



ИПБ России

№ 1 | 2019

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК
с. 11
- Российский производственный учет: основные методические аспекты
с. 18
- Особенности стандартизации учетного процесса субъекта общественного сектора на основе МСФО ОС (IPSAS)
с. 29



2019 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 университета, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, доктор экономики, конференциар университета, 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 ASCA (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. KHORUZHIIY, 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 Faculty 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, допечатная
подготовка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
14.02.2019

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

- 11** Rationalization of Accounting and Information Creation Methods on the Use of Social and Intellectual Capital Efficiency of the Agriculture Organizations
Liudmila I. Khoruzhy, Tatyana N. Gupalova
- 18** Cost Accounting in Russia: Basic Methodological Aspects
Efim A. Mizikovskiy
- 29** Features of the Accounting Process Standardization of a Public Sector Entity Based on IFRS OS (IPSAS)
Margarita K. Legenkova
- 35** Modern Problems of Internal Control System | in Agriculture Companies
Victoria A. Mosentseva

Finance, money circulation and credit

- 43** Modern Trends of Cooperation of the EAEU Member-States in the Framework of Taxation
Luydmila I. Danilkevich, Anna A. Manasyan

В ИПБ России

- 2** Противодействие отмыванию денег в рамках оказания бухгалтерских услуг

Теория учета: просто о сложном

- 8** Понятие «актив» и содержание бухгалтерской информации

Бухгалтерский учет, статистика

- 11** Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК
Л.И. Хоружий, Т.Н. Гупалова
- 18** Российский производственный учет: основные методические аспекты
Е.А. Мизиковский
- 29** Особенности стандартизации учетного процесса субъекта общественного сектора на основе МСФО ОС (IPSAS)
М.К. Легенькова
- 35** Современные проблемы организации и функционирования системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях
В.А. Мосенцева

Финансы, денежное обращение и кредит

- 43** Современные направления сотрудничества стран ЕАЭС в рамках налогообложения
Л.И. Данилькевич, А.А. Манасян

Противодействие отмыванию денег в рамках оказания бухгалтерских услуг

На Конгрессе ИПБ России, состоявшемся 29–30 ноября в Москве, была поднята тема, которая до сих пор обсуждалась только на высоком уровне, – о роли профессиональных бухгалтеров в национальной антиотмывочной системе. Эта тема прозвучала в докладе Галины Владимировны Бобрышевой, заместителя директора Росфинмониторинга, на пленарном заседании. А затем более подробно те же вопросы участники конгресса обсудили в рамках дискуссии на круглом столе по теме «Противодействие отмыванию денег в рамках оказания бухгалтерских услуг», организованном ИПБ России совместно с Минфином России и Федеральной службой по финансовому мониторингу.

Роль профессионального бухгалтера в антиотмывочной системе

Заместитель директора Росфинмониторинга Галина Владимировна Бобрышева в своем выступлении на пленарном заседании Конгресса ИПБ России рассказала об истории создания глобальной антиотмывочной системы и ее архитектуре. Так, основной механизм, который еще в 90-х годах прошлого столетия был заложен в основу этой системы, предполагает выявление подозрительных операций и направление сведений о них в финансовую разведку. В нашей стране в роли финансовой разведки выступает Федеральная служба по финансовому мониторингу. После того как информация поступает в финансовую разведку, запускается огромный маховик правоохранительной и судебной системы, который прежде всего направлен на пресечение преступной деятельности.

По словам Галины Владимировны, эволюция российской антиотмывочной системы еще в 2013 г. пошла по пути усиления ее превентивной роли. Был запущен механизм выявления банками клиентов и операций, вызывающих подозрение. И в случае выявления таких клиентов и таких операций банки имеют право отказать в обслуживании или в проведении отдельных операций. Этот механизм как превентивный элемент в антиотмывочной системе

показал достаточно высокую эффективность. Помимо существенного воспитательного момента, ограничения вседозволенности, повышения уровня финансовой культуры и грамотности, был получен ощутимый экономический эффект: за годы работы этого механизма в легальный хозяйственный оборот не попали сотни миллиардов рублей.

Со временем в архитектуре глобальной антиотмывочной системы появились иные провайдеры финансовых услуг, имущества, а также лица специальных профессий, к которым Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег – Financial Action Task Force (FATF), относит такую категорию, как аудиторы и профессиональные бухгалтеры.

Рост интереса к бухгалтерскому учету обусловлен и развитием цифровой экономики: те процессы, которые связаны с цифровизацией экономики, параллельно развиваются и в ее теневом секторе. «Повышается роль тех участников системы, которые могут на ранней стадии распознать и выявить признаки недобросовестного финансового поведения. И этот тезис я бы хотела адресовать непосредственно профессиональному бухгалтерскому сообществу, – подчеркнула спикер. – Репутация и профессиональный долг исторически не позволяют бухгалтерам и аудиторам оставаться безразличными к теневым проявлениям в экономике».

На глобальном уровне повышение роли аудиторских компаний и роли бухгалтеров, оказывающих профессиональные услуги, подтверждается сегодня тем вниманием, которое уделяется этому сегменту при оценке эффективности национальной антиотмывочной системы, пояснила Г.В. Бобрышева. Такая оценка в 2019 году стартует и в Российской Федерации. Это сложный комплексный процесс, когда международные эксперты-оценщики будут детально изучать устройство российской антиотмывочной системы и ее эффективность на всех уровнях и во всех сегментах. Они приедут в Россию, будут проводить интервью с представителями всех секторов на понимание рисков. Такие встречи будут проходить в том числе с представителями



Г.В. Бобрышева

аудиторского сообщества и сообщества профессиональных бухгалтеров.

Основные направления дискуссии

Председателем круглого стола был Леонид Зиновьевич Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России. Спикерами круглого стола – представители Управления организации надзорной деятельности Росфинмониторинга Александр Иванович Скотин и Никита Андреевич Горячев, а также представитель аудиторской компании БДО «Юникон» Светлана Игоревна Карпухина.

Во вступительном слове Л.З. Шнейдман поблагодарил ИПБ России за возможность провести круглый стол об участии профессионального бухгалтерского сообщества в активных действиях, которые наше государство предпринимает для борьбы с негативными явлениями в виде коррупции, коммерческого подкупа, отмывания преступных доходов. Также Леонид Зиновьевич определил основные направления дискуссии: «Мы сегодня будем говорить о конкретной сфере, связанной с противодействием отмыванию преступных доходов, финансированию терроризма. В нашей стране, как и во многих других цивилизованных странах, существует достаточно развитое законодательство в сфере противодействия отмыванию преступных доходов, которое уже показало свою эффективность», – рассказал он. – Наша задача заключается в том, чтобы посмотреть, каким образом бухгалтер мог бы участвовать в этой системе. Законодательство устанавливает требования в отношении не всей бухгалтерской профессии, а определенной ее части, и об этом будут говорить чуть позже мои коллеги».

«На открытии конгресса Галина Владимировна Бобрышева, заместитель руководителя Росфинмониторинга, говорила и о том, что на своем месте любой бухгалтер может посмотреть на то, каким образом складывается среда вокруг него с точки зрения наличия каких-то финансовых махинаций или вопросов, связанных с преступными доходами, и каким образом он мог бы участвовать в этой системе», – продолжил Л.З. Шнейдман. – Наша задача – обсудить, каким образом определенная часть бухгалтерского сообщества должна участвовать в соответствии с законодательством в антиотмывочной системе. А тот, кто себя не найдет в этой определенной части, может сделать выводы о том, каким образом он на своем месте, выступая в качестве гражданина, мог бы противодействовать тем негативным явлениям, о которых мы будем говорить».

Для обсуждения было предложено четыре темы: «Участие лиц, оказывающих бухгалтерские услуги, в антиотмывочной системе», «Риски отмывания денег при оказании бухгалтерских услуг»,



Л.З. Шнейдман

«Использование лицами, оказывающими бухгалтерские услуги, личного кабинета на интернет-сайте Росфинмониторинга» и «Опыт организации исполнения требований антиотмывочного законодательства лицами, оказывающими бухгалтерские услуги».

Роль лиц, оказывающих бухгалтерские услуги, в антиотмывочной системе

В качестве спикера первых двух тем выступил представитель Росфинмониторинга А.И. Скотин. Александр Иванович рассказал о структуре национальной антиотмывочной системы и о том, в каких случаях лица, оказывающие бухгалтерские услуги, становятся субъектами Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Закон № 115-ФЗ). «У нас с вами одна цель – формирование эффективной антиотмывочной системы. Это основная деятельность Росфинмониторинга на государственном уровне», – отметил спикер.

По словам А.И. Скотина, Закон № 115-ФЗ содержит большой перечень субъектов (статьи 5, 7.1 и 7.1–1), подпадающих под действие этого закона. К их числу относятся и лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг (далее – лица, оказывающие бухгалтерские услуги), если они от имени и по поручению своего клиента:

- готовят и осуществляют сделки с недвижимостью, управляют денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом клиента, его банковскими счетами или счетами ценных бумаг;
- создают организации, обеспечивают их деятельность, а также осуществляют куплю-продажу организаций.

Представитель Росфинмониторинга также перечислил меры, которые предусмотрены Законом № 115-ФЗ для противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма:

- организация и осуществление внутреннего контроля;



А.И. Скотин

- обязательный контроль;
- запрет на информирование клиентов и иных лиц о принимаемых мерах противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения;
- иные меры, принимаемые в соответствии с федеральными законами.

Внутренний контроль – это деятельность по выявлению операций, подлежащих обязательному контролю либо подозрительных операций. Обязанность выявлять такие операции лицами, оказывающими бухгалтерские услуги, вытекает из требований статьи 7.1 Закона № 115-ФЗ.

Обязательный контроль – это деятельность Росфинмониторинга по обработке той информации, которая приходит от организаций, в том числе от бухгалтерского сектора.

Запрет на информирование клиентов предполагает соблюдение конфиденциальности информации. «В практике общения с разными представителями бухгалтерского сектора возникает такой вопрос: как я представлю сведения по операции своего клиента, он же на меня обидится, – пояснил спикер. – Мы понимаем, что клиент может отказаться от взаимоотношений с вашей организацией. Но здесь в первую очередь – интересы государства, интересы общественной безопасности. Поэтому конфиденциальность, это одна из серьезных составляющих деятельности не только бухгалтеров, но и других субъектов закона № 115-ФЗ».

Представитель Росфинмониторинга особо подчеркнул важность разработки и утверждения правил внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. «Правила внутреннего контроля – это первое, что изучают проверяющие в ходе любой проверки», – отметил он.

Компания или ИП, оказывающие бухгалтерские услуги, обязательно должны назначить специальное должностное лицо, ответственное за реализацию правил внутреннего контроля. Важный момент:

такое лицо не может иметь непогашенную судимость за преступления в сфере экономики или против органов государственной власти.

В правилах внутреннего контроля должно быть заложено несколько программ. Первая из них – программа идентификации клиентов.

Так, обязательно нужно проверять клиентов по так называемым санкционным перечням, определять принадлежность к публичному должностному лицу, выявлять клиентов, зарегистрированных в государствах, не выполняющих рекомендаций FATF, например, странах с наибольшим уровнем риска, таких как Иран и КНДР. Спикер порекомендовал присутствующим использовать при проведении идентификации «Рекомендации по исполнению лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 25.04.2018. Также нужно обратить внимание на иностранные структуры без образования юридического лица (в первую очередь трасты). В отношении этой категории клиентов нужно зафиксировать большой набор сведений.

В составе правил внутреннего контроля также должны быть:

- программа хранения документов (срок хранения – пять лет с момента прекращения отношений с клиентом);
- программа фиксации сведений во внутреннем делопроизводстве и обеспечения их конфиденциальности;
- программа подготовки и обучения кадров.

Риски отмывания денег при оказании бухгалтерских услуг

«Выявление любых подозрительных операций должно быть основано на риск-ориентированном подходе, проще говоря, оценке риска совершения клиентом операций в целях отмывания денег и финансирования терроризма», – также отметил Александр Иванович Скотин. Он подчеркнул, что Закон № 115-ФЗ сам по себе непростой, так как содержит много оценочных суждений, требующих глубокого изучения, в том числе при оценке операций на предмет их подозрительности.

При выявлении подозрительных операций нужно исходить из тех рисков и угроз, которые присутствуют сейчас в национальной антиотмывочной системе. Так, риски присутствуют в сфере бюджетных правоотношений, в области коррупционных нарушений, кредитно-финансовой сфере, сфере незаконного оборота наркотиков. Отдельная большая тема – это финансирование терроризма. Поэтому в правилах внутреннего контроля должна быть отражена программа выявления операций, имеющих признаки легализации доходов и финансирования терроризма.

К базовым категориям рисков относятся страновые риски, клиентские риски и операционные риски.

Пример страновых рисков – клиент или контрагент зарегистрированы в странах, не выполняющих рекомендации FATF или в государствах, в отношении которых Российской Федерацией применяются какие-либо санкционные меры.

Клиентские риски связаны с особенностями структуры собственности в органах управления (фирмы-однодневки), определенными видами деятельности (оборот наличных, обналичивание денежных средств). Сюда же можно отнести риски, связанные с возможной коррупцией и хищением бюджетных средств. Риск возможной коррупции возникает, если клиент является российским должностным лицом либо его близким родственником. Очень важными являются операции публичных должностных лиц. У Российской Федерации много обязательств, связанных с контролем за такими лицами. Так, по словам спикера, ему часто приходится сталкиваться с подкупом иностранных публичных должностных лиц при совершении международных сделок.

«Вы профессионалы в части того, что связано с операциями, – прокомментировал спикер операционные риски, обращаясь к участникам дискуссии. – И можете оценить отклонения в части экономической целесообразности или экономического эффекта операции». А.И. Скотин также посоветовал пользоваться критериями и признаками необычных сделок, которые установлены приказом Росфинмониторинга от 08.05.2009 № 103.

Выступление Александра Ивановича вызвало большой интерес. Завязалась активная дискуссия, в ходе которой прозвучало много практических вопросов.

Виртуальное взаимодействие с Росфинмониторингом

Н.А. Горячев – второй спикер из Росфинмониторинга, подробно рассказал о том, как регистрироваться на сайте Росфинмониторинга субъектам Закона № 115-ФЗ, создать личный кабинет и взаимодействовать через него с регулятором – передавать сообщения о подозрительных транзакциях, получать обратную связь и пользоваться ресурсами Росфинмониторинга.

Так, по словам Никиты Андреевича, в разделе личного кабинета «Обязательные требования» есть все нормативные правовые акты по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, которые поддерживаются в актуальном состоянии.

В разделе «Перечни» списки лиц, в отношении которых действуют решения Межведомственной комиссии, а также списки экстремистов и террористов, с которыми нужно сопоставлять клиентов. Система сразу выдает информацию, в каком

перечне находится лицо, и дальше по ссылке можно найти подробную информацию о нем. Эти перечни есть и в открытом доступе, но в усеченном виде. Полная информация со всеми персональными данными фигурантов перечней доступна только в личном кабинете.

В личном кабинете приведены ссылки на сайты других надзорных органов и организаций – МВД России, ФНС России, ФССП России, ФТС России, Росреестра и др. Так, на сайте МВД России можно проверить паспорт клиента, на сайте ФССП России – его задолженность, на сайте Федеральной нотариальной палаты – подлинность доверенности.

Еще один плюс регистрации в личном кабинете – это возможности для обучения. «Если вы субъект Закона № 115-ФЗ и зарегистрировались в личном кабинете, мы предлагаем вам интерактивные ролики по обучению. Вы можете посмотреть красочные слайды, можете себя протестировать. Это позволит вам оценить, насколько вы ориентируетесь в законодательстве о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», – подчеркнул спикер.

По словам Н.А. Горячева, сегодня личные кабинеты есть у более чем 700 лиц, оказывающих бухгалтерские услуги.

В заключение спикер ответил на вопросы участников дискуссии, в том числе о том, существует ли ответственность за отсутствие регистрации в личном кабинете. По словам спикера, для субъекта Закона № 115-ФЗ такая «нерегистрация» – это административное правонарушение со всеми вытекающими отсюда последствиями (статья 15.27 КоАП РФ).

Практический опыт создания системы внутреннего контроля

Открывая четвертый раунд дискуссии, Л.З. Шнейдман представил Светлану Игоревну Карпухину



Н.А. Горячев, С.И. Карпухина

из компании «БДО Юникон». «Мы попросили одну из ведущих российских аудиторских организаций – «БДО Юникон» поделиться опытом. Обязанности в соответствии с Законом № 115-ФЗ у бухгалтерской фирмы и у аудиторской фирмы почти одинаковы, и есть много схожего между деятельностью этих организаций. Я думаю, что полезно послушать, каким образом организуется эта работа в реально действующей фирме», – заключил директор Департамента.

С.И. Карпухина в практическом кейсе начала с идентификации клиента. По словам спикера, идентификация клиента была в аудиторской организации исторически. В отношении тех клиентов, которым оказываются бухгалтерские услуги, эта процедура дополнена с точки зрения требований Закона № 115-ФЗ. Приказом по компании утвержден Регламент идентификации клиента для целей противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. «До того, как мы заключаем договор, мы определяем, хотим ли мы работать с этим клиентом. Не несет ли он потенциальный риск для нас как организации?», – отметила Светлана Игоревна. На этом этапе заполняется лист принятия клиента – с подробным описанием того, что он собой представляет. В чек-лист включается и та информация, которую компания получает в личном кабинете Росфинмониторинга. После того как чек-лист заполнен, данные анализируют представители нескольких служб. Они формируют консолидированное мнение, на основании которого принимается решение, брать клиента на обслуживание или нет.

Следующий регламент касается непосредственного исполнения требований Закона

№ 115-ФЗ – это правила внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Они также утверждаются приказом по компании. Спикер рассказала, как правила внутреннего контроля действуют на практике и кто принимает окончательное решение о том, насколько сделка или операция соответствует понятию «сомнительная».

Выступление С.И. Карпухиной также закончилось ответами на вопросы участников дискуссии.

Подведение итогов

Дискуссия на такую сложную тему, как противодействие отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма, прошла на удивление активно. Присутствующие наперебой задавали вопросы председателю круглого стола и спикерам, касающиеся как профессиональных аспектов своей деятельности, так и личного участия в антиотмывочной системе.

Все участники круглого стола выразили уверенность в продолжении и расширении сотрудничества профессионального бухгалтерского и аудиторского сообщества с Федеральной службой по финансовому мониторингу и отметили важную роль ИПБ России как крупнейшего профессионального объединения специалистов в области экономики и управления.

Министерство финансов РФ выразило благодарность ИПБ России за участие в организации круглого стола «Противодействие отмыванию денег при оказании бухгалтерских услуг» 29 ноября 2018 года.



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



Понятие «актив» и содержание бухгалтерской информации

Учет как моделирование компании

Мы с вами, дорогие коллеги, за суетой каждодневной работы нередко забываем о той громадной роли, которую играет бухгалтерский учет в экономической жизни общества. Роль эта состоит в обеспечении участников хозяйственных отношений информацией, необходимой для принятия решений по распоряжению принадлежащим им благам. Отсюда движение капитала в ходе экономической деятельности во многом зависит от того, какую проводку составит бухгалтер, отражая те или иные факты хозяйственной жизни.

С этой точки зрения, формы бухгалтерской (финансовой) отчетности представляют собой информационные модели фирмы, представляющие определенное видение их деятельности с позиций корпоративных финансов.

История формирования этих моделей насчитывает сотни лет. Но во все времена развитие методов бухгалтерского учета и формирования отчетности было ответом на информационные запросы заинтересованных лиц – кредиторов, фискальных органов, акционеров, работников, потенциальных инвесторов и проч. Эти запросы менялись с течением времени и развитием общества, иначе – с изменением политического устройства общества, регулирующих социальные отношения норм права, экономических воззрений.

При этом ключевые элементы таких бухгалтерских моделей фирмы – баланса, отчета о прибылях и убытках (финансовых результатах) и отчета о движении денежных средств – на первый взгляд оставались неизменными. Заглянем мы в отчетность современных компаний, полистаем отчеты XX, XIX веков, мы увидим в них активы, пассивы, доходы, расходы и прибыль.

Казалось бы, мало что меняется. На самом деле, меняется все. И речь здесь должна идти не о сохранении названий этих элементов форм отчетности, а о кардинальном изменении их трактовки, определяющей методологию бухгалтерского учета.

Эта методология состоит в квалификации попадающих в поле зрения бухгалтера хозяйственных фактов и их оценке. Квалификация в определенном смысле состоит в соотношении рассматриваемого факта с тем или иным элементом отчетности. Это означает, что от трактовки ключевых элементов отчетности в конкретной системе

учета зависит квалификация реализующими эту систему бухгалтерами фактов хозяйственной жизни конкретных фирм. А следовательно, именно реализуемая на практике конкретная трактовка активов, пассивов, доходов, расходов и прибыли определяет содержание тех информационных сообщений, которые получают в виде отчетности компаний заинтересованные в ней участники экономической деятельности.

Можно сказать: «Ну и что? Трактовки-то определены нормативными документами и МСФО, что тут думать? Нужно вести учет и все». Однако это не так. Безусловно, реализуемые на практике варианты бухгалтерской методологии всегда заданы действующими стандартами. Но понимание их альтернатив и содержательного наполнения используемых методов дает возможность оценки границ возможностей используемой отчетности, того, что она «может», а чего «не может» рассказать заинтересованным лицам об отчитывающейся компании. Такое понимание способно сформировать обоснованные ожидания пользователей отчетности, стать основой подходов к анализу ее содержания, определить методы управленческого учета и/или содержание индивидуализированной отчетности, требуемой у фирмы конкретными ее контрагентами (стейкхолдерами).

Давайте посмотрим, какое содержание может скрываться, за казалось бы, такой очевидной категорией бухгалтерского учета, как «актив».

