka investitsionnoy stoimosti franchayzingovykh kompaniy: teoretiko-metodicheskie aspekty [Evaluation of the Investment Value of Franchise Companies: Theoretical and Methodical Aspects]. *Kreativnaya ekonomika – Creative Economy*, 2016, no. 10, pp. 1115-1128 (in Russ.).
8. Kaul G. Stock Returns and Inflation. The Role of the Monetary Sector. *Journal of Financial Economics*, 1987, Vol. 18(2), pp. 253-276. DOI: 10.1016/0304-405X(87)90041-9.
9. Schwert G.W. Stock Returns and Real Activity: A Century of Evidence. *The Journal of Finance*, 1990, Vol. XLV, no. 4, pp. 1237-1257. DOI: 10.3386/w3296.
10. Ostrom E. Governing the Commons. The Evolution of Institutions for Collective Action. *Cambridge: Cambridge University Press*, 1988, 280 p.
11. Schaper M. The Essence of Ecopreneurship. *Greener Management International*, 2002, Vol. 38, pp. 26-30. DOI: 10.9774/GLEAF3062.2002.su.00004.
12. Niyazbekova S.U., Grekov I.E., Blokhina T.K. The Influence of Macroeconomic Factors to the Dynamics of the Exchange in the Republic of Kazakhstan. *Economy of region*, 2016, no. 4, pp. 1263-1273.



13. Kilyachkov A., Chaldaeava L. Description of World GDP Rate Changes by Using Discrete Dynamic Model // *Business and Economic Horizons*. – 2017. – Vol. 13. – № 1. – pp. 77–96.
14. James C., Koreisha S. Partch M. A VARMA Analysis of the Causal Relations among Stock Returns, Real Output, and Nominal Interest Rates // *Journal of Finance*. – 1985. – Vol. 40. – № 5. – pp. 1375–1384.
15. Кормановская И.Р. Устойчивость развития региональных социально-экономических систем в условиях турбулентности // *Проблемы современной экономики*. – 2015. – № 4. – С. 189–192.
16. Китова Г.А. Государственные учреждения науки: контуры предстоящей реформы // *Форсайт*. – 2010. – Т. 4. – № 3. – С. 40–54.
17. Любобный В.Я., Ускова Ю.А. Интеллектуальный потенциал городов России как фактор перехода экономики на инновационное развитие // *Вестник Московского университета. Серия 5: География*. – 2009. – № 2. – С. 51–57.
18. Рожнова О.В. Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2016. – № 6. – С. 28–34.
19. Фирсов И.В. Совершенствование информационного взаимодействия при решении задач обеспечения экономической безопасности Российской Федерации в современных условиях // *Право и образование*. – 2016. – № 8. – С. 104–111.
20. Овсянников Л.Н. О единой правовой основе финансового контроля // *Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал*. – 2014. – № 2 (20). – С. 99–108.
13. Kilyachkov A., Chaldaeava L. Description of World GDP Rate Changes by Using Discrete Dynamic Model. *Business and Economic Horizons*, 2017, no. 1, pp. 77–96.
14. James C., Koreisha S. Partch M. A VARMA Analysis of the Causal Relations among Stock Returns, Real Output, and Nominal Interest Rates. *Journal of Finance*, 1985, vol. 40, no. 5, pp. 1375–1384.
15. Kormanovskaya I.R. Ustoychivost' razvitiya regional'nyh sotsial'no-ekonomicheskikh sistem v usloviyakh turbulentnosti [Sustainability of Development of the Regional Socio-Economic Systems in the Context of Turbulence]. *Problemy sovremennoy ekonomiki – Problems of modern economics*, 2015, no. 4, pp. 189–192 (in Russ.).
16. Kitova G.A. Gosudarstvennye uchrezhdeniya nauki: kontury predstoyaschey reformy [State Research Institutions: Outlines of Future Reforms]. *Forsayt – Foresight and STI Governance*, 2010, Vol. 4, no. 3, pp. 40–54 (in Russ.).
17. Lyubovnyy V.Ya., Uskova Yu.A. Intellektual'nyy potentsial gorodov Rossii kak faktor perekhoda ekonomiki na innovatsionnoe razvitiye [Intellectual Potential of the Russian Cities as a Factor of the Economy Transition to the Innovative Development]. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 5: Geografiya – Moscow University Bulletin. Series 5. Geography*, 2009, no. 2, pp. 51–57 (in Russ.).
18. Rozhnova O.V. Buhgalterskiy uchet v usloviyakh biznes-modelirovaniya [Accounting in Terms of Business Modeling]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 6, pp. 28–34 (in Russ.).
19. Firsov I.V. Sovershenstvovanie informatsionnogo vzaimodeystviya pri reshenii zadach obespecheniya ekonomicheskoy bezopasnosti Rossiyskoy Federatsii v sovremennykh usloviyakh [Improving the Information Interaction in Solving Problems of Economic Security of the Russian Federation in Modern Conditions]. *Pravo i obrazovanie – Law and education*, 2016, no. 8, pp. 104–111 (in Russ.).
20. Ovsyannikov L.N. O edinoy pravovoy osnove finansovogo kontrolya [About a Uniform Legal Basis of the Financial Control]. *Nauchno-issledovatel'skiy finansovyy institut. Finansovyy zhurnal – Financial Research Institute. Financial journal*, 2014, no. 2(20), pp. 99–108 (in Russ.).

#### Для цитирования

Федоренко И.Н. Новации в системе финансового контроля акционерной компании: риск-менеджмент и безопасность бизнеса // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 3. – С. 42–48.

#### For citation

Fedorenko I.N. Innovations in the Financial Control System of a Joint Stock Company: Risk Management and Business Security. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 42–48 (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](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)