Актив для кредиторов

Исторически сложилось так, что первыми внешними по отношению к отчитывающейся фирме пользователями ее отчетности были кредиторы.

Их информационный запрос к балансу заключался в попытке получить ответ на вопрос: «в состоянии ли фирма погасить имеющиеся у нее долги перед кредиторами и можно ли ее кредитовать и дальше». В этой связи от актива требовалось представить обеспечение имеющихся у компании обязательств. Сопоставив в нем суммы долгов фирмы, можно было говорить о том, достаточно ли у нее активов, чтобы расплатиться с кредиторами.

Стремление видеть в активе то, что обеспечивает погашение ее долгов, и формировало совершенно определенный подход к его трактовке.

Обеспечением долга может служить только собственное имущество компании. При этом важно знать то, сколько за это имущество можно выручить на текущий момент времени, если попытаться его продать. Следовательно, базовым допущением при составлении баланса должна стать не непрерывность деятельности, как сегодня, а, наоборот, прекращение жизни фирмы.

Такой подход к пониманию актива и составлению баланса оставался неизменным до XIX века и в дальнейшем получил название теории статического баланса.

Итак, здесь, актив – это имущество, принадлежащее компании на праве собственности, оцененное в ценах его возможной продажи при ликвидации фирмы. Соответствующий такому подходу метод оценки способности фирмы погашать свои долги (сопоставление активов и обязательств) по настоящее время формирует логику расчета аналитических коэффициентов ликвидности.

Актив динамического баланса

На смену теории статического баланса, как ответ на информационные запросы акционеров, пришла так называемая динамическая балансовая теория, во многом определяющая практику учета до наших дней.

Формирование и развитие института акционерных обществ сформулировали уже другие вопросы к отчетности компаний. Появившемуся новому пользователю отчетных данных – акционеру – было необходимо знать, какую фирма заработала прибыль. Именно от величины прибыли он – акционер, ждал дивидендов как отдачи на сделанные инвестиции – покупку акций. При этом сумма прибыли или убытка ассоциировалась уже не со всем сроком существования фирмы, как это было еще совсем недавно, но с отчетным периодом, как правило, календарным годом.

Любому здравомыслящему человеку было понятно: пока фирма жива и работает, чем кончится ее деятельность – прибылью или убытком – понять нельзя. Можно лишь сказать, увеличился или уменьшился объем имущества собственников, вложенного ими в дело, свободный от долгов кредиторам. Новое время поставило перед бухгалтерами принципиально новую задачу – рассчитать прибыль или убыток фирмы за условно взятый отрезок времени.

Ответ был найден в политэкономической идее кругооборота капитала, который мы все знаем по выражению $D - T - D$ – «деньги – товар – деньги».

Именно отражением идеи кругооборота капитала в отчетности компаний и подчинением этой идее методов отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета стала теория динамического баланса. Она определила

актив баланса как представление комплекса расходов (вложений, инвестиций), направленных на получение доходов в будущих отчетных периодах. Самым ярким выражением этой идеи является статья «Расходы будущих периодов». Она не отражает имущества в собственности фирмы, за ней нет вообще никакого имущества. Это уже понесенные расходы предприятия – потраченные им средства, от которых ожидается поступление в будущих периодах доходов. Исходя из этого, они не списываются в уменьшение финансового результата того периода, в котором фактически имели место, а отражаются в активе баланса до того момента, как обусловленные ими доходы не будут получены. Когда же это произойдет, эти расходы будут списаны с актива баланса и отражены в отчете о финансовых результатах. Иными словами эти расходы (D), понесенные на определенные цели (T), реализация которых должна принести в будущем доходы, уменьшат прибыль того периода, когда эти доходы (D) будут получены. Именно разность между D и D и будет составлять прибыль, отражаемую в бухгалтерской отчетности.

Так, прибыль превращается в величину, представляющую результат распределения расходов компании между активом ее баланса и отчетом о прибылях и убытках.

Это меняет и трактовку актива. Он включает в себя уже далеко не только имущество компании. Главным критерием признания актива становится осуществление расходов, направленных на получение доходов в будущем. Этот подход формирует и оценку активов – это сумма фактических затрат (себестоимость, историческая цена объекта).

Основой методологии бухгалтерского учета становятся принципы непрерывности и соответствия доходов и расходов. Это новые допущения, лежащие в основе динамического баланса как новой модели фирмы.

Любопытно обратить внимание на то, что изменившаяся трактовка актива и практика формирования соответствующих позиций в отчетности практически никак не повлияли на методы исчисления аналитических коэффициентов ликвидности. Мы все также делим активы на долги, забывая, что обеспечения обязательств актив динамического баланса уже не отражает.

Именно методы динамического баланса позволили бухгалтерам рассказывать обществу о том, что компания, допустим, в первый год своей деятельности, потратив миллион, а получив только сто тысяч, может, тем не менее, быть прибыльной, так как большая часть потраченного – это не расходы фирмы, но ее активы. Такой подход произвел революцию в сознании широкой публики, полностью поменяв восприятие успешности акционерных обществ. Это позволило данному институту долгие годы подпитываться



поддержкой миллионов «массовых» акционеров, фактически кредитовавших деятельность акционерных компаний.

Времена меняются

Однако со временем и эти учетные методы перестали удовлетворять потребности пользователей бухгалтерской отчетности. В условиях инфляции оценка по историческим ценам потеряла былую актуальность. Получение большего количества денежных единиц, чем было затрачено некоторое время назад, перестало гарантировать прибыль.

Прибыль компании стала восприниматься как результат управления ее ресурсами в условиях наличия рисков, связанных с деятельностью фирмы. Эффективность инвестиций в компанию стала оцениваться в рамках картины возможных альтернатив. Эти обстоятельства сделали актуальной новую трактовку активов, реализацию которой в настоящее время представляют собой Международные стандарты финансовой отчетности. Здесь активы – это комплекс управляемых фирмой ресурсов, которые с высокой вероятностью принесут ей доходы в будущем. Они оцениваются в балансе по так называемой справедливой стоимости, что повышает объективность показателей рентабельности, рассчитываемых как соотношение величины прибыли и суммы оценок активов, результатом управления которыми и стал рассматриваемый финансовый результат.

Иногда в МСФО видят возвращение к идеям статического баланса, но это совсем не так. В основе МСФО лежат совершенно иные идеи, отражающие развитие экономической теории уже в XX веке.

Каждому – свое

Заканчивая этот небольшой обзор, следует обратить внимание на то обстоятельство, что в идеале каждой группе пользователей отчетности, каждому типу информационных запросов к балансу как финансовой модели фирмы соответствует своя трактовка актива. Тот подход к формированию баланса, который порадует кредиторов, пытающихся определить платежеспособность компании, сравнивая ее активы и обязательства, совсем не подойдет инвесторам, рассчитывающим показатели рентабельности.

Так, например, мы можем представить себе компанию, актив баланса которой строится по признаку наличия/отсутствия права собственности на активы. Допустим, эта фирма арендует помещения, в которых располагается оборудование, на котором производится продукция этого предприятия, а саму эту продукцию выпускает

из материалов заказчика (давальческого сырья). При этом наценка к себестоимости единицы продукции у нашей фирмы будет приблизительно такой же, как и у ее компаний-конкурентов. Однако эти конкуренты будут использовать в своей деятельности собственные основные средства и материалы.

У нашей фирмы арендованные помещения, оборудование и двальческое сырье будут показываться за балансом, а у компаний-конкурентов на балансе. Наша фирма будет выглядеть фантастически рентабельнее, так как все ресурсы, благодаря которым будет получаться прибыль, не будут входить в расчет показателя рентабельности активов. Однако эти данные, конечно, не будут отражать действительного положения дел. Чего не скажешь о картине платежеспособности. Ведь здесь действительно способность погашать долги активами у нашей фирмы и у компаний-конкурентов будет разная. Ведь нельзя расплачиваться по долгам имуществом, которое тебе не принадлежит.

Итак, каждому пользователю – свой актив. Это идеал. Но жизнь, как известно, далека от идеала, и стандарты предписывают нам нечто среднее, якобы примиряющее интересы разных пользователей учетных данных. А мы с вами, уважаемые читатели, радуясь такому примирению интересов, будем помнить, что актив – это вовсе не однозначное понятие, скрывающее в себе множество вариантов построения бухгалтерских моделей положения дел отчитывающихся компаний.

Рекомендуемая литература по теме

Если вас заинтересовали вопросы, поднятые в этой публикации, мы с радостью предлагаем вам обратиться к следующим источникам, где вы сможете найти более полное рассмотрение показанной здесь проблематики.

Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы. – М.: Проспект, 2018. – 640 с.

Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

М.Л. Пятов (СПбГУ)



УДК 657.4
 ВАК 08.00.12

Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК

Rationalization of Accounting and Information Creation Methods on the Use of Social and Intellectual Capital Efficiency of the Agriculture Organizations

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

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
 e-mail: horuzhiy@list.ru

Татьяна Николаевна Гупалова

канд. экон. наук, доцент кафедры аудита, анализа и экономической безопасности
 e-mail: horuzhiy@list.ru
 127550, Российская Федерация, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
 Тел. +7 (499) 976-46-97.

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы бухгалтерского учета эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК. Определен состав расходов на социальную деятельность. Предложены формулы расчета показателя «Рентабельность расходов на социальную деятельность», коэффициента потерь квалифицированных кадров, коэффициента приобретения квалифицированных работников, коэффициента замещения квалифицированных работников, показателей оценки социальной и интеллектуальной эффективности: прироста интеллектуально-человеческого капитала и рентабельности использования нематериальных активов, созданных кадровым потенциалом организации. Предложена методика отражения во внесистемном учете сумм текущих социальных затрат на счетах социального и финансового капитала, текущих и капитальных расходов на обучение, подготовку и переподготовку кадров организации, а также расходов на аттестацию и консультирование работников с целью формирования интегрированной отчетности организации.

Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy (Rossiyskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet – MSKhA imeni K.A. Timiryazeva), Russian Federation, Moscow

Liudmila I. Khoruzhy

Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department
 e-mail: horuzhiy@list.ru

Tatyana N. Gupalova

PhD in Economics, Associate Professor at the Audit, Analysis and Economic Security Department
 e-mail: horuzhiy@list.ru
 49 Timiryazevskaya str., Moscow
 127550, Russian Federation.
 Phone +7 (499) 976-46-97.

Abstract. The paper reviews the issues of social and intellectual capital efficiency accounting of agriculture organizations. The structure of expenses on social activities is defined. The authors propose formulas for calculating the indicator Profitability of Expenses on Social Activities, loss factor of skilled personnel, acquisition coefficient of skilled personnel, replacement ratio of skilled personnel, performance measures of social and intellectual efficiency: increase of intellectual capital and profitability of intangible assets usage created by the workforce capacity of the organization. The disclosure technique for the current social expenses on accounts of social and financial capital in the off site accounting, the current and capital expenses on training and retraining of staff and also expenses on certification and consultation of personnel for the purpose of integrated reporting formation are offered.

Ключевые слова: социальная эффективность, эффективность интеллектуально-человеческого капитала, бухгалтерский учет, внесистемный учет, интегрированная отчетность, информация, сельскохозяйственное производство.

Keywords: social performance, intellectual capital efficiency, accounting, off site accounting, integrated reporting, information, agricultural production.

Введение

Неразрывная связь между агропромышленным комплексом (АПК), окружающей природной средой и обществом требует применения интегрированного подхода. Соответственно задача формирования современной отчетности, раскрывающей различные аспекты конкурентоспособности, инновационности, социальной и экологической эффективности организаций агропромышленного сектора приобретает первостепенное значение. В этой связи актуальна разработка методологии развития и формирования новой системы отчетности организаций – интегрированной отчетности, смысл формирования которой заключается в повышении доверия общества к аграрным организациям в долгосрочной перспективе и, соответственно, рационализации учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК.

Цель исследования

Обоснование теоретических положений и определение рекомендаций по развитию учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК.

Задачи исследования

Определение факторов и ресурсов, влияющих на эффективность использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК для обоснованности ее отражения в бухгалтерском учете, и разработка рекомендаций по совершенствованию для перехода к полной автоматизации учета в условиях развития цифровой экономики.

Условия, материалы и методы исследования

Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Московской области; в процессе исследования были использованы общенаучные и специальные методы (анализ, синтез, моделирование, сравнение и др.), а также приемы систематизации и обобщения теоретического материала, концептуальных решений и аналитических результатов; в качестве материалов исследования

были использованы данные годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности одной из изучаемых организаций.

Результаты исследования и их обсуждение

Проблемам отражения информации в системе бухгалтерского учета, в интегрированной отчетности, а также вопросам методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов посвятили свои работы Гетьман В.Г. [1], Гупалова Т.Н. [2,3], Хусаинова А.С. [4], Хоружий Л.И. [5,7,8,9,10,12,14], Трясцина Н.Ю. [6, 11], Харчева И.В. [13], Катков Ю.Н., Карзаева Н.Н., Уколова А.В. [15] и др. Однако влияние на эффективность экологической деятельности ресурсов организации в научной литературе практически не исследована.

Социальная эффективность измеряется через соотношение выгод, приносимых отчитывающейся организации, к затратам ресурсов на социально выгодные мероприятия. На эффективность социальной деятельности будут влиять следующие ресурсы организации: ресурсы для обеспечения нормальных условий труда и жизнедеятельности людей, взаимосвязанных с отчитывающейся организацией, текущие затраты ресурсов на социальные нужды и социальные связи организации. Доходы от социальной деятельности организации, как нам представляется, будут формироваться за счет целевых поступлений из вышестоящих организаций и органов управления отраслью, из местного или регионального бюджета.

Затраты на социальную деятельность, по нашему мнению, включают долю наемных работников в ценностях организации (премии, добровольное страхование в пользу работников и их семей, санатории и т.п.), расходов на охрану труда, аттестацию рабочих мест, улучшение условий труда, расходов на улучшение здоровья персонала, доплат и надбавок к заработной плате работников, предусмотренных законодательством, отчислений пропорционально оплате труда во внебюджетные социальные фонды, в том числе дополнительные отчисления в негосударственные социальные фонды, выдача субсидий, благотворительной и материальной помощи, штрафов за нарушение социального законодательства:

$$C_y = 3_{сп} + 3_{ст} + 3_{кв} + 3_{зд} + 3_{со} + 3_{сс} + 3_{сш},$$

где C_y – расходы на социальную деятельность;

Зсп – доля наемных работников в ценностях организации (премии, добровольное страхование в пользу работников и их семей, санатории и т.п.);

Зст – расходы на охрану труда, аттестацию рабочих мест, улучшение условий труда;

Зкв – расходы на здравоохранение, санаторно-курортное лечение персонала;

Зсд – доплаты и надбавки к заработной плате работников, предусмотренные законодательством;

Зсо – отчисления пропорционально оплате труда во внебюджетные социальные фонды;

Зсс – субсидии, благотворительная и материальная помощь;

Зсш – штрафы за нарушение социального законодательства.

Рентабельность расходов на социальную деятельность (Рсд), т.е. фактически на мероприятия по поддержанию и развитию социальной стабильности, мы предлагаем рассчитывать как отношение прироста социального капитала к сумме расходов на социальную деятельность:

$$Рсд = \frac{ПСК}{Су} \times 100,$$

где ПСК – прирост социального капитала, тыс. руб.

Рентабельность использования объектов (ресурсов) в социальной сфере (Ррс) предлагаем рассчитывать как отношение прироста социального капитала к стоимости объектов (ресурсов) в социальной сфере:

$$Ррс = \frac{ПСК}{Сп} \times 100,$$

где Сп – стоимости объектов (ресурсов) социальной сферы, тыс. руб.

Бухгалтерский учет всех вышеуказанных затрат организации на развитие социальных мероприятий и социальной защиты работников данного хозяйствующего субъекта необходимо организовать надлежащим образом на основании предварительного планирования как бюджета расходов, их документирования при осуществлении операции финансирования социальных мероприятий и социальной защиты персонала, охраны труда и здоровья работников. Все вышеуказанные затраты организации (за исключением выданных субсидий, благотворительной и материальной помощи) носят текущий характер, а поэтому суммы этих затрат, по нашему мнению, необходимо включать в себестоимость продукции (работ, услуг) путем их списания на соответствующие затратные счета (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, кредит счетов 69, 73, 76, 70, 75–2, 50, 51).

Одновременно во внесистемном учете на данную сумму текущих социальных затрат необходимо увеличить социальный капитал и снизить финансовый капитал: дебет счета 850 «Финансовый капитал», кредит счета 854 «Социальный капитал».

Капитальные же вложения в развитие социальной сферы данной организации, такие как

строительство и ввод в действие объектов социально-просветительной, социально-бытовой и социально-обслуживающей инфраструктуры персонала (работников) организации, их детей, членов семей. К ним можно отнести строительство и ввод в действие объектов жилых домов, общежитий, объектов здравоохранения, физкультуры и спорта, школ и детских дошкольных учреждений, библиотек, культуры и искусства (клубы), отдыха и бытового обслуживания и т.п.

Бухгалтерский учет капитальных затрат, связанных со строительством, вводом в действие указанных объектов развития социальной инфраструктуры, как правило, следует вести как учет вложений во внеоборотные активы на предлагаемом счете 09 «Инвестиции во внеоборотные активы». Ввод в эксплуатацию построенных, полностью оборудованных, готовых к использованию объектов отражается в бухгалтерском учете на дебете счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 09 «Инвестиции во внеоборотные активы». На эту сумму стоимости объектов социальной инфраструктуры во внесистемном учете следует увеличить социальный капитал и уменьшить на равную сумму финансовый капитал организации следующей записью на счетах: дебет счета 850 «Финансовый капитал», кредит счета 884 «Социальный капитал».

Уменьшение же социального капитала произойдет при списании объектов социальной инфраструктуры из-за их ликвидации и другим причинам. При этом уменьшение социального капитала на сумму остаточной стоимости списанных объектов или полученных от их списания убытков предлагается отражать на дебете счета 854 «Социальный капитал» справочно, то есть простой записью.

Снижение суммы социального капитала может происходить также при уменьшении в отчетном периоде среднесписочной численности работников организации на сумму текущих социальных затрат, приходящихся на количество выбывших работников организации в данном отчетном периоде (годе). При этом снижение (уменьшение) суммы социального капитала необходимо также отражать справочно на кредите счета 854 «Социальный капитал» простой записью.

Квалифицированные, подготовленные для производительной работы сотрудники организации являются носителями интеллектуально-человеческого капитала и обеспечивают производственную, экологическую и социальную безопасность использования ресурсов и применения капитала. По этой причине важно заботиться о высокой образованности сотрудников и повышении их профессиональной квалификации, соблюдать оптимальность при найме персонала, движении и увольнении, что необходимо отражать в интегрированной отчетности. Привлечение и отбор необходимого персонала с требуемой квалификацией и мотивацией; аттестация сотрудников; планирование карьеры

работников; повышение квалификации сотрудников; повышение мотивации к эффективному труду – важнейшие задачи, решаемые в организациях АПК при работе с персоналом.

Текучесть кадров, тем более «утечка умов» по «собственному желанию» работников не имеет компенсации и наносит ущерб экономической эффективности организации, которая не может создать условия для нормальной работы и обеспеченности своих работников. Именно по этой причине, хорошо осознаваемой на советских предприятиях (знаменитое выражение «кадры решают все»), в отчетности организаций и объединений в СССР уделялось большое внимание состоянию и движению трудовых ресурсов. Положительный опыт по отражению в отчетности организаций АПК сведений о труде, обучении и повышении квалификации персонала организации целесообразно использовать и в настоящее время.

Оклад выплачивается согласно штатному расписанию и трудовому контракту вне зависимости от результатов труда – это расходы на поддержание функционирующего социального капитала. Премии представляют собой не просто часть оплаты труда за результаты индивидуальной работы и по результатам деятельности подразделения либо организации в целом, но и это доля работников в создании ценности отчетного периода. Доплаты могут производиться как в денежной, так и в натуральной форме в виде использования личного мобильного телефона, предоставления служебного транспорта (возможно с водителем), организации питания, предоставления путевок в санатории и т.п.

В суммы вложений в охрану и безопасные условия труда относятся мероприятия инвестиционного характера (мероприятия по предупреждению несчастных случаев, мероприятия по предупреждению заболеваемости, мероприятия по общему улучшению условий и безопасности труда) и текущие расходы на контроль правил охраны труда, на приобретение индивидуальных средств защиты работников, включая спецодежду, спецобувь, спецмолоко, спецмыло и лечебно-профилактическое питание, а также различного рода компенсации, включая оплату дополнительных отпусков для работников с ненормируемым рабочим днем, молодых специалистов, подростков, учащихся и пр. Компенсации выплачиваются в соответствии с законодательством или Коллективным договором за вредные, стесненные, опасные и иные особые условия труда.

Мероприятия по охране труда как поддерживают устойчивость деятельности, так и способствуют развитию организации при улучшении условий работы персонала. Ориентиром для определения перечня таких мероприятий в организациях АПК может служить документ СССР «Номенклатура мероприятий по охране труда для предприятий и учреждений системы Министерства сельского хозяйства СССР и колхозов», утв. Министерством

сельского хозяйства СССР 24.10.1969 г. и Президиумом ЦК профсоюза рабочих и служащих сельского хозяйства и заготовок 30.10.1969 г.

В современном информационном обществе на первый план выходят знания, умения, компетенции человека. Текучесть кадров, тем более «утечка умов» по «собственному желанию» работников не имеет компенсации и наносит ущерб экономической эффективности организации, которая не может создать условия для нормальной работы и обеспеченности своих работников. Положительный опыт по отражению в специализированной отчетности организаций АПК сведений о труде, обучении и повышении квалификации персонала организации должен использоваться и в настоящее время.

Расшифровку вложений в освоение и поддержание интеллектуально-человеческого капитала организации АПК целесообразно вести в разбивке на материальную и нематериальную составляющие. Привлечение и отбор необходимого персонала с требуемой квалификацией и мотивацией; аттестация сотрудников; планирование карьеры работников; повышение квалификации сотрудников; повышение мотивации к эффективному труду – важнейшие задачи, решаемые в организациях АПК при работе с персоналом.

Мероприятия, которые улучшают условия и безопасность труда, являются инвестициями, чаще всего они носят инновационный характер, поэтому им необходимо особое внимание в интегрированной отчетности. Применение мер административного воздействия за несоблюдение корпоративной культуры также должно быть показано в интегрированной отчетности – в количестве по разделу нематериальных вложений, сумма снизит показатели премирования в разделе материальных вложений.

В индустриальный период развития нашего общества коэффициент оборота работников по приему (число принятых на работу в отношении со среднесписочной численностью работников) и коэффициент оборота работников по увольнению (число уволенных с работы в отношении со среднесписочной численностью работников), а также коэффициент текучести кадров (число работников, уволенных по неуважительным причинам в отношении со среднесписочной численностью работников) вполне характеризовали движение рабочих, каждый из которых в той или иной степени мог быть взаимозаменяем без ущерба для организации.

В современном обществе, где не любой, а только квалифицированный работник способен повышать эффективность деятельности организации, необходимы, на наш взгляд, новые коэффициенты. Важно учитывать как прием, так и увольнение именно квалифицированных работников, составляющих социальный и интеллектуально-человеческий капитал организации. Устройство нового сотрудника на работу по специальности впервые или в связи с переводом из других организаций, возвращение

работника со службы в армии, прием сотрудников в связи с расширением деятельности организации и т.п. – случаи накопления социального капитала.

Увольнение в связи с окончанием срока трудового договора, уход на заслуженный отдых, получение профессионального образования с отрывом от производства, увольнение по собственному желанию из-за неудовлетворительных условий труда или уровня оплаты труда, увольнение в связи с сокращением рабочих мест и т.п. – потери социального и интеллектуально-человеческого капитала организации. Несмотря на то что потери квалифицированных работников по уважительным причинам, к которым относятся увольнение в связи с окончанием срока договора, смертью работника, поступлением на учебу с отрывом от производства, призывом в армию, переводом в другую организацию снижают размер социального и интеллектуально-человеческого капитала, но они не зависят от организации.

Потери работников из-за нарушения трудовой дисциплины или по собственному желанию формируют показатель текучести кадров, знакомый всем работникам отдела кадров с советских времен. Коэффициент текучести кадров представляет собой соотношение всех уволенных без уважительной причины к среднесписочной численности работников за определенный период.

В отличие от коэффициента текучести кадров мы предлагаем ориентироваться на коэффициент потери квалифицированных кадров, который должен включать, по нашему мнению, соотношение числа уволенных за отчетный период по различным причинам квалифицированных работников. К этим причинам следует относить увольнение по собственному желанию, из-за сокращения бизнеса, за различные обязательства работников и др.:

$$K_{пк} = \frac{C_{ур}}{C_{чр}} \times 100\%,$$

где $K_{пк}$ – коэффициент потери квалифицированных кадров;

$C_{ур}$ – число потерянных (уволенных по различным причинам) квалифицированных работников;

$C_{чр}$ – среднесписочная численность работников за расчетный (отчетный) период.

Ликвидация или сокращение отдельных направлений деятельности организации отражает негативные тенденции по интеллектуально-человеческому и социальному капиталу и по этой причине нуждается в расшифровке.

Если причиной изменения численности квалифицированных работников в отчетном периоде стало сокращение либо расширение производственной деятельности, то рекомендуем представить схематически, какие направления бизнеса сокращались и какие открывались вновь.

Коэффициент приобретения квалифицированных работников можно представить как отношение числа приобретенных квалифицированных

работников к среднесписочной численности работников за расчетный период:

$$K_{пр} = \frac{C_{пр}}{C_{чр}} \times 100,$$

где $K_{пр}$ – коэффициент приобретения квалифицированных работников;

$C_{пр}$ – число приобретенных квалифицированных работников;

$C_{чр}$ – среднесписочная численность работников за расчетный период.

Коэффициент замещения квалифицированных работников ($K_{зр}$) представляет собой соотношение числа приобретенных квалифицированных работников к числу уволенных квалифицированных работников за тот же период: $K_{зр} = K_{пр} : K_{пк}$. Если данный коэффициент меньше единицы, то наблюдается тенденция к сокращению численности квалифицированных работников и оттоку интеллектуально-человеческого и в какой-то мере социального капитала.

Поэтому возникает объективная необходимость рационализации бухгалтерского учета расходов на обучение, подготовку, переподготовку кадров, а также повышение квалификации и консультирование отдельных категорий работников организаций. Эти расходы в основном носят текущий характер, за исключением расходов на подготовку, то есть обучение в высших и средних специальных учебных заведениях уже работающих кадров или будущих (обучающихся в очной форме) квалифицированных кадров.

Текущие затраты на обучение, подготовку, переподготовку кадров, консультирование специалистов и аттестацию работников необходимо учитывать как издержки, связанные с деятельностью организации, и включить эти суммы в себестоимость продукции (работ, услуг).

При этом в бухгалтерском учете эти суммы затрат отражаются на дебете соответствующих счетов учета затрат (20, 23, 25, 26, 29) и кредите счетов расчетов и денежных средств (76, 73, 60, 50, 51). Затраты же на подготовку кадров, носящие капитальный характер, следует учитывать как вложение в развитие интеллектуального потенциала организации, сумму которых предлагается учитывать на дебете счета 09 «Инвестиции во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами 76, 60 и др. при начислении этих сумм к оплате.

На сумму как текущих расходов, так и капитальных расходов на обучение, подготовку и переподготовку кадров организации, а также расходов на аттестацию и консультирование работников во внесистемном учете, с целью формирования интегрированной отчетности организации, необходимо увеличить интеллектуально-человеческий капитал и снизить финансовый капитал. При этом составляется следующая запись на счетах: дебет счета 850 «Финансовый капитал», кредит счета 853 «Интеллектуально-человеческий капитал».

Показателями оценки социальной и интеллектуальной эффективности могут быть, кроме вышеприведенных показателей: производительность труда; соотношение темпов роста производительности труда и его оплаты; рентабельность расходов на обучение (подготовку, переподготовку, аттестацию, консультирование) кадров (P_0). Для определения последнего показателя (P_0) предлагается использовать нижеприведенную форму:

$$P_0 = \frac{\text{ПИЧ}}{\text{ЗО}} \times 100,$$

где ПИЧ – прирост интеллектуально-человеческого капитала в отчетном периоде, тыс. руб.;

ЗО – затраты на обучение, подготовку, переподготовку и др. кадров организации в отчетном периоде, тыс. руб.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.


Библиографический список

1. Гетьман В.Г. Учет природного капитала и истинных издержек // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 17 (215). – С. 2–5.
2. Гупалова Т.Н. Индикаторы экологической эффективности организаций АПК // Нива Поволжья. – 2016. – № 4 (41). – С. 137–142.
3. Гупалова Т.Н. Интегрированная отчетность как инструмент развития экономики // Теоретические и практические проблемы современной экономики: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (3 июня 2016 г.) / МФ МАЭП г. Моздок. – Махачкала: АЛЕФ (ИП Овчинников М.А.), 2016. – 266 с.
4. Хоружий Л.И., Хусаинова А.С. Совершенствование методологии финансовой и управленческой отчетности как основы формирования интегрированной отчетности сельскохозяйственных организаций: монография. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2015. – 526 с.
5. Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н. Теоретические основы интегрированной отчетности организаций АПК: монография. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2015. – 192 с.

Для оценки эффективности развития интеллектуальной деятельности и человеческого потенциала можно использовать также такой показатель, как рентабельность использования нематериальных активов, созданных (разработанных) кадровым потенциалом организации:

$$P_{\text{Ин}} = \frac{\text{ПИЧ}}{\text{СНА}} \times 100,$$

где $P_{\text{Ин}}$ – рентабельность использования нематериальных активов, созданных (разработанных) кадровым потенциалом организации, %;

СНА – справедливая стоимость использованных нематериальных активов в деятельности организации, созданных ее человеческим (кадровым) потенциалом, тыс. руб. 

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Get'man V.G., Uchet prirodnogo kapitala i istinnykh izderzhkek [Natural Capital and True Cost Accounting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2012, no. 17, pp. 2–5 (in Russ.).
2. Gupalova T.N. Indikatory ekologicheskoy effektivnosti organizatsiy APK [Indicators of Environmental Efficiency of Agricultural Organizations]. *Niva Povolzh'ya*, 2016, no. 4 (41), pp.137–142 (in Russ.).
3. Gupalova T.N. Integrirovannaya otchetnost' kak instrument razvitiya ekonomiki [Integrated Reporting as a Tool of Economic Development]. *Theoretical and Practical Problems of Modern Economy: materials of all-Russian scientific-practical conference (Teoreticheskie i prakticheskie problemy sovremennoy ekonomiki: Materialy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii)* (June 3, 2016). Makhachkala: ALEF (IP Ovchinnikov M.A.) Publ., 2016, 266 p.
4. Khoruzhy L.I., Khusainova A.S., *Sovershenstvovanie metodologii finansovoy i upravlencheskoy otchetnosti kak osnovy formirovaniya integrirovannoy otchetnosti sel'skokhozyaystvennykh organizatsiy* [Improvement of Financial and Management Reporting Methodology as a Basis for Formation of Integrated Reporting in the Agriculture Organizations]. Moscow, RGAU-MSKHA imeni K.A. Timiryazeva Publ., 2015, 526 p.
5. Khoruzhiy L.I., Gupalova T.N. *Teoreticheskie osnovy integrirovannoy otchetnosti organizatsiy APK* [Theoretical Basis of Agribusiness Integrated Reporting]. Moscow, RGAU-MSKHA imeni K.A. Timiryazeva Publ., 2015, 192 p.

6. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации об устойчивом развитии в интегрированной отчетности предприятий АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 4. – С. 58–69.
7. Хоружий Л.И. О совершенствовании бухгалтерской отчетности организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 8. – С. 5–24.
8. Хоружий Л.И. Основные направления трансформации отраслевой бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рыночной среды // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010. – № 5. – С. 54–57.
9. Хоружий Л.И., Хоружий В.И., Гупалова Т.Н. Методология формирования нефинансовой информации в интегрированной отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 9. – С. 7–26.
10. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации в интегрированной отчетности для оценки инновационной привлекательности организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 1. – С. 18–26.
12. Хоружий Л.И. Роль бухгалтерского учета в поддержании концепции устойчивого развития национальной экономики // Облік и фінанси. – 2013. – № 3 (61) – С. 57–61.
13. Хоружий Л.И., Харчева И.В. Концептуальные основы учета вознаграждений работникам агросферы: монография. – М.: РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2013. – 140 с.
14. Khoruzhy L.I., Katkov Yu.N., Khoruzhiy V.I., Dzhikiya K.A., Stepanenko E.I. Current Approaches to Assessing and Enhancing the Efficiency of Managerial Decisions in Agrarian Organizations // *Astra Salvensis*. – 2018. – Vo I. 6. – pp. 835–845.
15. Liudmila Khoruzhy, Natalia Karzaeva, Yuriy Katkov, Nina Tryastsina, Anna Ukolova, Identification and Presentation of Information on Sustainable Development in Accounting and Analytical System of the Organization. *International Journal of Civil Engineering & Technology (IJCIET)*. – 2018. – Vol. 9. – Iss. 10. – pp. 1575–1581.
6. Khoruzhy L.I., Tryastsina N. Yu. Formirovanie informatsii ob ustoychivom razvitii v integrirovannoy otchetnosti predpriyatiy APK [Creating Information on Sustainable Development of Agribusiness Enterprises' Integrated Reporting]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve – The journal of accounting in agriculture*, 2017, no. 4, pp. 58–69 (in Russ.).
7. Khoruzhy L.I. O sovershenstvovanii bukhgalterskoy otchetnosti organizatsiy APK [About Accounting Reports Improvement at the Agribusiness Enterprises]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve – The journal of accounting in agriculture*, 2009, no. 8, pp. 5–24 (in Russ.).
8. Khoruzhy L.I. Osnovnye napravleniya transformatsii otraslevoy bukhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti v usloviyakh rynochnoy sredy [Key Directions of Industrial Accounting (Financial) Statements Transformation in a Market Environment]. *Ekonomika sel'skokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii – Economy of agricultural and processing enterprises*, 2010, no. 5, pp. 54–57 (in Russ.).
9. Khoruzhy L.I., Khoruzhiy V.I., Gupalova T.N. Metodologiya formirovaniya nefinansovoy informatsii v integrirovannoy otchetnosti [Methodology of Creating Non-Financial Information in Integrated Reporting]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve – The journal of accounting in agriculture*, 2017, no. 9, pp. 7–26 (in Russ.).
10. Khoruzhy L.I., Tryastsina N. Yu. Formirovanie informatsii v integrirovannoy otchetnosti dlya otsenki innovatsionnoy privlekatel'nosti organizatsiy APK [Creating Information in Integrated Reporting to Assess Investment Attractiveness of the Agribusiness Enterprises]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve – The journal of accounting in agriculture*, 2017, no. 9, pp. 7–26 (in Russ.).
12. Khoruzhiy L.I. Rol' bukhgalterskogo ucheta v podderzhanii kontseptsii ustoychivogo razvitiya natsional'noy ekonomiki [Accounting Role in Supporting the Concept of the National Economy Sustainable Development]. *Oblik y finansy – Accounting and Finance (A&F)*, 2013, no. 3 (61), pp. 57–61.
13. Khoruzhy L.I., Kharcheva I.V. Kontseptual'nye osnovy ucheta voznagrashdeniy rabotnikam agrosfery [Conceptual Framework of the Agribusiness Employee Benefits Accounting]. Moscow, RGAU-MSKHA imeni K.A. Timiryazeva Publ., 2013, 140 p.
14. Khoruzhy L.I., Katkov Yu.N., Khoruzhiy V.I., Dzhikiya K.A., Stepanenko E.I. Current Approaches to Assessing and Enhancing the Efficiency of Managerial Decisions in Agrarian Organizations. *Astra Salvensis*, 2018, Vo I. 6, pp. 835–845.
15. Liudmila Khoruzhy, Natalia Karzaeva, Yuriy Katkov, Nina Tryastsina, Anna Ukolova, Identification and Presentation of Information on Sustainable Development in Accounting and Analytical System of the Organization. *International Journal of Civil Engineering & Technology (IJCIET)*, 2018, Vol. 9, Iss. 10, pp. 1575–1581.

Для цитирования

Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н. Рационализация учета и методики формирования информации об эффективности использования средств социального и интеллектуально-человеческого капиталов организаций АПК // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2019. – № 1. – С. 11–17.

For citation

Khoruzhy L.I., Gupalova T.N. Ratsionalizatsiya ucheta i metodiki formirovaniya informatsii ob effektivnosti ispol'zovaniya sredstv sotsial'nogo i intellektual'no-chelovecheskogo kapitalov organizatsiy APK [Rationalization of Accounting and Information Creation Methods on the Use of Social and Intellectual Capital Efficiency of the Agriculture Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 11–17 (in Russ.).

УДК 657.01
ВАК 08.00.12

Российский производственный учет: основные методические аспекты*

Cost Accounting in Russia: Basic Methodological Aspects

Нижегородский государственный
университет им. Н.И. Лобачевского,
Российская Федерация, Нижний Новгород

Ефим Абрамович Мизиковский

докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры
экономики предприятий и организаций,
заслуженный работник высшей школы России
e-mail: buhuchet @ iee.unn.ru
603000, Российская Федерация, г. Нижний
Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.
Тел. +7 (831) 433-13-96.

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

Efim A. Mizikovsky

Doctor of Economics, Professor, Professor of the
Economics of a Firm Department, Merited Worker
of Higher Education of the Russian Federation
e-mail: buhuchet@iee.unn.ru
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya str., Nizhniy
Novgorod 603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. В статье рассмотрены экономическое содержание затрат, издержек и расходов, их классификация, общие признаки и различия, уточняется определение себестоимости товарной и проданной продукции предприятия; предлагаются соответствующие рекомендации, включая корректировки подзаконных актов. Приводится авторское определение метода производственного учета; доказывается, что единственно приемлемым методом объективно является нормативный с учетом его отраслевых вариантов способов и приемов.

Ключевые слова: затраты, издержки, расходы; себестоимость товарной и проданной продукции предприятия, определение метода производственного учета, нормативный метод, приемы и способы отечественного производственного учета.

Abstract. The article considers the economic substance of expenses, costs, expenditures, their classification, common features and differences. The definition of production cost of the enterprise is clarified. Relevant recommendations, including bylaws adjustments are proposed. The author's definition of the cost accounting method is given. The author demonstrates that the only acceptable method is a standard method, taking into account its industry specifics of methods and techniques.

Keywords: expenses, costs, expenditures; production costs of the enterprise, cost accounting method definition, standard method, techniques and methods of domestic cost accounting.

Затраты, расходы, издержки: общее и отличие

Самое общее представление об обычной деятельности производственного предприятия достаточно, чтобы видеть ее процессы как целевое потребление хозяйственных средств, измеряемое в принятых натуральных и стоимостных оценках. Они представляют собой многофакторные затраты, характеризующие структурно детерминированные проявления деловой активности.

Затраты выражают масштабный, предварительно тщательно взвешенный, прошедший неоднократные эксперименты, системно организованный технико-экономический комплекс видов обычной деятельности производственных предприятий, одним из признаков непрерывного функционирования

которого является целевое потребление хозяйственных средств на основе рассчитанных оптимальных технологических пределов (текущих норм, лимитов) на физическую единицу овеществленного или иного продукта труда.

Одновременно прогнозируется полное возмещение (окупаемость, как стержень экономической выгодности) затрат через продажу их конечных конкурентоспособных результатов на доступных

* Посвящается светлой памяти милых моему сердцу Учителей и Коллег: С.Б. Барнгольц, В.А. Белобородовой, И.А. Белобжецкого, А.Л. Быковой, Н.П. Горбачева, Ю.А. Данилевского, М.Ф. Дьячкова, Н.Н. Иванова, А.В. Зверева, А.Ш. Маргулиса, И.Я. Мерсона, А.Ф. Мухина, В.Д. Новодворского, О.М. Островского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, В.А. Пипко, В.С. Рожнова, С.М. Ручина, В.Т. Слабинского, Я.В. Соколова, Н.Г. Сычева, С.К. Татура, И.Е. Тишкова, А.Ф. Хохлова, С.А. Щенкова.

товарных рынках и получение искомой, как можно «быстрой», прибыли.

Отдельные группы составляют затраты капитального характера, текущие затраты на экологическую, научно-исследовательскую, социальную и другие виды непрофильной деятельности, конечные продукты труда которых не включаются в состав товарной продукции предприятий и финансируются из средств специальных источников.

Разница между первыми и вторыми группами затрат заключается лишь в их целенаправленности и источниках возмещения.

Предполагается, что прямые затраты в натуральных и трудовых измерителях (без разных видов начислений) предопределяются текущими пооперационными технологическими нормами, разработка и документальное оформление которых обязательно предшествуют запуску того или иного конечного продукта труда предприятия в точно-массовое либо серийное производство. При этом проектирование текущих норм затрат осуществляется по технически обоснованным, экспериментально проверенным методикам – рабочим стандартам (инструкциям, руководствам), ориентированным на конкретные технико-экономические условия предприятия, сложившиеся к началу выпуска конечного продукта труда. В дальнейшем вступительные нормы затрат корректируются под влиянием технического прогресса предприятия, а также в связи с вводом непредвиденных технологий, отдельных технологических процессов или операций, исключением излишних операционных норм затрат, фактически не применяемых, но не изъятых из технической и экономической документации. Документируемые стоимостные результаты изменений и уточнений текущих норм затрат включаются в фактические затраты и затем в производственную себестоимость товарной продукции через процедуры производственного учета в порядке, предусмотренном учетной политикой предприятия. Очевидно, что заводские системы текущих норм затрат, как постоянно действующие направляющие нормативного уровня потребления хозяйственных средств в производственных и финансовых реалиях предприятий, непосредственно предопределяют полную себестоимость и договорные торговые цены на поставки продукции собственного производства. С ними и финансовые результаты от продаж упомянутой продукции, высокая значимость которых в судьбе инвестиций в предприятие общеизвестна.

Текущие затраты, прямо или косвенно включаемые в полную себестоимость выпущенных и проданных конечных продуктов труда производственных предприятий, формируются на фоне собственной разработки или приобретения различных программных продуктов, снабженческой и сбытовой деятельности, комплекса многочисленных, объемных и разнообразных работ по обслуживанию технологических процессов, выполнения

опытно-исследовательских и внедренческих работ в области новых технологий, производств, изделий, результаты которых приняты и используются в технологических процессах, и относящихся к системам обеспечения конкурентоспособного качества конечных продуктов труда, выполненных, но не патентуемых научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОК и ТР), продукция которых изначально предназначена для текущих собственных нужд, затрат на административную, управленческую, экологическую и другие виды обычной производственно-сбытовой деятельности предприятий. Некоторые затраты формируются под влиянием действующего налогового законодательства (например, НДС при известных вариантах возмещения, социальные налоги на заработную плату и др.). Определяющими являются собственные затраты на профильный производственный цикл в определенной совокупности с затратами на упомянутые выше и другие непрофильные виды обычной деятельности предприятия.

Значительными являются комплексные затраты на работы по содержанию, эксплуатации производственного оборудования, рабочих машин, конвейерных линий в нормализованном режиме (ремонтные, наладочные, операционно-контрольные и другие эксплуатационные работы), в области техники безопасности и промсанитарии, инструментального оснащения рабочих мест, обеспечения технологической (силовой) энергией, организации и технологии внутрихозяйственной, как правило, внутри- и межцеховой, транспортировки продукции в незавершенном производстве, а также в зависимости от технологии подачи материалов и комплектующих изделий транзитом (поставщик – рабочее место) или из мест их предварительного складирования к рабочим местам. По учетным данным, полученным нами на нескольких предприятиях машиностроения Приволжского федерального округа (ПФО) за 2015–2017 гг., на долю упомянутых затрат приходится не менее четверти валовых затрат на их производственную деятельность.

Перечень и состав таких комплексных статей затрат можно считать традиционным и типичным в советской и затем в российской учетно-экономической практике промышленных предприятий [более подробно см. 1, 2]. Их структурные стоимостные значения слагаются в основном под влиянием системы организации и уровня автоматизации технологических процессов во всех сферах обычной деятельности, включая технологии первичной регистрации и обработки оперативной учетной информации в производственных подразделениях, складском хозяйстве и функциональных службах предприятий.

Наряду с затратами бюджеты предприятий содержат и другой значимый вид выбытия хозяйственных средств, происходящий вне производственной деятельности, – расходы.

Расходы представляют различные траты, конечный результат которых выражает как планируемое (управляемое), так и непланируемое прямое уменьшение фактической суммы бухгалтерской прибыли или фактическое увеличение убытков, сальдированных за отчетный период.

Одни расходы (например, суммы начисленного налога на прибыль) обусловлены действующим налоговым законодательством страны, следовательно, являются обязательными в обычной деятельности. Они планируются, получают целевую направленность в бюджетах производственных предприятий и обязательно принимаются в расчет при прогнозировании экономической выгоды. Суммы таких расходов преимущественно формируются под влиянием фактических объемов выручки – определяющей составной доходов от продажи конечных продуктов труда предприятия, которые в свою очередь принимают участие в финансировании (погашении) упомянутых налоговых платежей. Другие расходы, скажем, суммы списаний от незаконного отъема части бизнеса, штрафов, пени, неустойки, признанных и уплаченных хозяйствующим субъектом в добровольном порядке либо по решению арбитражного суда (за минусом полученных); невозмещенная стоимость хищений, недостач материальных ценностей и денежных средств, судебных расходов; суммы безнадежной к взысканию и в установленном порядке списанной с бухгалтерского учета дебиторской задолженности по различным видам правовых оснований составляют группу непроизводительных (не возмещаемых) расходов по своей экономической сути, точнее – внепроизводственных прямых убытков. На упомянутых выше предприятиях (по полученным нами учетным данным и на их основании выполненным расчетам) только за 2016–2017 гг. такие расходы – без стоимости потерь, понесенных в результате событий непреодолимой силы, – составили от 1,4 до 3,2% учетных сумм прибыли, полученной от продажи товарной продукции. Из которых 62–65% пришлось на суммы выплаченных штрафных санкций, наложенных за нарушение различных договорных условий, сроков уплаты и занижение сумм налогов, порядка погашения банковских кредитов, неисполнение постановлений судебных инстанций по различным хозяйственным и административным нарушениям. И это – при наметившейся тенденции к абсолютному росту непроизводительных расходов в целом и не только на предприятиях, взятых нами на выборку, но и на многих других предприятиях страны.

Практика свидетельствует, что непроизводительные расходы зачастую являются результатом недобросовестного выполнения договорных обязательств перед кредиторами и не надлежащего выполнения или невыполнения должностными лицами своих служебных обязанностей в руководимых ими видах обычной деятельности,违反яющегося в нарушениях норм гражданского,

трудового, налогового, иных законодательных актов и подзаконных нормативных документов. При этом виновники указанных расходов зачастую не привлекаются к материальной ответственности в частичное или полное погашение ущерба, нанесенного ими предприятию по их очевидной вине.

Настала пора включить в число обязательных объектов учетной политики предприятий отдельный перечень статей непроизводительных расходов, подлежащих системному бухгалтерскому мониторингу и оперативному управленческому реагированию. В индивидуальных трудовых договорах с должностными лицами целесообразно предусмотреть неотвратимость и порядок привлечения к материальной или административной ответственности (невзирая на занимаемые должности) за непроизводительные расходы, допущенные по их вине (непосредственной и документально обоснованной).

Термины «Затраты» и «Расходы» в экономике сближают процессы выбытия (списания с бухгалтерского учета) активов и наличие акцептованных обязательств в правовом поле российской деловой практики. Однако выбытие хозяйственных средств, напрямую обусловленное деятельностью предприятия, направленной на извлечение экономической выгоды, как правило, означает технологическое преобразование активов и стоимости признанных обязательств непосредственно производственного назначения из одной физической и финансовой формы в другую – конечные продукты труда предприятия и последующую трансформацию созданных активов, имеющих надежный рыночный спрос и стабильный доход, в другой актив – денежную массу. И так – в соответствии с известной схемой кругооборота хозяйственных средств в процессе расширенного воспроизводства и с учетным принципом непрерывности обычной деятельности коммерческих производственных предприятий. Упомянутые активы с позиции результатов истекших затрат, согласно МСФО (IAS) 2, 16 и др. и Федеральному стандарту «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»; далее – Приказ № 256), контролируются предприятием в соответствующих отчетных периодах его производственной деятельности и чаще всего приносят ему не менее чем прогнозируемые экономические выгоды. В российских учетных стандартах, в частности в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (оба стандарта – в ред. 2015 г.), отсутствует определение экономической выгоды.

МСФО (IAS) 3 «Объединение бизнеса» содержит трактовку выгоды как получение дохода в форме дивидендов, снижения затрат или в какой-либо иной форме непосредственно инвесторами или другими собственниками (участниками). Такая формулировка видится неточной, поскольку подобное определение содержит далеко не полный перечень составных частей экономической выгоды.

В «Современном экономическом словаре» экономическая выгода представлена в качестве слагаемого «..получения определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли» [3, с. 55]. Приведенное определение тоже создает лишь частичное представление о рассматриваемой экономической категории.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (ред. 2016 г.) упоминается экономическая выгода, но, по существу, она отождествляется с доходами; оба термина воспринимаются синонимами [2]. Однако заработанные предприятием доходы от всех видов обычной деятельности являются пусть значительной, но все-таки лишь частью экономической выгоды. Поэтому определение экономической выгоды, ограниченное полученными доходами от продаж, представляется ошибочным.

Применительно к бухгалтерскому учету, под экономической выгодой от инвестиций в производственную деятельность и напрямую связанные с ней различные виды обычной деятельности предприятия будет справедливо понимать совокупную величину выручки – нетто. Т.е. выручку, фактически полученную за определенный отчетный период от продажи конечных продуктов труда, достаточную для полной компенсации оптимальных (нормативных) затрат на все виды обычной деятельности, непосредственно относящимся к производственным циклам, а также к продаже товарной продукции и содержащей прибыль в размере, необходимом для выплаты налога на прибыль, дивидендов, создания и поддержания системы материального стимулирования работающих, социального пакета, финансирования комплексного развития предприятия. Иначе говоря, термины «Экономическая выгода» и «Бухгалтерская прибыль» в их фактической величине обладают одинаковым экономическим содержанием, но в качестве учетного объекта традиционно остается термин «Бухгалтерская прибыль».

При этом необходимо иметь в виду, что учетная величина экономической выгоды хотя и является определяющей, но не более чем предварительной, поскольку она учитывается в оценке, рассчитываемой на основании доступной бухгалтерской информации, созданной по действующим отечественным стандартам.

Поэтому размер реальной экономической выгоды, рассчитанной по правилам стандартов бухгалтерского (финансового) учета, можно объективно признать лишь в сумме предварительной выгоды,

скорректированной на фактическую стоимость хозяйственных (бухгалтерских) рисков, оцениваемых администрацией предприятия серьезной угрозой перспективам непрерывного функционирования его обычной деятельности.

События после отчетной даты, рассматриваемые в Положении по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/ 98 (в редакции 2015 г.), не «закрытый» перечень которых приведен в приложении к упомянутому стандарту, по существу означают хозяйственные риски [4].

Будет целесообразно включить в состав пояснений к бухгалтерской отчетности отдельный раздел, содержащий информацию о признанных хозяйственных (бухгалтерских) рисках в оценке по предполагаемой или фактической стоимости, адресно детализированных по составу, срокам предполагаемого совершения, динамике, принятым и реализованным управленческим решениям относительно способов погашения каждого риска.

Принципиальная разница между затратами и расходами обусловлена их экономической природой. Затраты на заключительном этапе производственного цикла, осуществляемого согласно заводским, отраслевым (межотраслевым), корпоративным и другим технологическим стандартам, трансформируются в актив – конечный продукт труда предприятия, созданный для получения не менее чем прогнозируемого дохода в рамках экономической выгоды, на которую рассчитывает предприниматель, инвестируя производство.

Расходы в оценке по фактическим денежным суммам означают выбытие хозяйственных средств по различным правовым основаниям, не создающее активы в форме продуктов труда.

Показательно, что в статье 15 ГК РФ термин «расходы» применяется только в отношении хозяйственных фактов, непосредственно не связанных с производственными циклами сбытовой деятельности предприятий.

Расходы формируются в виде налоговых платежей (за исключением НДС и других налогов, государственных пошлин, таможенных сборов, возмещаемых из выручки от продаж конечных продуктов труда предприятия и относимых на текущие производственные затраты), а также в суммах различных трат, не финансируемых из средств выручки от продаж. Такие траты, помимо возмещаемых из выручки от продаж, не включаются в себестоимость товарной продукции предприятия; их «незакрытый» перечень регламентирован ПБУ 10/ 99 (ред. 2015 г., 3-й раздел) под общим названием «Прочие расходы» [4]. Сумма «свернутого» отрицательного (дебетового) сальдо финансового результата, исчисленного прямым сопоставлением учетной за отчетный период итоговой суммы прочих расходов с итогом прочих доходов того же периода (напомним, указанная информация создается на субсчете «Сальдо прочих доходов и расходов» типового бессальдового, сопоставительного

бухгалтерского счета 91 «Прочие доходы и расходы»), как известно, негативно влияет на сводный финансовый результат предприятия: уменьшается бухгалтерская прибыль либо увеличивается бухгалтерский убыток. Поэтому сальдо прочих расходов, учтенное на конец отчетного периода в качестве убытков, обуславливает в конечном счете определенное снижение балансовой стоимости собственного капитала и резервов предприятия.

Список прочих расходов и доходов по необходимости уточняется директивными письмами Минфина России, а ПБУ 9/99 и 10/99 периодически корректируются его приказами.

Между тем в ПБУ 10/99, приказе Минфина РФ № 256н и зачастую вслед им, в профессиональных публикациях различного типа и назначения, затраты и расходы представлены одним обобщенным учетным объектом «расходы». По сути, неким суррогатом экономически неоднородных статей расходной части бюджетов предприятий по общему объединительному признаку: выбытие хозяйственных средств из их оборота.

Подобное обобщение явно противоречит экономическому содержанию затрат и расходов, а потому приводит к искаженному представлению о таких наиболее значимых качественных показателях предприятий, какими являются производственная и полная (по традиции – коммерческая) себестоимость товарной и проданной продукции. Например, выбытие готовой продукции, проданной покупателям по рыночным ценам, и выбытие токарно-резного станка, отслужившего свой ресурс и прекратившего приносить доход, экономически суть разные хозяйственные процессы, и полученные финансовые результаты – далеко не одинакового свойства.

Совокупность прямых и косвенных затрат, относимых на различные виды деятельности предприятия, так или иначе связанных с его производственными циклами, «впитывающими» упомянутые затраты вместе с собственными, а также затраты, обусловленные коммерческими процессами продажи профильного и других конечных продуктов труда всех производственных структурных подразделений, как известно, представляет производственную и полную себестоимость изготовленной в собственном производстве и проданной продукции предприятия. Если не произойдут экстраординарные события в обычной деятельности предприятия, затраты рано или поздно, полностью или частично возмещаются выручкой, в денежной или иной формах полученной от продажи конечных продуктов труда. Для погашения же расходов, как планируемых, так и непланируемых, в основном непроизводительных, привлекаются средства валовой и нераспределенной прибыли, а также других финансовых источников целевого назначения.

Поэтому п. 2 действующего ПБУ 10/99, в котором само наличие расходов (точнее, затрат, планируемых и непроизводительных расходов) становится

непрерывным фактором уменьшения экономической выгоды и, как следствие, уменьшения капитала. Это слишком поверхностная и далеко не точная интерпретация экономической выгоды, особенно в ее связи с выбытием хозяйственных средств; доводы такого вывода рассмотрены ранее. Не отличается точностью и п. 5 стандарта, в котором подспудно (если «расходы» заменить на «затраты») приводится определение полной себестоимости продуктов труда производственного предприятия в пределах изготовления (производственного цикла) и продажи продукции, что лишь частично передает структуру затрат, включаемых в себестоимость товарного выпуска предприятия.

Исключение из официальных учетных стандартов определения, классификаций и типовой структуры себестоимости товарной и проданной продукции промышленных предприятий вряд ли можно считать совершенствованием российского производственного учета: себестоимость продукции собственного производства была и остается объективной экономической категорией, неотрывной от экономической выгоды и учетных финансовых результатов от продажи промышленной продукции. Передача функций формирования полной себестоимости промышленной продукции в ведение предприятий пока нередко выливается в противоречия с системой налогообложения затрат, сопутствующих обычной деятельности соответствующих хозяйствующих субъектов.

Отметим также, что ПБУ 10/99 вступает в противоречие с терминологией ряда российских учетных стандартов: Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (в ред. 2016 г., п. 6), Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (в ред. 2016 г., п. 8), Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (в ред. 2015 г., п. 9,11), Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011 (разделы 11, 111), Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств (в ред. 2010 г., п. 67–74), в которых целенаправленное потребление хозяйственных средств на создание внеоборотных и оборотных активов именуется соответственно капитальными (капитальными вложениями) и текущими затратами, но не расходами. В действующей инструкции к типовому Плану счетов бухгалтерского учета (4-е издание) третий раздел носит название «Затраты», тогда как в комментариях к калькуляционным счетам 20, 23, 29, приведенным в этом же разделе инструкции, применяется термин «Расходы». В п. 67 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (в ред. 2010 г.) первый абзац начинается с термина «затраты», а заканчивается термином «расходы».

Таким образом, даже внутри системы нормативного регулирования российского бухгалтерского учета имеет место непоследовательность

в использовании профессиональной терминологии, что идет вразрез с методической значимостью годового стандарта России.

Общее между затратами и расходами – в том, что они составляют расходную часть бюджета предприятия (в бухгалтерском учете – стоимостную составляющую процессов выбытия хозяйственных средств по различным правовым основаниям); во всем остальном между ними нет и не может быть экономической идентичности.

Если, допустим, придерживаться буквы ПБУ 10/99, то классификации расходов, приведенные в п. 4 стандарта, необходимо структурировать независимо от их отношения к обычной деятельности (разве, например, прочие расходы, в отличие от всех других, формируются где-то вне обычной деятельности предприятия?)

Экономическим основанием классификации, языком ПБУ 10/99 и других учетных стандартов может служить лишь их отношение к источникам возмещения (напомню: выручка от продажи конечных продуктов труда, бухгалтерская прибыль и другие). Прийти к единому учетно-экономическому пониманию затрат и расходов можно лишь руководствуясь их концептуальными (главенствующими), совместными признаками – экономической природой и соответствием источникам финансирования. Особо отметим, что представление затрат и расходов в качестве синонимов – не такое уж безобидное заблуждение. По имеющимся данным, аудиторские заключения последних лет свидетельствуют о многочисленных противоправных фактах включения в полную себестоимость проданных конечных продуктов труда предприятия сумм невозмещенных недостатков сверх норм естественной убыли и хищений, штрафных санкций различных видов (даже без зачета полученных аналогичных сумм), процентов, начисленных за пользование кредитами, отрицательных курсовых разниц, стоимости выполненных и принятых капитальных отделимых и неотделимых улучшений объектов основных средств, умышленно оформляемых капитальным или евроремонт, сумм долгосрочной дебиторской задолженности с полной неопределенностью даты погашения и других статей прочих расходов. Более того, созданная умышленно или под давлением учетная информация используется в качестве «объективного» предлога для повышения розничных цен на отдельные виды продукции, включая товары широкого потребления. Между тем практика показывает, что, например, некоторые существенные дебиторские долги, в бухгалтерском учете «утонувшие» в общехозяйственных, общецеховых, транспортно-заготовительных и других комплексных статьях затрат, на субсчете «Материалы в пути» сч. 10 «Материалы» скрывают крупные финансовые аферы, тогда как учетная информация вольно или невольно их маскирует [5].

Отметим также, что в печати появились статьи, авторы которых, мягко говоря, искажая

экономическое содержание затрат на многоотраслевой вид обычной деятельности любого производственного предприятия, каким является техническое содержание и обслуживание основных средств в течение всей продолжительности их полезной эксплуатации, объявляют затраты на капитальный ремонт объектов основных средств капитализируемыми, следовательно, увеличивающими их учетную стоимость. При этом стоимость капитального ремонта рекомендуется амортизировать известными еще задолго до выхода ПБУ 6/01 способами, но «обновленными» якобы применительно к МСФО [6]. Несостоятельность подобного подхода ошибочна, поскольку, во-первых, профессиональный перевод МСФО, в частности МСФО (IAS) 3, с английского языка на русский с точки зрения отечественного бухгалтерского учета, по неоднократным высказываниям авторитетных специалистов (автор разделяет их мнение), оставляет желать лучшего, во-вторых, в этом стандарте, по смыслу, речь идет о распределении затрат на капремонт между учетными статьями текущих затрат, а не о включении их в состав затрат на капитальные вложения. Возможно, авторская позиция сложилась под влиянием англоязычных учетных публикаций, в которых доходчиво и исчерпывающе разъясняет солидный российский ученый, профессор В.Я. Соколов, термин «капитальный» однозначен термину «капитал», поэтому читатели (в их числе, к сожалению, некоторые отечественные специалисты), наряду с широким экономическим смыслом термина «капитал», видят в его составляющих и «капитальный ремонт», а раз так, полагают, что сопутствующие ему затраты увеличивают стоимость капитала через капитализацию в учетной стоимости основных средств. Вячеслав Ярославович наглядно демонстрирует примеры искаженного (порой забавного) построения перевода некоторых профессиональных бухгалтерских терминов и общелитературных словосочетаний с английского на русский язык [7]. Может также сказаться использование имеющегося в ПБУ 6/01 (ред. 2016 г., п. 26) неудачного, как представляется, обозначения термином «восстановление» результатов нескольких видов обычной деятельности предприятия, специализированных на производстве работ по обеспечению разнообразных процессов технического содержания и обслуживания объектов основных средств (текущие затраты) и на другой многоотраслевой деятельности предприятия в сфере капитальных вложений, в том числе инвестиций в такую модернизацию и реконструкцию, которые кардинально преобразуют первоначальные технические параметры основных средств, включая даже изменение эксплуатационного назначения.

Системно, согласно отраслевым или корпоративным межремонтным срокам и нормам физических объемов планово-предупредительного ремонта (ППР), выполненные и принятые обслуживающие

и ремонтные работы, в том числе по капитальному ремонту, обеспечивают нормативную повседневную эксплуатацию объектов основных средств. Они являются постоянным спутником производственных и коммерческих циклов, не меняя при этом первоначальные технические характеристики, приведенные в технических паспортах или в других аналогичных документах на дату составления первичной документации о принятии объектов основных средств к бухгалтерскому учету. Поэтому стоимость таких работ методически обоснованно относится к текущим производственным затратам на содержание и эксплуатацию объектов основных средств (по фактическим затратам), следовательно, она не может быть капитализирована и амортизироваться. Порядок же включения таких затрат в текущие затраты отчетного периода тем или иным способом (резервирования, по фактическим суммам за отчетный период, отнесением на отложенные затраты) – прерогатива учетной политики предприятия.

Выполненные и принятые к бухгалтерскому учету работы по значительным отдельным и неотделимым капитальным улучшениям основных средств (модернизация, реконструкция, достройка), напротив, вносят существенные коррективы в их первоначальные технические параметры, включая нормы полезной эксплуатации, и, разумеется, изменяют учетную стоимость эксплуатируемых объектов основных средств в оценке по фактической производственной себестоимости учтенных улучшений; их учетная стоимость капитализируется и амортизируется в порядке, установленном учетной политикой предприятия.

Такой подход соответствует нормам Федерального закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. закона от 29.07.2018 г. № 272-ФЗ), ПБУ 6/01 (п. 14, 27) и других российских учетных стандартов, взглядам большинства отечественных и зарубежных экономистов, согласуется с российской системой налогообложения, и нет каких-либо экономических и методических оснований ставить под сомнение позицию регулятора и представителей учетной науки, оправданную временем, тем более что предлагаемая «революционная новизна» даже снабженная математическими расчетами, несет не только ошибочную трактовку экономического смысла учетных объектов, но и, уверен, нежелательную самим авторам возможность на практике манипулировать производственными и другими затратами (в итоге – финансовыми результатами и относящимися к ним налогами). Немаловажно также, что практическая реализация рассмотренных «новаций» потребует многократного увеличения трудозатрат на создание бухгалтерской информации, на деле бесполезной для систем управления экономикой предприятия. Тем не менее система организации, бюджетирования (имеются в виду прежде всего методики составления смет на указанные работы по структурным подразделениям,

объектам и элементам затрат) и производственного учета деятельности предприятий в части капремонта, модернизации, реконструкции, достройки основных средств нуждается в перестройке.

Думается, что будет гораздо продуктивнее, если исследователи направят свои усилия на детальное изучение и системное обобщение отечественной практики от планирования и фактического порядка техобслуживания, текущего ремонта, вывода объектов в капитальный ремонт, модернизацию, реконструкцию, достройку, ведение оперативно-бухгалтерского учета ремонтно-строительных материалов, агрегатов и конструкций по каждому внутривладельческому заказу-наряду, процедур приемки выполненных работ по фактическим физическим объемам и оформления приемных документов до формирования номенклатур учетных объектов затрат и учетных единиц по видам и типам технологических процессов ремонтных и капитальных работ, нормирования и бюджетирования соответствующих затрат, структурирования фактической производственной себестоимости законченных и сданных капитального ремонта и работ по капитальным улучшениям основных средств по статьям объектных смет, в том числе на работы по хозяйственным договорам. В этой области остается немало «болевых» точек, включая создание методик пресечения возможных злостных финансовых нарушений в деятельности по ремонтам и капитальным вложениям в эксплуатируемые объекты основных средств; они ждут своих специалистов.

Термин «восстановление» применительно к техническому обслуживанию и ремонтам основных средств применяется лишь в ПБУ 6/01, некоторых других учетных стандартах и «автоматом» в учетной литературе. Между тем слово «восстановление» в русском языке означает новое строительство на месте разрушенного, например, военными действиями, природными катаклизмами и другими событиями непреодолимой силы [8], т.е. ассоциируется с учетным объектом «капитальные вложения».

В технических государственных стандартах по промышленным ремонтным работам такой термин применяется разве только в путевой службе железнодорожного транспорта (например, восстановление верхнего строения пути). Как правило, в упомянутых стандартах и инструкциях к ним присутствуют детально разработанные технико-экономические термины, регламентирующие виды и нормативные физические объемы ремонтных и капитальных работ по объектам основных средств: «техническое обслуживание», «текущий», «подъемочный», «капитальный», «аварийный», «европейский» ремонты, «модернизация», «реконструкция». В деловой документации, включая счета-фактуры подрядчиков за выполненные ремонтные и капитальные работы, в обиходе только названные технические наименования работ.

Поскольку технические названия ремонтных и капитальных работ (модернизации, реконструкции, достройки) объективно освещают существо дела и имеют непосредственную связь с текущими затратами и капитальными вложениями, термин «восстановление» необходимо исключить из официальной терминологии бухгалтерского учета рассматриваемых затрат, заменив его терминами соответствующих технических стандартов.

Попутно отмечу, что распространившийся за последние годы в учетно-экономической и другой специальной литературе термин «основное средство» вместо официальной учетной единицы «инвентарный объект основных средств» – из числа жаргонизмов, и его применение в профессиональной среде неуместно.

Термин «Издержки» и производные от него – «Издержки производства», «Издержки обращения», применяемые в экономической, бухгалтерской литературе, а также в художественных произведениях и СМИ, по структуре, стоимостной оценке, влиянию на бюджеты предприятий и их финансовые результаты ничем не отличаются от термина «затраты». По сути, они – синонимы, однако нет нужды использовать в производственном учете два специальных термина, одинаковых по их экономическому содержанию. Не случайно бухгалтерский счет «Издержки обращения», в отличие от предыдущих Планов счетов, действующим типовым Планом счетов бухгалтерского учета, в отличие от предыдущих, не предусмотрен. И уж совсем не выдерживает критики позиция некоторых авторов, заключающаяся в том, что «...затраты – это издержки, расходы ... ресурсов для производства товаров, издержки производства, любой материальный ресурс или человеческий фактор, участвующий в производственном процессе» [9].

Учетно-экономические термины «Производственные затраты» и «Затраты на производство» тоже идентичны по экономическому содержанию, но каждый из них в экономике и учете традиционно взаимозаменяются, что вполне приемлемо, поскольку в них всего лишь изменен порядок слов.

Метод производственного учета

Известно, что качественным результатом затрат на производство во все времена признавался и остается таковым в современной экономике полезный продукт труда, созданный в материальной или нематериальной формах для безусловного получения инвестором прогнозируемого дохода (выручки от продажи конечных продуктов труда), в определенных суммах превышающего совокупность затрат на разностороннюю организацию и подготовку производства, непосредственно технологические процессы, производственный цикл в целом и продажу товарной продукции. Аксиома выражается в том, что конечный или промежуточный продукт труда предприятия, независимо

от его назначения и потребительской значимости, представляет собой положительный результат объективно обоснованного, последовательного сочетания в различных физических вариантах технологических текущих норм и нормативов прямых материальных и трудовых затрат, оцениваемых в натуральных, трудовых, условных и стоимостных измерителях.

Следовательно, внутрихозяйственные системы текущих норм и нормативов производственных затрат, формируемых нарастающими итогами по технологическим операциям, деталям, сборочным соединениям, полуфабрикатам, конечным продуктам труда в целом и предопределяющих формирование фактическую производственную себестоимости товарного выпуска и проданной продукции предприятия, необходимо интегрировать в бюджетирование (планирование) и производственный учет, придав им статус значимых и обязательных учетных объектов.

Видный отечественный ученый профессор Виталий Борисович Ивашкевич убедительно доказал, что недалекое будущее российского бухгалтерского учета и экономического анализа принадлежит их интегрированным системам для информационного сопровождения управления бизнес-процессами в микроэкономике [10]. Думается, что такая позиция полностью соответствует и идее интеграции в бюджетировании и производственном учете, изложенной выше; она не чужда управленческому учету и бухгалтерскому учету российских систем налогообложения.

При этом порядок оперативного учета действующих, ввода новых, изъятия ставших ненужными по разным причинам изменений текущих норм затрат, а также нормативов по сметам затрат на деятельность функциональных служб предприятия, обеспечиваемый специалистами в различных видах обычной деятельности, важно направлять из определенного управленческого центра на основе общей внутрихозяйственной методической программы. Упомянутую программу необходимо признать обязательным объектом учетной политики предприятия. Иначе производственный учет, как показывает опыт, останавливается в своем поступательном развитии, обосновавшись на незамысловатых принципах далеко от разумного упрощения, главным образом через несопоставимое укрупнение результативных показателей; он существенно утрачивает свой главный козырь – информационно-аналитическую надежность, доверие пользователей, а с этим – влияние на качество системы управления экономикой предприятия. Такое положение, к сожалению, стало почти типичным для отечественной учетной практики.

Любая наука имеет лишь один концептуальный метод теоретического исследования (познания) и практической реализации его результатов. Методология бухгалтерского, в частности, производственного учета, как и любой другой науки,

предполагает наличие разветвленной системы методических приемов и способов (методик, рабочих инструкций).

В действующем законе «О бухгалтерском учете» (ред. 2017 г., часть 5, ст. 6), а также в методических письмах Минфина России (см., например, письмо № ПЗ-3/2016, п. 1,2 и др.) термин «метод» бухгалтерского учета во множественном числе (термин «методы») не применяется; в отношении отдельных учетных решений используется термин «способы». Полагаю, что Федеральный закон признает: бухгалтерский учет (и его подсистемы: финансовый, управленческий, производственный учет и учет российской системы налогообложения) имеет лишь один общий метод, реализуемый разнообразными способами и приемами.

Метод производственного учета является неотъемлемой частью общего метода бухгалтерского финансового учета и представляет собой совокупность специализированных способов и приемов систематизированного многофакторного познания формирования структуры себестоимости товарной и проданной продукции и ее влияния на уровень доходности (экономической выгоды) бизнес-процессов.

Учетная информация о себестоимости не заканчивается текущей и балансовой оценкой товарной продукции: как известно, она является основой создания соответствующих статистических данных, широко используется в экономическом анализе, ценообразовании, прогнозировании, бюджетировании, нормировании затрат, внутрихозяйственном аудите. Поэтому метод производственного учета имеет свое положительное продолжение в определенных элементах методов других экономических наук.

В обеспечении режима экономии на производственных предприятиях очевидная информационно-аналитическая ценность интеграции производственного учета с заводскими системами текущих норм затрат на производство (оговоримся, при наличии их прямой связи с технологическими процессами и производственными циклами) обосновывает объективность признания нормативного метода производственного учета единственно приемлемым для всех типов и видов производственных предприятий. Наряду с этим, сама основа нормативного метода является реальной предпосылкой создания одной из наиболее востребованных систем интегрированного производственного (управленческого) учета, максимально использующего возможности современных учетных продуктов и средств производственной электронной техники, тем самым многократно расширяющего возможности управления экономикой производственного предприятия.

Тиражируемые десятилетиями в специальной литературе и учетных стандартах в качестве методов производственного учета – позаказный, попередельный, попроцессный (простой) и, по существу,

производные от них – позаказно-нормативный, однопередельный, поиздельный, коэффициентный и другие – не что иное, как разновидность способов сводного учета затрат на производство, зачастую ориентируемого на калькулирование производственной себестоимости укрупненных по профильному признаку, далеко неоднородных групп продукции. Так, например, заказы на изготовление нескольких разных наименований продукции по разным договорам, ценам, технологиям объединяются в производственном учете в один объект учета затрат и объект калькуляции или, скажем, затраты на металлургический передел учитываются по его общему профильному наименованию, тогда как номенклатура продукции передела содержит десятки наименований, значительно отличающихся по основным технико-экономическим характеристикам.

Разумеется, порядок учета затрат на виды обычной деятельности предприятия и калькулирования производственной и полной себестоимости продуктов труда – объект учетной политики предприятия. Однако не стоит забывать, что массивы учетной информации, особенно о качественных результатах производственных подразделений и предприятия в целом, – неременный и внушающий доверие пользователей источник экономической информации, и поэтому она должна отличаться прежде всего высокими аналитическими свойствами. Упомянутые ранее так называемые методы производственного учета оторваны от технологических процессов, на их основе создается учетная информация о производственной себестоимости товарной продукции в целом по предприятию, и, по существу, являются выразителями обезличенного до недопустимого укрупнения объектов учета затрат и калькулирования себестоимости товарной и проданной продукции. Им свойственен набор условных усредненных способов оценки и распределения затрат, учтенных в целом по профильному и другим видам производств, на затраты отдельных необоснованно укрупненных групп или наименований товарной продукции, объектов учета затрат и объектов калькуляции с теми же признаками. Поэтому применение так называемых методов производственного учета, названных выше, означает игнорирование принципов качественного информационного обеспечения системы управления экономикой предприятия, следовательно, искажает смысловое содержание термина «Метод» (греч. Methodos – путь, способ, прием теоретического исследования или практического осуществления чего-нибудь [3]). В нашем случае это имеет прямое отношение к производственной себестоимости, калькулируемой по торговым наименованиям наиболее важной номенклатуры товарной продукции, поскольку они изначально ориентированы лишь на бухгалтерскую текущую и балансовую учетную оценку товарной и проданной (отгруженной) продукции предприятия.

Время показало ущербность постулата, к сожалению, признанного как данное и в течение многих лет тиражируемого в официальных учетных стандартах и в специальной литературе, согласно которому нормативный метод – прерогатива лишь предприятий автомобиле- и тракторостроения, поскольку они отличаются крупносерийными, конвейерными системами организации производства гетерогенного типа, ярко выраженными однородными группами изделий (модель – модификации) с типичным преобладанием унифицированных и общемашиностроительных деталей и сборочных соединений. Однако к представителям такого типа производств в той или иной мере относятся все предприятия общего машиностроения и металлообработки. Нормативный метод вполне приемлем на предприятиях художественных промыслов, резино-техники, энергетики, добычи полезных ископаемых, деревообработки, транспортных, строительных и других. Вероятно, уместно будет отметить, что еще 1934 год был объявлен приказом наркома С. Орджоникидзе годом перехода всех предприятий промышленности, сельского хозяйства и строительства СССР на нормативный метод производственного учета [11]. С тех пор прошло более 80 лет, но ожидаемого революционного поворота к нормативному методу не произошло; в действующих российских учетных стандартах и специальной литературе он традиционно остается лишь одним из рекомендуемых. Не будем останавливаться на причинах (как объективных, а больше – субъективных), по которым нормативный метод производственного учета в его комплексном содержании незаслуженно был в советские времена и остается в настоящее время недостаточно востребованным и почему российская управленческая практика отдает предпочтение учетной информации о себестоимости товарной и проданной продукции, исчисляемой по чрезмерно укрупненной (обезличенной) экономически не оправданной


номенклатуре калькуляционных статей, объектов нормирования прямых затрат и планирования себестоимости товарной и проданной продукции, объектов учета затрат и калькулирования, непомерно усредненных стоимостных оценок затрат [подробно см., например, 11, 1]. Это уже история. Сейчас важно не «наступать на грабли», не пытаться выдавать субъективное мнение за объективное.

Заключение

Резюмируя изложенное в настоящей статье, можно констатировать назревшую необходимость упорядочения традиционной терминологии российского производственного учета согласно экономической природе его основополагающих терминов:

- экономической выгоды;
- затрат, расходов, издержек производства и обращения;
- выбытия хозяйственных средств (списания с бухгалтерского учета) применительно к затратам и расходам;
- текущих затрат на ремонты различной сложности;
- капитальных затрат (капитальных вложений) на модернизацию, реконструкцию, достройку, другие значительные улучшения эксплуатируемых объектов основных средств;
- метода производственного учета, его способов (вариантов сводного учета затрат на производство).

В меру своей профессиональной компетенции я предлагаю, вероятно, приемлемые решения поставленных вопросов, приветствуя при этом позитивный обмен мнениями по материалам статьи.

Смею надеяться на то, что приведенные рекомендации будут учтены регулятором при очередном дополнении и изменении соответствующих российских стандартов. 

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. – 272 с.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Proizvodstvennyy uchyot* [Cost Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2010. 272 p.

2. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – 2-е изд., исправ. и дополн. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. – 144 с.
3. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 496 с.
4. Все положения по бухгалтерскому учету. Текст с изменениями и дополнениями на 2016 год // Законы и кодексы. – М.: Эксмо, 2017. – 224 с.
5. Мизиковский Е.А., Игонина Е.С. Способы и приемы финансово-экономической ревизии при выявлении хищений бюджетных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 3. – С. 18–23.
6. Мысенко С.М. Проблемные вопросы и методы учета затрат на капитальный ремонт основных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 3. – С. 20–26.
7. Соколов В.Я. Как печататься в зарубежных научных журналах. Из опыта автора и редактора // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 17–27.
8. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. 80000 слов и фразеологических выражений / РАН. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1999. – 944 с.
9. Бибик С.В., Доморацкая А.С., Доморацкая И.В. Словарь экономических терминов. – Минск: Вышэйшая школа, 2009. – 271 с.
10. Ивашкевич В.Б. Интегрированный учет в системе управления предприятием. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2018. – 122 с.
11. Иванов Н.Н. Внедрение нормативного учета на предприятии. – М.: Финансы, 1970. – 262 с.
2. Mizikovskiy I.E. *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchyot* [Management Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2016. 144 p.
3. Rayzberg B.A., Lozovskiy L. Sh., Starodubtseva E.B. *Sovremennyy ekonomicheskiy slovar* [Modern Economic Dictionary]. Moscow, INFRA-M Publ., 1997. 496 p.
4. Vse polozheniya po bukhgalterskomu uchetu. Tekst s izmeneniyami i dopolneniyami na 2016 god [All Accounting Standards. Revised Text as of 2016]. *Zakony i kodeksy*. Moscow, Eksmo Publ., 2017. 224 p.
5. Mizikovskiy E. A., Igonina E. S. Sposoby i priemy finansovoeconomicheskoy revizii pri vyyavlenii hishcheniy byudzhethnyh sredstv [Techniques of Financial and Economic Audit for Detecting the Embezzlement of Budget Funds]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 3, pp. 18–32 (in Russ.).
6. Mysenko S.M. Problemnye voprosy i metody ucheta zatrat na kapitalnyy remont osnovnyh sredstv [Issues and Methods of Accounting for Overhaul of Fixed Assets]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 3, pp. 20–26 (in Russ.).
7. Sokolov V. Ya. Kak pechatatsya v zarubezhnyh nauchnyh zhurnalakh. Iz opyta avtora i redaktora [How to Have One's Work Published in Foreign Scientific Journals. Based on the Experience of an Author and Editor]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 17–27 (in Russ.).
8. Ozhegov S.I., Shvedova N. Yu. *Tolkovyy slovar russkogo yazyka. 80000 slov i frazeologicheskikh vyrazheniy* [Dictionary of the Russian Language. 80,000 Terms]. Moscow, Azbukovnik Publ., 1999, 944 p.
9. Bibik S.V., Domoratskaya A.S., Domoratskaya I.V. *Slovar ekonomicheskikh terminov* [Dictionary of Economic Terms]. Minsk, Vysheyschaya shkola Publ., 2009, 271 p.
10. Ivashkevich V.B. *Integrirrovannyy uchet v sisteme upravleniya predpriyatiem* [Integrated Accounting in the Enterprise Resource Planning]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018. 122 p.
11. Ivanov N.N. *Vnedrenie normativnogo ucheta na predpriyatii* [Implementation of the Regulatory Accounting at the Enterprise]. Moscow, Finance Publ., 1970. 262 p.

Для цитирования

Мизиковский Е.А. Российский производственный учет: сегодняшняя проблематика // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 18–28.

For citation

Mizikovskiy E. A. Rossiyskiy proizvodstvennyy uchet: segodnyashnyaya problematika [Cost Accounting in Russia: Basic Methodological Aspects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 18–28. (in Russ.).

УДК 657.421
ВАК 08.00.12

Особенности стандартизации учетного процесса субъекта общественного сектора на основе МСФО ОС (IPSAS)

Features of the Accounting Process Standardization of a Public Sector Entity Based on IFRS OS (IPSAS)

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

Маргарита Камильевна Легенькова

*соискатель кафедры бухгалтерского учета
e-mail: info@rgau-msha.ru
127550, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976-46-97.*

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

Margarita K. Legenkova

*Applicant at the Accounting Department
e-mail: info@rgau-msha.ru
49 Timiryazevskaya str., Moscow
127550, Russian Federation.
Phone +7 (499) 976-46-97.*

Аннотация. Предметом исследования является совокупность организационно-технических и методических особенностей использования МСФО ОС на уровне отдельного субъекта общественного сектора на основе подходов стандартизации с учетом специфики экономико-правового статуса, отраслевых особенностей и исполняемых социальных задач в сфере государственного управления. Новизна и выводы включают в себя представленные в статье научные результаты исследования и обобщения подходов, алгоритма и процедурного состава учетного процесса, реализуемого для подготовки национальных стандартов в секторе государственного управления и с МСФО ОС. Также предложены рекомендации в части разработки и внедрения алгоритма МСФО ОС на уровне конкретного субъекта государственного управления.

Ключевые слова: международные стандарты, финансовая отчетность, общественный сектор, федеральные стандарты, сектор государственного управления, публичная отчетность, внутренние стандарты учета.

Abstract. The subject of the study is a set of organizational, technical and methodological features of the IFRS OS usage at the separate subject level of the public sector on the basis of standardization approaches taking into account the specifics of economic and legal status, industry characteristics and social objectives in the field of public administration. The novelty and conclusions include the scientific research results and generalization of approaches, algorithm and procedural composition of the accounting process implemented for the preparation of national standards in the public administration sector and with IFRS. Also, recommendations regarding the development and implementation of the IFRS OS algorithm at the level of a particular subject of public administration are proposed.

Keywords: international standards, financial reporting, public sector, Federal standards, public administration sector, public reporting, internal accounting standards.

Введение

Стандартизация учетных принципов и методик организации бухгалтерского учета и контроля обусловлена требованием к повышению доверия пользователей информации к отчетности, подготовленной на основе национальных и международных подходов, которая обеспечивает приемлемой для широкого круга заинтересованных

лиц информацией, помогает уточнить содержание новых социальных и управленческих функций. Формирование учетно-аналитического комплекса на основе стандартизации учетных принципов, процедур и форматов призвано обеспечить единообразие трактовки показателей отчетности. Получаемые результаты сравнения, а также анализ плановых и фактических данных позволяют своевременно корректировать действия для

Таблица 1. Элементы и объекты отраслевой стандартизации бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора*

Стандарты / Объекты учета	Учетный процесс				Бухгалтерская отчетность
	Активы	Обязательства	Капитал/ Чистые активы	Финансовый результат	
Международные стандарты общественного сектора					
Группы стандартов по учету активов, обязательств, капитала	Определение активов и подходы к их оценке и отражению в отчетности	Определение обязательств и подходы к их оценке и отражению в отчетности	Определение капитала/ чистых активов и подходы к их оценке и отражению в отчетности	Определение финансовых результатов и подходы к их оценке и отражению в отчетности	Регулирует общий порядок представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Компоненты финансовой отчетности и сроки ее представления
Федеральные стандарты бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления					
Стандарты по учету активов, обязательств, капитала	Порядок формирования учетно-аналитического обеспечения активов	Порядок формирования учетно-аналитического обеспечения обязательств	Порядок формирования учетно-аналитического обеспечения капитала	Порядок формирования учетно-аналитического обеспечения финансовых результатов	Система представления отчетности
Рекомендуемые внутренние стандарты учета субъекта общественного сектора					
Внутренние стандарты учета субъектов общественного сектора	Детализация порядка подготовки учетно-аналитического обеспечения активов с учетом организационных, социальных и отраслевых особенностей	Детализация порядка подготовки учетно-аналитического обеспечения обязательств с учетом организационных, социальных и отраслевых особенностей	Детализация порядка подготовки учетно-аналитического обеспечения чистых активов с учетом организационных, социальных и отраслевых особенностей	Детализация учетно-аналитического обеспечения финансовых результатов с учетом организационных, социальных и отраслевых особенностей	Детализация порядка подготовки бухгалтерской отчетности с учетом организационных, социальных и отраслевых особенностей

достижения заранее намеченных и утвержденных целей [1]. Стандартизация подходов и методологии бухгалтерского учета субъекта в рамках общественного сектора требует выявления и группировки объектов бухгалтерского учета, которые будут регулироваться со стороны международных, национальных и внутренних стандартов. Важно обеспечить непротиворечивость регулирования между указанными тремя уровнями регулирования, а также строгое соблюдение принципа баланса выгод и затрат получаемой в учетном процессе информации субъектами общественного сектора и избежать избытка подготавливаемой информации.

Результаты исследования и их обсуждение

В табл. 1 приведены основные объекты учета, учетный процесс и порядок отражения во внешней бухгалтерской отчетности, которые подлежат стандартизации в рамках регулирования на уровне субъекта. В основе внутренних стандартов лежат Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) и проекты федеральных стандартов сектора государственного

управления. Таким образом, объекты учета рассматриваются на всех уровнях регулирования.

При этом третий уровень регулирования предполагает, что все указанные объекты будут рассмотрены с позиции организационных, социальных отраслевых особенностей деятельности институциональных субъектов и технологии реализации ими социально-экономических функций, особенностей осуществления контроля в рамках отрасли и других аспектов.

Прежде всего, на базе обследования фактического информационного материала ведомства необходимо выявить отраслевые и организационные особенности функционирования субъектов и реализации им комплекса и возможности применения МСФО ОС и федеральных стандартов сектора государственного управления (уровень исполняющих некоммерческих учреждений, уровень объединений и представительств, региональных объединений, федерального управленческого звена). К особенностям, определяющим отраслевой аспект применения федеральных стандартов регулирования, следует отнести:

* Составлено автором.

- организационно-методические;
- технологические;
- нормативно-правовые;
- информационные технологии и уровень их развития в отрасли;
- социально-экономические [2].

Отличительной чертой внутреннего бухгалтерского стандарта является единство его применения по отношению к различным экономическим субъектом, входящим в регулируемую стандартом группу (отрасль). Использование бухгалтерского внутреннего стандарта при формировании учетной информации служит основой для подтверждения достоверности и иных качественных характеристик финансовой и специфической нефинансовой информации, подготавливаемой в разрезе отраслевых особенностей деятельности субъекта. Сравнительный анализ значительного числа подходов к толкованию понятия «стандарт бухгалтерского учета» отечественных ученых-экономистов показывает, что, несмотря на профессиональный подход с выделением экономических, финансовых, юридических и технологических аспектов, имеют место значительные расхождения в трактовке данного термина. Согласно ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся федеральные стандарты и отраслевые стандарты, обязательные к применению экономическими субъектами, если иное не установлено указанными стандартами [3].

Рекомендуемые внутренние стандарты бухгалтерского учета для подготовки отчетности в соответствии с МСФО ОС в МЧС России должны соответствовать следующим критериям соответствия при проведении экспертизы:

- соответствовать законодательству РФ о бухгалтерском учете;
- обеспечения единообразия подходов внутренних стандартов федеральным стандартам бухгалтерского учета;
- соответствовать уровню потребностей пользователей бухгалтерской информации, а также уровню научного и практического развития бухгалтерского учета на современном этапе [4].

Механизм и методические приемы разработки и внедрения отраслевых внутренних стандартов бухгалтерского учета и отчетности разрабатываются самостоятельно на основе утвержденного законодательства о бухгалтерском учете. Детализированный подход и процедуры процесса такого внедрения требуют уточнения и разработки. Полагаем, что создание и внедрение алгоритма подготовки внутренних стандартов должно проходить в несколько этапов на базе рекомендаций и требований МСФО ОС и национальной системы регулирования бухгалтерского учета.

Субъектами создания, утверждения и внедрения, согласно законодательству о бухгалтерском учете, могут быть непосредственно учреждения и иные

субъекты общественного сектора России. Также на этапе обсуждения могут быть привлечены саморегулируемые организации, общественность, руководство отрасли для выработки общего мнения о качестве проектов стандартов.

В табл. 2 приведен рекомендуемый автором статьи общий порядок создания и внедрения внутренних стандартов бухгалтерского учета на базе МСФО на уровне конкретного субъекта общественного сектора и федеральных стандартов бухгалтерского учета в секторе государственного управления. Предлагается процесс создания и внедрения разбить на логические этапы. Результаты каждого этапа должны быть контролируемые и подвержены оценке с позиции эффективности и достижения заявленных целей.

Эффективность процесса развития системы отраслевой стандартизации и регулирования бухгалтерского учета напрямую связана с количеством вовлеченных в данный процесс заинтересованных сторон. В рамках повышения эффективности рассматриваемого процесса целесообразно создание информационных площадок как внутри ведомства, так и с привлечением сторонних негосударственных ассоциаций и объединений в сфере бухгалтерского учета, позволяющих повысить публичность обсуждения вопросов организационного характера и конкретных проектов внутренних стандартов бухгалтерского учета. Озвученные предложения и замечания, высказанные и на этапе проектирования, и на этапе принятия стандарта, максимально улучшат качество стандартов, позволяя создать инструментарий бухгалтерского учета на основе потребностей всех заинтересованных сторон¹ [5].

Совершенствование системы внутренних стандартов должно базироваться на потребностях основных пользователей. При переходе в Российской Федерации на регулирование бухгалтерского учета в секторе государственного управления на основе концепций и положения международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора наиболее оптимальной видится структура, в рамках которой ряд этапов обновления и дополнения отечественной системы учета проходит публичное обсуждение (рисунок). В рамках данной модели предполагается:

- оценка информационных потребностей внутренних и внешних пользователей;
- определение требований к содержанию нового стандарта бухгалтерского учета;
- определение возможности соблюдения правила императивности при формировании локального внутреннего стандарта по отношению к федеральному стандарту бухгалтерского учета в секторе государственного управления;

¹ Предисловие к *Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора*. Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.

Таблица 2. Этапы создания и внедрения внутренних стандартов бухгалтерского учета и отчетности субъектов общественного сектора*

Этап	Процедуры	Характеристика	Субъекты
Подготовка и определение концепции	Утверждение Концепции внутренних стандартов бухгалтерского учета	На данном этапе закрепляются общие принципы и требования к внутренним стандартам. Определяются цели и задачи применения внутренних стандартов.	Уполномоченный орган управления совместно с бухгалтерскими службами
Разработка и обсуждение стандартов бухгалтерского учета	Утверждение программы разработки внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Разработка и утверждение плана и программа по перечню и содержанию внутренних стандартов с закреплением ответственных органов и лиц – исполнителей, сроков исполнения и процедур утверждения	Уполномоченный орган управления совместно с бухгалтерскими службами
	Разработка положений внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Разработка текстов положений стандартов согласно программе	Уполномоченный орган управления совместно с бухгалтерскими службами
	Публичное обсуждение внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Обсуждение внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений с привлечением заинтересованных организаций и других пользователей	Уполномоченный орган, другие заинтересованные пользователи
Утверждение внутренних стандартов	Юридическое утверждение стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Правовое закрепление положений стандартов утверждающими документами	Уполномоченный орган Юридический консультативный аппарат
Внедрение и мониторинг внутренних стандартов	Внедрение внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Организационно-правовой комплекс мероприятий по внедрению в практику использования бухгалтерскими службами положений стандартов и подготовки на основе их финансовой информации	Уполномоченный орган
	Организация мониторинга процесса внедрения внутренних стандартов	Организационно-методический комплекс мер по мониторингу и контролю процесса внедрения внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Уполномоченный орган
Оценка результатов	Оценка социально-экономического эффекта внедрения внутренних стандартов бухгалтерского учета для учреждений	Разработка показателей оценки результативности внедрения стандартов. Оценка результатов внедрения и контроль отклонений и запланированных показателей внедрения	Уполномоченный орган

- обсуждение и разработка проекта нового локального отраслевого стандарта бухгалтерского учета (с учетом всех предложений и замечаний, выявленных на предыдущих этапах);
- согласование проекта нового локального стандарта с уполномоченными органами – регуляторами в сфере бухгалтерского учета (в случае отрицательного заключения по стандарту – создание проекта мотивированных возражений и дальнейшая доработка стандарта);
- официальная публикация нового отраслевого стандарта учета.

Разработка внутреннего стандарта бухгалтерского учета для субъектов общественного сектора осуществляется в соответствии со следующими принципами:

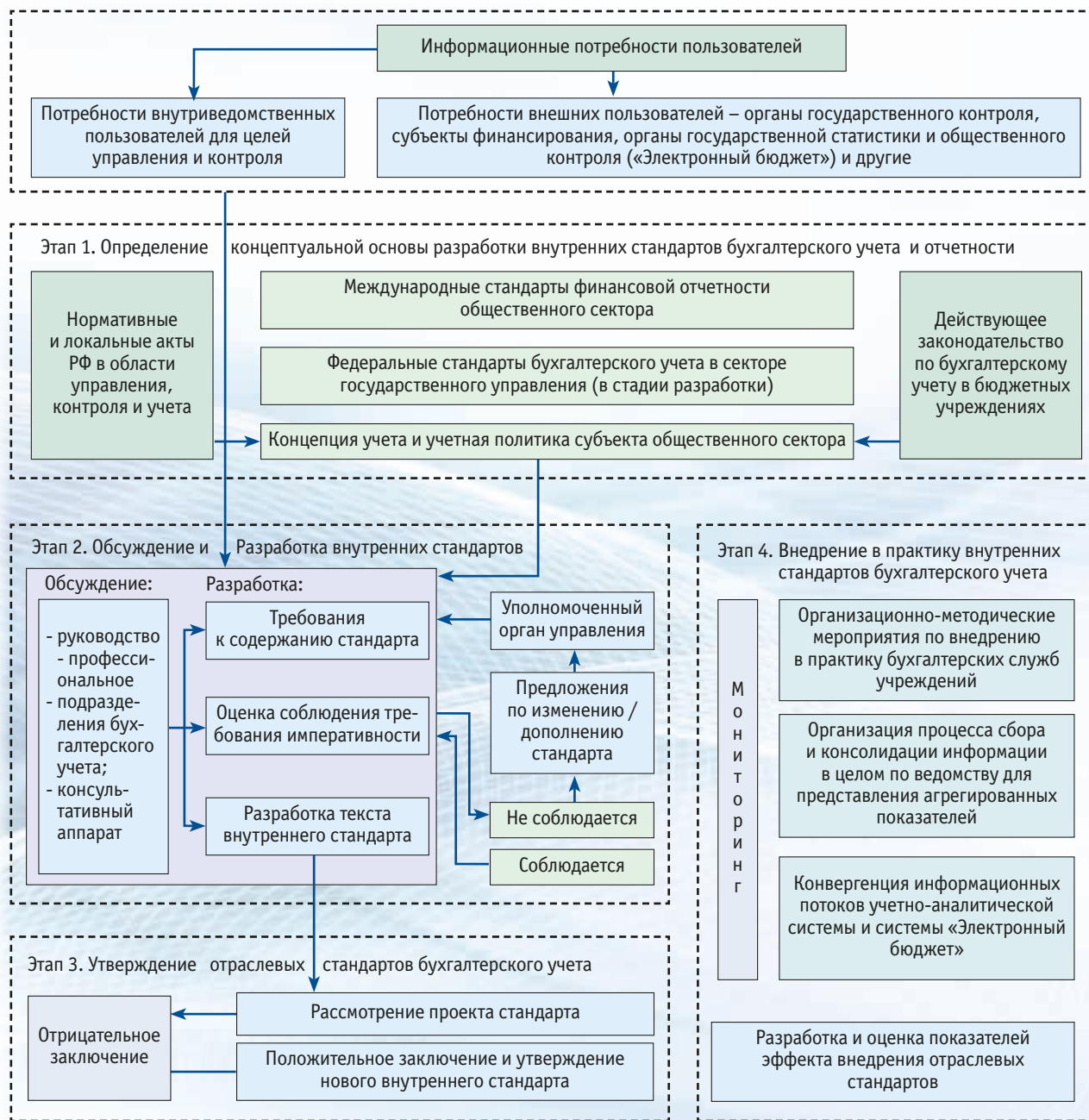
* Составлено автором.

- соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

Заключение

По результатам исследования автором статьи сформулирован ряд выводов и научных результатов:

Рис 1. Рекомендуемый методический комплекс разработки и внедрения системы внутренних стандартов бухгалтерского учета и отчетности*



- обоснована актуальность разработки и внедрения внутренних стандартов бухгалтерского учета в секторе государственного управления на основе МСФО ОС, в том числе с отраслевой ориентацией;
- предложены последовательность и состав этапов внедрения внутренних стандартов бухгалтерского учета, в том числе этапы мониторинга и оценки результативности внедрения, что позволит организовать мониторинг и контроль процесса внедрения отраслевых стандартов, а также оценить конечные результаты использования

экономического, социального, институционального свойства.

- разработанный методический комплекс внедрения системы отраслевых стандартов бухгалтерского учета позволит активизировать и упростить практику внедрения использования МСФО ОС на уровне конкретных субъектов общественного сектора. Методический комплекс включает в себя элементы, компоненты стандартов различных уровней, алгоритм их разработки, мониторинга, контроля, внедрения и оценки эффективности использования.

* Составлено автором.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Гусева Н.М., Кузенкова Т.А. Управленческий аспект внедрения международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе в Российской Федерации. Государственный финансовый контроль в условиях внедрения МСФО ОС // Вестник университета. – 2013. – № 4. – С. 102–108.
2. Егорова Е.М. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях на пути сближения с МСФО ОС // Стратегическое развитие АПК и сельских территорий РФ в современных международных условиях. – 2015. – С. 308–313.
3. Качкова О.Е. Сближение бухгалтерского учета в секторе государственного управления и МСФО общественного сектора // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2014. – № 3. – С. 25–35.
4. Комарова Е.О. Применение МСФО в общественном секторе России // *Juvenus Scientia*. – 2015. – № 1. – С. 70–72.
5. Косоногова Е.С. Информационное обеспечение процесса привлечения внешнего финансирования // Инновационные технологии в сервисе: сборник материалов IV Международной научно-практической конференции. Под ред. А.Е. Карлика. – СПб: СПбГЭУ. – 2015. – С. 455–457.

References

1. Guseva N.M., Kuzenkova T.A. Upravlencheskiy aspekt vnedreniya mezhdunarodnyh standartov finansovoy otchetnosti v obshchestvennom sektore v Rossiyskoy Federatsii. Gosudarstvennyy finansovyy kontrol v usloviyah vnedreniya MSFO OS [Management Aspect of the International Financial Reporting Standards Implementation in the Russian Federation Public Sector. State Financial Control in the Context of IFRS Implementation]. *Vestnik universiteta*, 2013, no. 4, pp.102–108 (in Russ.).
2. Egorova E.M. Buhgalterskiy uchets v byudzhethnykh uchrezhdeniyah na puti sblizheniya s MSFO OS [Accounting in Budgetary Institutions on the Road to IFRS OS]. *Strategicheskoe razvitie APK i selskih territoriy RF v sovremennykh mezhdunarodnykh usloviyah*, 2015, pp. 308–313 (in Russ.).
3. Kachkova O.E. Sblizhenie buhgalterskogo ucheta v sektore gosudarstvennogo upravleniya i MSFO obshchestvennogo sektora [Convergence of the Public Administration Sector Accounting and International Public Sector Accounting Standards]. *Buhgalterskiy uchets i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyah*, 2014, № 3, pp. 25–35 (in Russ.).
4. Komarova E.O. Primeneniye MSFO v obshchestvennom sektore Rossii [Adoption of IFRS in the Public Sector in Russia]. *Juvenus Scientia*, 2015, no. 1, pp. 70–72 (in Russ.).
5. Kosonogova E.S. Informatsionnoye obespecheniye protsesssa privlecheniya vneshnego finansirovaniya [Information Support of the External Financing Attraction Process]. *Innovatsionnye tehnologii v servise: sbornik materialov IV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii – Innovative technologies in the service: proceedings of the IV International Scientific-Practical Conference*. St. Petersburg, SPbGEU Publ., 2015, pp. 455–457.

Для цитирования

Легенькова М.К. Особенности стандартизации учетного процесса субъекта общественного сектора на основе МСФО ОС (IPSAS) // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 29–34.

For citation

Legenkova M.K. Osobennosti standartizatsii uchetnogo protsesssa subekta obshchestvennogo sektora na osnove MSFO OS (IPSAS) [Features of the Accounting Process Standardization of a Public Sector Entity Based on IFRS OS (IPSAS)]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 29–34 (in Russ.).

УДК 657
ВАК 08.00.12

Современные проблемы организации и функционирования системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях

Modern Problems of Internal Control System in Agriculture Companies

Ростовский государственный экономический университет, Российская Федерация, Ростов-на-Дону
Виктория Александровна Мосенцева
аспирант кафедры бухгалтерского учета
e-mail: moce4ka-92@mail.ru
344002, Российская Федерация,
г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69.
Тел. +7 (928) 624–22–24.

Rostov State University of Economics (Rostovskiy Gosudarstvennyy Ekonomicheskiy Universitet), Russian Federation, Rostov-on-Don
Victoria A. Mosentseva
Postgraduate Student of the Accounting Department
e-mail: moce4ka-92@mail.ru
69 Bolshaya Sadovaya str., Rostov-on-Don 344002, Russian Federation.
Phone +7 (928) 624–22–24.

Аннотация. В настоящее время исследование вопросов постановки системы внутреннего контроля является важным для организаций различных отраслей и видов деятельности.

Внутренний контроль – это инструмент, способствующий достижению поставленных целей развития организации.

Сельское хозяйство – это одна из главных отраслей в экономике РФ, в связи с этим проблемы организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях актуальны, так как их решение выводит систему контроля на новый уровень. Цель исследования – проанализировать современные проблемы постановки системы внутреннего контроля и выделить группы проблем, характерные для сельскохозяйственных организаций.

Объектом данной статьи являются сельскохозяйственные организации.

Методы исследования: анализ, систематизация, обобщение, группировка.

На основе анализа современных проблем, выделяемых разными учеными, выявлены их следующие группы: нормативно-правовые; организационно-методические; информационные; методологические; программно-технические. Каждая группа проблем раскрыта автором более подробно, так как в рамках каждой группы имеются свои более детализированные подпроблемы. Дан обзор принципов организации системы внутреннего контроля для сельскохозяйственных организаций.

Решение обозначенных общих и частных проблем послужит организации эффективной системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях.

Ключевые слова: внутренний контроль, сельскохозяйственные организации, АПК, принципы, проблемы, риски, методы, факторы, отрасли.

Abstract. Currently, the research of the internal control system issues is important for organizations of various branches of the economy.

Internal control is a tool that contributes to the achievement of the organization's development goals.

Agriculture is one of the key sectors in the Russian economy. Thus, the problems of the internal control system arrangement in agricultural organizations are relevant, as their solution will take the control system to the next level. The purpose of the study is to analyze the current problems of the internal control system and identify bunch of problems typical for the agriculture organizations.

The object of this article is agriculture organizations. Research methods: analysis, systematization, generalization, grouping.

Based on the analysis of modern problems identified by different scientists, the author has identified the following groups: legal, organizational and methodical, information, methodological, software and hardware. Each group is revealed in more detail, since there are more specified subproblems within each group. The review of the internal control system arrangement principles for agricultural organizations is given.

The solution to the identified problems will create effective arrangement of the internal control system in agriculture companies.

Keywords: internal control, agriculture organizations, agribusiness, principles, problems, risks, methods, factors, industries.

Введение

Кризисы в экономике России свидетельствуют, что на финансово-хозяйственную деятельность любой коммерческой организации оказывают большое влияние риски. В связи с этим необходимо направить деятельность по минимизации влияния этих рисков на работу сельскохозяйственных организаций. Сельское хозяйство – вид бизнеса, который сопряжен с разными рисками, несмотря на государственную поддержку этой отрасли. Существуют «три группы рисков, которым подвержены производители сельскохозяйственной продукции товаров Южного федерального округа:

- природные: негативные погодные условия, распространение болезней/вредителей;
- системные: различного рода государственные решения в области сельскохозяйственных товаров;
- рыночные: изменения цен на приобретаемое сырье, реализуемую продукцию» [1].

Сельскохозяйственное производство всегда было и есть одной из приоритетных отраслей народного хозяйства, так как от уровня его развития зависят социальные условия жизни. Тенденция последних лет свидетельствует о том, что в сельском хозяйстве отмечается устойчивый экономический рост, который по своим темпам превосходит рост экономики страны в целом [2, с. 128].

«В современной мировой экономике одной из главных задач управления предприятием различного уровня является поиск путей повышения эффективности их деятельности» [3, с. 29]. Инструментом повышения эффективности деятельности сельхозорганизации является грамотно построенная и эффективно функционирующая система внутреннего контроля. Организация системы внутреннего контроля не простой процесс, который требует четко налаженной системы действий. Организация системы внутреннего контроля в различных областях деятельности сталкивается с разнообразными видами проблем, решение которых повысит эффективность работы этой службы в частности, а деятельность сельхозорганизации выведет на новый уровень развития.

Организация системы внутреннего контроля сельскохозяйственных компаний сопряжена с различными проблемами. Следует отметить, что в различных областях деятельности проблемы организации системы внутреннего контроля будут различаться, так как совокупность бизнес-процессов зависит от отраслевой специфики компании. Обзор проблем организации системы внутреннего контроля в различных областях деятельности приведен в табл. 1.

Исходя из данных табл. 1, следует отметить общие проблемы, которые присущи организациям любой сферы деятельности. Помимо общих проблем, авторы выделяют также частные (индивидуальные)

Таблица 1. Проблемы организации системы внутреннего контроля в различных областях деятельности коммерческих организаций

Автор	Выделяемые проблемы
Игошина Ю.А.	(сельское хозяйство): <ul style="list-style-type: none"> – отсутствие четко регламентированной нормативно-правовой базы; – формальное отношение руководства к организации системы внутреннего контроля; – отсутствие унифицированных документов, фиксирующих процесс отражения отклонений; – нехватка профессиональных кадров в сельхозорганизациях [4, с. 60].
Афиногенова Т.Д., Набоких Г.М.	(водный транспорт): <ul style="list-style-type: none"> – отсутствие четкого понимания организации системы внутреннего контроля; – отсутствие рекомендаций на законодательном уровне; – недостаточная регламентация нормативной базы по организации системы внутреннего контроля; – несовершенство или иногда отсутствие внутренних регламентов; – недостаток разработанных методик контроля различных участков деятельности; – недостаток на некоторых предприятиях квалифицированных кадров, владеющих методами документального и фактического контроля [5, с.153].
Ковгунова Н.В.	<ul style="list-style-type: none"> – нормативно-правовые; – организационно-методические; – социально-экономические [6, с. 151].
Харченко С.В.	<ul style="list-style-type: none"> – отсутствие единообразной учетной политики на предприятиях одного субхолдинга; – отсутствие единого программного продукта автоматизации контрольных процедур [7, с. 95].
Некревич Н.А.	(банки): <ul style="list-style-type: none"> – слабый административный надзор и отсутствие системности контроля в банке; – слабая оценка риска в банковской деятельности; – недостатки взаимодействия передачи информации между различными уровнями управления в банке; – малоэффективные программы аудиторских проверок и мониторинга [8].

проблемы, характерные только для конкретного вида деятельности коммерческой организации. Все выделенные области проблем в сельском хозяйстве, в банках, на предприятиях водного транспорта и других отраслях ведения бизнеса затрагивают очень точно «узкие места», которые тормозят создание и функционирование эффективной системы внутреннего контроля.

Нам близка позиция Ковгунова Н.В., который выделяет не узкие проблемы, а группы проблем комплексно: такие как нормативно-правовые; организационно-методические; социально-экономические.

Проанализировав точки зрения отечественных ученых, которые выделяют всевозможные виды проблем организации системы внутреннего контроля в различных областях деятельности, считаем целесообразным обозначить следующие укрупненные группы проблем:

1. Нормативно-правовые.
2. Организационно-методические.
3. Информационные.
4. Методологические.
5. Программно-технические.

Эти проблемы рассмотрим применительно к организации системы внутреннего контроля сельскохозяйственных компаний.

Нормативно-правовые проблемы

Проблема заключается в отсутствии отраслевого регулирования организации системы внутреннего контроля в организациях сельского хозяйства. Это означает отсутствие унифицированной методики организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях, а также информационного поля для разработки внутренних регламентов.

Нормативно-правовая проблема в сельскохозяйственных компаниях постановки системы внутреннего контроля исследована такими учеными, как Антонова Е.В. [9], Колабаева А.А. [10], Мирошниченко Т.А. [11], Кизиллов А.Н., Богатый Д.В. [12], Смирнов В.В. [13], Чхутиашвили Л.В. [14], Бодяко А.В. [15], Рогуленко Т.М., Позов Д.А. [16], Алборов Р.А., Концевой Г.Р., Концевая С.М. [17] и другие.

В рамках этой проблемы следует обозначить такие вопросы, как:

1. Отсутствие всестороннего отраслевого нормативно-правового регулирования организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях.
2. Отсутствие нормативного закрепления единой методики организации системы внутреннего контроля в целом всей сельскохозяйственной компании и по выделяемым сегментам (бизнес-процессам).

Таким образом, для решения проблем нормативно-правового регулирования организации системы внутреннего контроля на предприятиях сельского

хозяйства следует провести анализ нормативно-правового регулирования системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций.

Исходя из имеющихся нормативно-правовых актов в области организации системы внутреннего контроля, каждой сельскохозяйственной организации следует разработать и утвердить внутренние регламенты, организующие внутренний контроль с учетом отраслевой специфики и особенностей конкретной организации. Так же считают А.Н. Кизиллов и Д.В. Богатый, утверждающие, что «концепция организации и дальнейшего развития внутреннего контроля должна быть отражена в концептуальных стандартах, которые дополняются и конкретизируются организационно-компетентностными стандартами, раскрывающими основные функции, права, обязанности подразделений, осуществляющих учетные и контрольные функции и работающих в них сотрудников» [12, с. 465].

Организационно-методическая группа проблем

Организационно-методическая группа проблем организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях связана с разработкой процесса унификации и стандартизации постановки и осуществления системы внутреннего контроля, а также реализации на практике регламентов организации системы внутреннего контроля и методик его проведения. Также в этой группе проблем следует выделить регламенты, связанные с оценкой эффективности функционирования системы внутреннего контроля.

В рамках организационно-методического обеспечения следует выделить проблемы, связанные с обучением и повышением квалификации в области постановки и осуществления системы внутреннего контроля с учетом сельскохозяйственной специфики. Разработка и распространение доступных для широкого круга работников учетных программ обучения, а также повышения уровня квалификации по постановке системы внутреннего контроля с учетом отраслевой сельскохозяйственной специфики, которые поддерживались бы государством. Способствовать повышению статуса и популяризации профессии современного контролера-бухгалтера посредством организации и проведения профессиональных конкурсов российского и международного значения.

Информационные проблемы

Эти проблемы связаны с разработкой и применением внутренних регламентов организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях на основе утвержденных государством нормативов.

Все внутренние регламенты в области системы внутреннего контроля следует разработать, исходя

из отраслевых особенностей сельскохозяйственных организаций, влияющих на систему учета, финансовой отчетности.

Методологические проблемы

Проблемы построения системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях заключаются в формировании оптимального сочетания основных принципов, методов и приемов организации и функционирования внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях.

В настоящее время единых «принципов внутреннего контроля для всех видов и форм его осуществления пока нет, хотя их можно выделить исходя из цели, задачи и практики проведения контрольных мероприятий». Для эффективной организации системы внутреннего контроля необходимо опираться на принципы ее постановки и функционирования. В табл. 2 приведены принципы организации системы внутреннего контроля, выделяемые учеными и практиками.

Методы оценки системы внутреннего контроля могут быть количественные и качественные.

Таблица 2. Обзор принципов организации системы внутреннего контроля

Автор	Принципы
Зайцева О.П., Аманжолова Б.А.	Принципы организации внутреннего контроля: 1. принцип независимости контроля; 2. принцип комплексного характера; 3. принцип регулярности и непрерывности; 4. принцип разграничения полномочий и компетенций; 5. принцип соответствия контролирующей и контролируемой систем; 6. принцип взаимодействия органов системности контроля; 7. принцип своевременного информирования совета директоров о выявленных нарушениях и рисках; 8. принцип контроля устранения выявленных нарушений; 9. принцип постоянного развития и совершенствования системы внутреннего контроля на основе ее регулярной оценки [18, с. 127].
Борисенко М.В., Шухман М.Э.	Принципы организации внутреннего контроля: 1. принцип адекватности контроля личности руководителя; 2. принцип недопустимости контроля из недоверия; 3. принцип гласности результатов контроля; 4. принцип позитивной направленности контроля; 5. принцип мотивирующей функции контроля [19, с. 43].
Ткаченко Ю.А. и Чижова Е.Н.	Принципы организации внутреннего контроля: 1. принцип научности; 2. принцип эффективности результатов; 3. принцип иерархии целей; 4. принцип объективности и справедливости формируемой информации; 5. принцип всесторонности и системности контрольных функций.
Пашков Р.	Принципы организации внутреннего контроля: 1. принцип общей вовлеченности; 2. принцип опережающего построения; 3. принцип открытости; 4. принцип законности; 5. принцип комплексного подхода; 6. принцип ориентировки на риск; 7. принцип объективности и независимости; 8. принцип распределения между субъектами функций контроля [20].
Кудрявцева И.Ю.	Принципы организации внутреннего контроля: 1. «принцип соответствия ответственности и полномочий внутреннего контроля; 2. принцип своевременности; 3. принцип взаимодействия и координации; 4. принцип соответствия контролирующей и контролируемой системы; 5. принцип непрерывности; 6. принцип санкционирования; 7. принцип взаимодействия внутреннего контроля с внешним аудитом; 8. принцип качественного контроля». [21, с. 228–229]

Окончание табл. 2

Автор	Принципы
Амбарнова О.Ю., Варкулевич Т.В.	Принципы организации системы внутреннего контроля: 1. «принцип системности; 2. принцип адаптивности; 3. принцип достаточности; 4. принцип экономической рациональности и целесообразности» [22, с. 17].
Документ COSO	Принципы организации системы внутреннего контроля: 1. принцип непрерывного функционирования; 2. принцип подотчетности всех участников системы внутреннего контроля; 3. принцип разделения обязанностей; 4. принцип надлежащего одобрения и утверждения операций; 5. принцип организационного обособления; 6. принцип интеграции и сотрудничества; 7. принцип постоянного развития и совершенствования; 8. принцип обеспечения своевременного извещения об отклонениях.

К количественным методам оценки системы внутреннего контроля относят математические модели (среднее математическое ожидание события и/или результата), экспертную оценку, расчет показателей, характеризующих затраты на организацию и функционирование системы внутреннего контроля.

К качественным методам оценки системы внутреннего контроля – опрос (интервьюирование), модели зрелости, стандарты, нормы, лучшие практики.

К основным методическим приемам формирования и эффективного функционирования системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях относятся:

1. Общенаучные методические приемы (анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.).
2. Собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, встречная проверка, формальная арифметическая и логическая проверка, способ обратного счета, сравнение, сканирование, контрольные замеры работ, экспертизы, опрос, прослеживание и др.).
3. Специфические приемы (экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики, эконометрические методы, приемы экономического анализа и др.).

Программно-технические проблемы

Проблема организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях связана с использованием в процессе постановки внутреннего контроля разнообразных вспомогательных информационно-правовых систем (Консультант Плюс, Гарант, Кодекс), а также программных продуктов («1С»: «1С: Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия», «1С: Предприятие 8. Бухгалтерия птицефабрики», «1С: Предприятие 8. Бухгалтерия элеватора

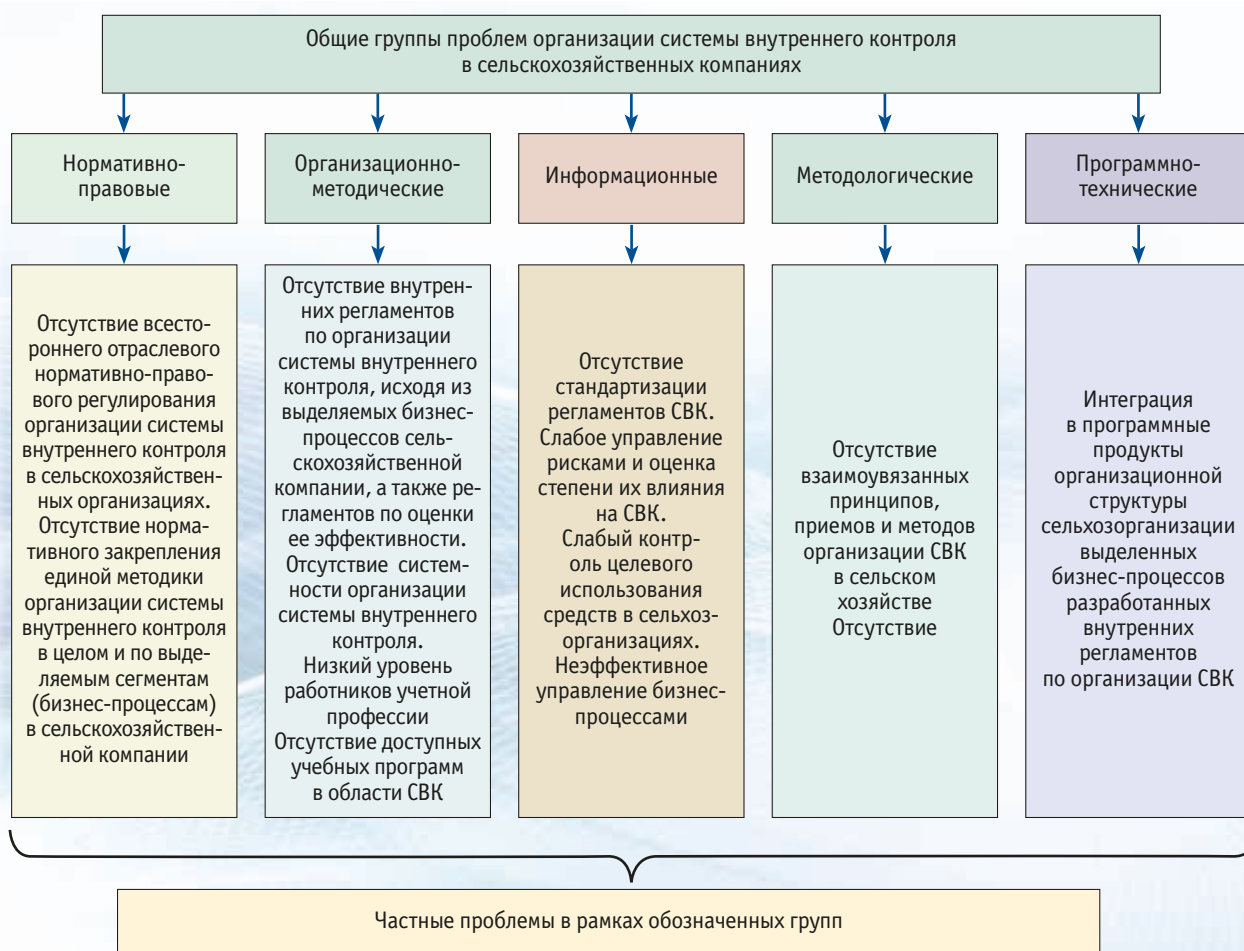
и комбикормового завода» и другие), которые способствуют оптимизации и повышению эффективности системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях.

Таким образом, взаимосвязь общих и частных проблем организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях приведена на рисунке.

Все приведенные мнения и точки зрения отечественных ученых и практиков свидетельствуют о наличии многочисленных, разнообразных проблем организации системы внутреннего контроля с учетом отраслевых особенностей сельского хозяйства при переходе на международные стандарты, которые затрагивают всевозможные сферы нормативного регулирования. Проанализировав многообразие проблем организации и функционирования системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях, следует отметить необходимость и возможность их группировки на: нормативно-правовые; организационно-методические; информационные; методологические; программно-технические.

Таким образом, сельскохозяйственная организация, которая стремится эффективно работать, должна постоянно совершенствовать систему внутреннего контроля посредством решения возникающих проблем. Решение обозначенных общих (нормативно-правовых, организационно-методических, информационных, методологических, программно-технических), а также частных проблем организации эффективной системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях позволит им построить динамично меняющуюся систему информационного обеспечения всех уровней управления, достичь реализуемой стратегии развития в условиях конкуренции, сохранить и эффективно использовать ресурсы и потенциал организации, своевременно выявлять и эффективно управлять всевозможными видами рисков.

Взаимосвязь общих и частных проблем организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях*



Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Губин И.В. Перспективные направления развития аграрного сектора ЮФО // Новые технологии. 2011. – № 1. – С. 58–61.
2. Алексеева И.В. Применение стратегического аудита в сельском хозяйстве // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК: Материалы круглого стола: сборник научных трудов: к юбилею Лисовича Г.М. – Ростов-на-Дону, 2010. – С. 126–130.

References

1. Gubin I.V. Perspektivnye napravleniya razvitiya agrarnogo sektora YUFO [Development Prospects for the Agricultural Sector in SFD]. *New technologies – Novye tekhnologii*, 2011, no. 1, pp. 58–61 (in Russ.).
2. Alekseeva I.V. Primenenie strategicheskogo audita v sel'skom hozyaystve [Usage of Strategic Audit in Agriculture]. *Aktual'nye problemy buhgalterskogo ucheta, analiza i audita v APK: Materialy kruglogo stola: sbornik nauchnykh trudov: k yubileyu Lisovicha G.M.* (Modern Problems of Accounting, Analysis and Audit in the Agribusiness: round table conference proceedings: a collection of scientific papers: on the anniversary of G. Lisovich). Rostov-on-Don, 2010, pp. 126–130.

* Составлено автором

3. Развитие управленческого учета и отчетности в коммерческих организациях. – Монография: под редакцией проф. Лабынцева Н.Т. – Ростов-на-Дону: Издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2017. – 376 с.
4. Игошина Ю.А. Организация внутреннего контроля в системе управленческого учета на сельскохозяйственных организациях // Вестник НГИЭИ. – 2012. – № 1(8). – С. 60–69.
5. Афиногенова Т.Д., Набоких Г.М. Актуальность и проблемы организации системы внутреннего контроля на предприятиях водного транспорта в современных условиях // Вестник Волжской государственной академии водного транспорта. – 2015. – № 42. – С. 151–156.
6. Ковгунова Н.В. Проблемы организации надлежащей системы внутреннего контроля на промышленных предприятиях // Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomik unter den Bedingungen der Transformation: Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel. Rezensenten: Dr. Jerald L. Feinstein, Dimitar Kanev, S.I. Drobjasko. – 2014. – С. 150–153.
7. Харченко С.В. Проблемы организации системы внутреннего контроля компании // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 3. – С. 93–99.
8. Некревич Н.А. Проблемы организации системы внутреннего контроля в банках. Режим доступа: <http://www.konspekt.biz/index.php?text=1704>. (дата обращения: 01 октября 2018 года).
9. Антонова Е.В. Правовое регулирование внутреннего контроля в Российской Федерации // Право и политика. – 2012. – № 12. – С. 1960–1964.
10. Колабаева А.А. Нормативное регулирование организации внутреннего финансового контроля предприятий энергетики // Научный форум: Инновационная наука: сб. ст. по материалам I междунар. науч.-практ. конф. – М.: Изд. «МЦНО», – 2016. – № 1(1). – С. 39–46.
11. Мирошниченко Т.А., Зубарева О.А. Создание системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 4. – С. 229–233.
12. Кизиллов А.Н., Богатый Д.В. Методические подходы к разработке концептуального стандарта «политика в области системы внутреннего контроля» в коммерческих организациях // Современные проблемы науки и образования. – 2013. – № 6. – С. 465.
13. Смирнов В.В. Изменение парадигмы стратегического управления и ее влияние на организацию внутреннего контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 44–48.
3. Labyntsev N.T. *Razvitiye upravlencheskogo ucheta i otchetnosti v kommercheskikh organizatsiyakh* [Management Accounting and Reporting Development in Commercial Organizations]. Rostov-on-Don, RGEU (RINH) Publ., 2017, 376 p.
4. Igoshina YU.A. Organizatsiya vnutrennego kontrolya v sisteme upravlencheskogo ucheta na sel'skhozaystvennykh organizatsiyah [The Organization of Internal Control in System of the Administrative Account on the Agricultural Organizations]. *Vestnik NGIEI – Herald NGIEI*, 2012, no.1(8), pp. 60–69 (in Russ.).
5. Afinogenova T.D., Nabokih G.M. Aktual'nost' i problemy organizatsii sistemy vnutrennego kontrolya na predpriyatiyah vodnogo transporta v sovremennykh usloviyakh [Actuality and Problems of Organization of Internal Checking System on Enterprises of Water-Carriage in Modern Terms]. *Vestnik Volzhskoy gosudarstvennoy akademii vodnogo transporta – Vestnik of the Volga State Academy of Water Transport*, 2015, no. 42, pp. 151–156 (in Russ.).
6. Kovgunova N.V. Problemy organizatsii nadlezhashchey sistemy vnutrennego kontrolya na promyshlennykh predpriyatiyah [Problems of Organizing a Proper System of Internal Control at Industrial Enterprises]. *Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der ökonomik unter den Bedingungen der Artikel*, 2014, pp. 150–153 (in Russ.).
7. KHarchenko S.V. Problemy organizatsii sistemy vnutrennego kontrolya kompanii [Problems of Internal Control System in the Company]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2014, no. 3, pp. 93–99.
8. Nekrevich N.A. *Problemy organizatsii sistemy vnutrennego kontrolya v bankakh* [Problems of Internal Control System Organization in Banks]. Available at: <http://www.konspekt.biz/index.php?text=1704>. (assessed: October 1, 2018).
9. Antonova E.V. Pravovoe regulirovanie vnutrennego kontrolya v Rossiyskoy Federatsii [Legal Regulation of Internal Control in the Russian Federation]. *Pravo i politika*, 2012, no. 12, pp. 1960–1964 (in Russ.).
10. Kolabaeva A.A. Normativnoe regulirovanie organizatsii vnutrennego finansovogo kontrolya predpriyatiy energetiki [Legal Regulation of Internal Financial Control Organization in Energy Enterprises] *Nauchnyy forum: Innovatsionnaya nauka: sbornik statey po materialam I mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konfenrentsii* (Scientific forum: Innovative science: collection of articles on the Materials of the I International Scientific and Practical Conference). Moscow, MTsNO Publ., 2016, no. 1(1), pp. 39–46.
11. Miroshnichenko T.A., Zubareva O.A. Sozdanie sistemy vnutrennego kontrolya v sel'skokhozaystvennykh organizatsiyakh [Creating Internal Control System in the Agriculture Organizations]. *Fundamental'nye issledovaniya – Fundamental research*, 2015, no. 4, pp. 229–233 (in Russ.).
12. Kizilov A.N., Bogatyy D.V. Metodicheskie podkhody k razrabotke konseptual'nogo standarta «politika v oblasti sistemy vnutrennego kontrolya» v kommercheskikh organizatsiyakh [Methodical Approaches to the Development of the Concept Standard Policy of Internal Control System in a Commercial Organization]. *Sovremennyye problemy nauki i obrazovaniya – Modern problems of science and education*, 2013, no. 6, pp. 465 (in Russ.).
13. Smirnov V.V. Izmenenie paradigmy strategicheskogo upravleniya i ee vliyanie na organizatsiyu vnutrennego kontrolya [Modification of the Strategic Management's Paradigm and its Impact on the Organization of Internal Control]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 6, pp. 44–48 (in Russ.).



14. Чхутиашвили Л.В. Экологический аудит как форма финансового контроля за эколого-хозяйственной деятельностью предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 5. – С. 37–48.
15. Бодяко А.В. Мониторинг средств внутреннего контроля экономических субъектов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 3–5.
16. Рогуленко Т.М., Позов Д.А. Теоретическое обоснование необходимости комплексной оценки эффективности деятельности предприятий малого бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 41–44.
17. Алборов Р.А., Концевой Г.Р., Концевая С.М. Адаптация бухгалтерского учета к требованиям информационного обеспечения управления сельским хозяйством // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 4. – С. 8–16.
18. Зайцева О.П., Аманжолова Б.А. Корпоративный внутренний контроль: принципы, организация, интеграция подходов // Сибирская финансовая школа. – 2011. – № 6 (89). – С. 125–130.
19. Борисенко М.В., Шухман М.Э. Обоснование принципов организации внутреннего контроля на предприятии // Научный потенциал. – 2015. – № 3 (20). – С. 40–44.
20. Пашков Р.В. Концепция развития риск-ориентированного внутреннего контроля в банке // Бухгалтерия и банки. – 2015. – № 6. – С. 35–45.
21. Кудрявцева И.Ю. Цели и принципы построения системы внутреннего контроля на предприятии // Вестник Волжской государственной академии водного транспорта. – 2015. – № 43. – С. 224–230.
22. Амбарнова О.Ю., Варкулевич Т.В. Система внутреннего контроля и ее интегральная оценка – как инструмент повышения эффективности деятельности страховых организаций // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6. – № 2 (19). – С. 15–19.
14. Chkhatiashvili L.V. Ekologicheskiy audit kak forma finansovogo kontrolya za ekologo-khozyaystvennoy deyatelnost'yu predpriyatiy [Environmental Audit as a Form of Financial Control over the Ecological and Economic Activity of Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 5, pp. 37–48 (in Russ.).
15. Bodyako A.V. Monitoring sredstv vnutrennego kontrolya ekonomicheskikh sub'ektov [Internal Control Monitoring in the Economic Entities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 6, pp. 3–5 (in Russ.).
16. Rogulenko T.M., Pozov D.A. Teoreticheskoe obosnovanie neobkhodimosti kompleksnoy otsenki effektivnosti deyatelnosti predpriyatiy malogo biznesa [Theoretical Foundation of Comprehensive Assessment Necessity of the Effectiveness of Small Businesses Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 6, pp. 41–44 (in Russ.).
17. Alborov R.A., Kontsevoy G.R., Kontsevaya S.M. Adaptatsiya bukhgalterskogo ucheta k trebovaniyam informatsionnogo obespecheniya upravleniya sel'skim khozyaystvom [Adaptation of Accounting to the Requirements of Management Information System in the Agricultural Sector]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 4, pp. 8–16 (in Russ.).
18. Zaytseva O.P., Amanzholova B.A. Korporativniy vnutrenniy kontrol': printsipy, organizatsiya, integratsiya podkhodov [Corporate Internal Control: Principles, Organization, Integration of Approaches]. *Sibirskaya finansovaya shkola – Siberian Financial School*, 2011, no. 6(89), pp. 125–130 (in Russ.).
19. Borisenko M.V., Shukhman M.E. Obosnovanie printsipov organizatsii vnutrennego kontrolya na predpriyatii [Justification of the Internal Control Organization Principles at the Enterprise]. *Nauchniy potentsial*, 2015, no. 3 (20), pp. 40–44 (in Russ.).
20. Pashkov R.V. Kontseptsiya razvitiya risk-orientirovannogo vnutrennego kontrolya v banke [Development Concept of Risk-Based Internal Control in Banks]. *Bukhgalteriya i banki*, 2015, no. 6, pp. 35–45 (in Russ.).
21. Kudryavtseva I. Yu. Tseli i printsipy postroeniya sistemy vnutrennego kontrolya na predpriyatii [Purposes and Principles of the Internal Control System at the Enterprise]. *Vestnik Volzhskoy gosudarstvennoy akademii vodnogo transporta – Vestnik of the Volga State Academy of Water Transport*, 2015, no. 43, pp. 224–230 (in Russ.).
22. Ambarnova O. Yu., Varkulevich T.V. Sistema vnutrennego kontrolya i ee integral'naya otsenka – kak instrument povysheniya effektivnosti deyatelnosti strakhovykh organizatsiy [The System of Internal Control and its Integrated Assessment as an Instrument of Increase of Efficiency of Activity of Insurance Organizations]. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie – ASR: Economics and Management*, 2017, Vol. 6, no. 2 (19), pp. 15–19 (in Russ.).

Для цитирования

Мосенцева В.А. Современные проблемы организации и функционирования систем внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 35–42.

For citation

Mosentseva V.A. Sovremennyye problemy organizatsii i funktsionirovaniya sistem vnutrennego kontrolya v sel'skokhozyaystvennykh kompaniyakh [Modern Problems of Internal Control System in Agriculture Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 35–42 (in Russ.).

УДК 336.02
 ВАК 08.00.10

Современные направления сотрудничества стран ЕАЭС в рамках налогообложения

Modern Trends of Cooperation of the EAEU Member-States in the Framework of Taxation

Финансовый университет при Правительстве
 Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Людмила Ивановна Данилькевич

канд. экон. наук, доцент Департамента налоговой
 политики и таможенно-тарифного регулирования
 e-mail: Ludadanil49@gmail.com

Анна Арутюновна Манасян

студентка

e-mail: w994@yandex.ru

125993, Российская Федерация, г. Москва,
 ул. Ленинградский проспект, д. 49.
 Тел. +7 (499) 943-98-55.

Financial University under the Government of the Russian
 Federation (Finansovyy universitet pri Pravitel'stve
 Rossiyskoy Federatsii), Russian Federation, Moscow

Luydmila I. Danilkevich

PhD in Economics, Associate Professor at the Tax
 Policy and Customs Tariff Regulation Department
 e-mail: Ludadanil49@gmail.com

Anna A. Manasyan

Student

e-mail: w994@yandex.ru

49, Leningradsky prospect str., Moscow
 125993, Russian Federation.
 Phone +7 (499) 943-98-55.

Аннотация. В статье охарактеризованы основные отличия налоговых систем стран – участниц Евразийского экономического союза (ЕАЭС), а также реализуемые и перспективные направления гармонизации данных систем, особенно что касается электронного взаимодействия. ЕАЭС, образованный в 2014 году на базе Евразийского экономического сообщества, поставил своей основной задачей создание единого экономического пространства, в частности, единого рынка товаров, услуг, трудовых ресурсов и капитала. Кроме этого в перспективе предполагается разрешить основную стратегическую задачу в сфере налогообложения: создать единую гармонизированную систему налогообложения, что на практике означает разработку и принятие единообразного налогового законодательства и механизма его применения. При этом речь шла об установлении единых ставок по налогам, особенно что касалось основных видов прямых и косвенных налогов. К сожалению, на сегодняшний день значительных результатов в этом направлении не наблюдается. Единственным достижением можно назвать произошедшее с 1 января 2019 года увеличение ставки по НДС с 18% до 20% в Российской Федерации. До этого времени ставка НДС в размере 20% применялась только в Беларуси. Однако другие страны – члены ЕАЭС пока воздерживаются от принятия подобных решений.

Abstract. The paper describes the main differences in the taxation systems of the Eurasian Economic Union (EAEU) Member-States, as well as the implemented and promising directions of their harmonization, especially in the area of electronic interaction. The EAEU, formed in 2014 on the basis of the Eurasian Economic Community, has set as its main task the creation of a single economic space, in particular, a single market for goods, services, labor and capital.

In addition, EAEU plans to resolve the main strategic task of taxation: to create a single harmonized taxation system, which means the development and adoption of a uniform tax law and a mechanism of its application. The implication was to establish uniform tax rates, especially for the main kinds of direct and indirect taxes.

Unfortunately, to date, there are no significant results in this direction. The only achievement is the increase of the VAT rate from 18% to 20% in the Russian Federation as of January 1, 2019. Before that the VAT rate of 20% was applied only in the Republic of Belarus.

However, other EAEU Member-States are still refraining from making such decisions.

The Member-States have taken a different approach, and the first major step was the decision to introduce special fur products marking. At first this was an experiment, and then became mandatory for all EAEU Member-States and for all participants of the fur market.

In the future, the list of goods subject to mandatory marking will only expand. It will include medical supplies, tobacco products, other goods, including food.

В результате страны – участницы ЕАЭС пошли другим путем, и первым крупным шагом явилось принятие решения о введении маркировки специальными идентификационными знаками меховых изделий. Введение такого правила сначала в качестве эксперимента впоследствии стало обязательным как для всех стран – членов ЕАЭС, так и для всех участников мехового рынка. В дальнейшем перечень товаров, подлежащих обязательной маркировке, будет только расширяться. В него войдут медицинские препараты, табачные изделия, другие товары, в том числе продовольственные.

В статье также обращено внимание на необходимость изучения в целях возможного применения опыта других стран в плане создания единого гармонизированного экономического пространства, например, ЕС.

Ключевые слова: налоговая система, интеграция, гармонизация, налоговая политика, электронное взаимодействие, таможенные платежи.

This paper draws attention to the requirement of studying other countries experience in terms of creating a single harmonized economic space, for example, the EU.

Keywords: taxation system, integration, harmonization, tax policy, electronic interaction, customs duties.

Образование Евразийского экономического союза (ЕАЭС) как правопреемника Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС)

За последнее время в мире произошло много изменений в области политики и экономики, в том числе в плане взаимоотношений Российской Федерации с рядом зарубежных стран. С учетом этого и учитывая происшедшее за последние годы ухудшение экономических отношений Российской Федерации с европейскими странами и США, представляется интересным рассмотреть интеграционную составляющую внешней политики Российской Федерации в евразийском направлении сотрудничества в рамках Евразийского экономического союза (ЕАЭС).

Образование Евразийского экономического союза (ЕАЭС)¹, являющегося правопреемником Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС) – международной экономической организации, наделенной функциями, связанными с формированием общих внешних таможенных границ входящих в нее государств, произошло 29 мая 2014 года, когда был подписан соответствующий договор между Россией, Беларуссией и Казахстаном. В 2015 году к организации присоединились также Армения и Киргизия. Основной задачей ЕАЭС на момент создания являлась задача создания единого пространства в сфере экономики,

а именно создание единого рынка товаров, услуг, трудовых ресурсов и капитала. Что касалось налоговой политики, то предполагалось, что стратегия ЕАЭС будет направлена в первую очередь на гармонизацию налоговых законодательств стран – участниц ЕАЭС.

Как уже было сказано, ЕАЭС является правопреемником ЕврАзЭС – Евразийского экономического сообщества, международной экономической организации, прекратившей свое существование в связи с образованием ЕАЭС. Важным достижением деятельности ЕврАзЭС явилось создание Таможенного союза государств – членов ЕврАзЭС, что на практике означало формирование общих внешних таможенных границ и установление единых принципов взимания таможенных платежей в рамках установленных границ.

Евразийский экономический союз поставил своей целью расширение и дальнейшее углубление экономической интеграции, в том числе в плане гармонизации налоговых систем стран, входящих в Союз. Однако это оказалось весьма непростой задачей. Проблема заключается в том, что налоговая система любой страны, помимо прочего, характеризуется числом уровней бюджетной системы и распределением по этим уровням различных видов налогов и налоговых платежей.

При этом за годы существования налоговых систем сложились устойчивые предпочтения в каждой из стран – членов ЕАЭС как по применению перечня налогов и налоговых платежей, так и по применению тех или иных ставок по основным видам прямых и косвенных налогов.

Возьмем, к примеру, такие страны, изначально вошедшие в ЕАЭС, как Российская Федерация, Казахстан и Белоруссия, и посмотрим, какие ставки

¹ Евразийский экономический союз (ЕАЭС) – Международная организация региональной экономической интеграции, обладающая международной правосубъектностью и учрежденная Договором о Евразийском экономическом союзе. В ЕАЭС обеспечивается свобода движения товаров, а также услуг, капитала и рабочей силы и проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики.

Таблица 1. Ставки налогов, применяемые в 2017 году в странах ЕАЭС

Виды налогов	Российская Федерация	Казахстан	Белоруссия
НДС	18%	12%	20%
Налог на прибыль	20%	20%	24%
НДФЛ	13%	10%	12%

применяет каждая из этих трех стран по трем основным налогам: НДС, налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц (см. табл. 1).

Как видно из табл. 1, ни по одному из приведенных налогов нет полного совпадения ставок по всем трем странам. Введение 20% ставки по НДС в Российской Федерации с 1 января 2019 года картины существенно не меняет, так как в Казахстане будет продолжать действовать ставка в размере 12%.

Таким образом, наиболее существенным различием налоговых систем стран – участниц ЕАЭС являются подходы к установлению ставок по прямым и косвенным налогам. Это прежде всего касается налогов на доходы физических и юридических лиц и НДС. Особенно явно это проявляется на примере налога на добавленную стоимость, которым облагаются товары, работы и услуги в странах происхождения и назначения товаров. В связи с этим можно предположить, что установление единых ставок по основным налогам дело не ближайшего будущего.

Введение странами – членами ЕАЭС обязательной маркировки некоторых промышленных товаров контрольными (идентификационными) знаками

Вместе с тем имеются определенные направления, по которым члены ЕАЭС проявляют единодушие, например, что касается создания системы маркировки отдельных видов товаров в рамках ЕАЭС.

Первой группой товаров, по которым в соответствии с решением Евразийской экономической комиссии (ЕЭК) в августе 2016 года была введена обязательная маркировка изделий специальными чипами, – это меховые изделия. С этого дня маркировка контрольными (идентификационными) знаками меховых изделий стала обязательной на всей территории стран ЕАЭС, а приобретение, хранение, использование, транспортировка и продажа немаркированных предметов одежды, принадлежностей к одежде и изделий из натурального меха запрещается.

Указанная система маркировки товаров была создана для борьбы с «серыми» производителями. По оценке экспертов, доля меховых товаров, ввезенных без уплаты таможенных пошлин и пошлин на подпольных фабриках без уплаты налогов, достигала на момент введения маркировки 70–85%.

При этом было принято решение, что многие вопросы реализации проекта по маркировке меховых изделий специальными марками будут решаться самими странами – членами ЕАЭС на национальном уровне. Например, может приниматься решение о применении льготной процедуры маркирования товаров внутри границ Таможенного союза в специализированных складских помещениях. Меры ответственности за нарушения также устанавливаются на национальном уровне.

Обмен информацией в электронном виде о суммах уплаченных косвенных налогов

Вместе с тем обязательная маркировка меховых товаров и некоторых других товаров в рамках стран – членов ЕАЭС является не единственным методом применения электронных средств контроля за объемами перемещающихся товаров.

Интересно рассмотреть такое направление применения электронных средств контроля, как обмен информацией в электронном виде между налоговыми органами государств – членов ЕАЭС об уплаченных суммах косвенных налогов. В целях обмена такой информацией члены ЕАЭС подписали Протокол об обмене информацией в электронном виде между странами – членами ЕАЭС о суммах уплаченных косвенных налогов.

Протокол был разработан и подписан Министерством финансов Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Казахстан и Министерством финансов Российской Федерации. Представители этих стран, исходя из взаимной заинтересованности в усилении контроля за импортом и экспортом товаров, выполнением работ, оказанием услуг, своевременным и полным поступлением косвенных налогов в бюджеты государств – членов Евразийского экономического союза (далее – государств-членов), согласились, что Протокол определяет порядок обмена информацией в электронном виде по каналам связи с применением средств защиты информации, обеспечивающих безопасность информационного обмена, устанавливает форму заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, правила его заполнения и требования к формату обмена в целях реализации Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг².

В дополнение к Протоколу следует упомянуть, что в последнее время расширяется рынок предлагаемых как импортируемых, так и экспортируемых услуг за пределы страны, их оказывающих. Правила по исчислению и уплате НДС при

² Протокол от 11 декабря 2009 года «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» (в ред. Протоколов от 08.10.2014, от 31.12.2014), статья 1.

оказании услуг иностранными организациями в электронной форме и предоставлению соответствующей декларации в электронной форме изложены в Налоговом кодексе РФ³.

Кроме того, в развитие пункта 20 Протокола было издано письмо ФНС России, в котором указано, что налогоплательщик – импортер товаров из государств – членов ЕАЭС одновременно с налоговой декларацией обязан представлять заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов на бумажном носителе и также в электронном виде либо заявление в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика⁴.

Обмен информацией по косвенным налогам – это важный шаг в развитии отношений между странами – членами ЕАЭС. Вместе с тем, не смотря на то, что в рамках ЕАЭС отменено взимание таможенных пошлин, необходимо сохранять эффективный таможенный контроль на внутренних границах с Беларуссией и Казахстаном. В первую очередь это нужно, чтобы обезопасить Россию от проникновения контрафактной продукции. При этом следует учитывать, что не все товары, пересекающие границу, подпадают под общие правила Таможенного союза ЕАЭС. Например, в Беларуссии этот вид товаров не облагается таможенной пошлиной, а в Российской Федерации облагается. Поэтому российская таможня должна быть хорошо информирована, откуда ввозится товар.

В этом направлении в законодательстве Таможенного союза ЕАЭС необходимо учитывать ценный опыт других стран. Например, важным примером из истории создания таможенных союзов служит опыт функционирования Таможенного союза стран ЕС, согласно которому мероприятия по интеграции и взаимопроникновению внутренних требований таможенного контроля осуществлялись постепенно, по мере готовности стран – членов Таможенного союза ЕС.

Так, Таможенный союз стран ЕС был создан в 1968 году, а таможенный контроль на внутренних границах стран – членов ЕС сохранялся в рамках этого союза до середины 90-х годов. Поэтому требуется доработка таможенного законодательства, применяемого в рамках стран ЕАЭС с учетом того, что и в настоящее время по ряду товаров имеется необходимость взимания таможенной пошлины.

Показательным примером, когда в отсутствие требуемой нормы была реальная возможность

злоупотребления правом, служит следующий пример.

В ноябре 2014 года был запрещен импорт мяса из Беларуси в Россию. Объем поставок составлял около 400 тысяч тонн. Это случилось по причине того, что в условиях экономических санкций со стороны стран ЕС в отношении России белорусская сторона осуществляла через территорию Российской Федерации беспошлинный транзит продукции, произведенной в странах, не являющихся членами Таможенного союза.

В результате российской стороной были приняты меры по ужесточению контроля товаров, которые пересекают границу Беларуси, что противоречит упрощенным правилам по перевозке грузов, действующим на территории Таможенного союза.

Белорусский президент А.Г. Лукашенко был возмущен запретами российской стороны и обвинил Россию в нарушении правил Таможенного союза и пренебрежении нормами международных прав. Указанный конфликт удалось разрешить путем переговоров, хотя, согласно таможенному законодательству, в случае введения ограничений со стороны России по торговле и перевозке товаров белорусская сторона имеет право не соблюдать условия договора.

В настоящее время Таможенная служба России развивает электронные средства контроля, применяемые в работе таможенных органов.

Сравнительно недавно был принят Приказ ФТС России от 18 декабря 2017 г. № 2005 «О решении коллегии ФТС России от 30 ноября 2017 «О мерах по совершенствованию информационных систем и ресурсов таможенных органов Российской Федерации в целях обеспечения выполнения комплексной программы развития ФТС России на период до 2020 года»».

Важным направлением указанной программы является доработка информационных программных средств в целях обеспечения реализации Таможенного кодекса ЕАЭС.

В документе четко прописано, что «Приоритетом развития таможенных органов является концентрация декларирования товаров в электронных таможнях и центрах электронного декларирования, создаваемых на площадях и территориях, находящихся в федеральной собственности»⁵. Таким образом, у таможенных органов стран – членов ЕАЭС есть ориентир, согласно которому будут развиваться и взаимодействовать таможенные органы, справедливо полагающие, что будущее за использованием электронных технологий.

Вместе с тем в рамках ЕАЭС имеется ряд нерешенных задач, над которыми трудятся экономисты разных направлений. Препятствием для достижения экономической интеграции и налоговой гармонизации, в числе прочих причин, является различный жизненный уровень населения стран – участниц ЕАЭС.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (гл. 22, статья 174.2 НК РФ), М.: Проспект, 2017.

⁴ Письмо ФНС России от 01.07.2015 № ЗН-4-17/11507@ «Об электронном документообороте».

⁵ Приказ ФТС России от 18 декабря 2017 г. № 2005 «О решении коллегии ФТС России от 30 ноября 2017 «О мерах по совершенствованию информационных систем и ресурсов таможенных органов Российской Федерации в целях обеспечения выполнения комплексной программы развития ФТС России на период до 2020 года»».

Таблица 2. Показатель уровня жизни населения составил в долларах США в 2017 году

Страна	Сумма (\$)
Россия	10608 \$
Беларусь	5760 \$
Киргизия	1143 \$
Казахстан	8840 \$
Армения	3860 \$

Приведем данные исследования МВФ в части ВВП, рассчитанного на душу населения отдельно взятой страны за 2017 год (табл. 2).

Все показатели для сопоставимости выражаются в единой валюте – в долларах США. Пересчеты из национальных валют в доллары выполняются по рыночным обменным курсам валют⁶.

В условиях различия в уровнях жизни населения добиться экономической интеграции, в том числе в налоговой сфере, для всех стран ЕАЭС на взаимовыгодной основе в настоящее время весьма затруднительно. Тем интереснее рассмотреть вопросы анализа доходов населения в целях реформирования налогообложения физических лиц, представленных в ряде научных статей, опубликованных в последнее время.

Так, в статье Назаровой Н. А. «Анализ проблем бедности и социального неравенства населения в Российской Федерации», опубликованной в журнале № 5 за 2018 год «Вестник профессиональных бухгалтеров» [1], проанализированы показатели

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Назарова Н. А. Анализ проблем бедности и социального неравенства населения в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 5. – С. 30–34.
2. Генералова Н. В., Соколова Н. А., Морозова Е. И. Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 18–24.

дифференциации доходов населения в Российской Федерации, на основании чего автором сделан обоснованный вывод, что реформирование налога на доходы физических лиц, взимаемого в Российской Федерации по пропорциональной плоской шкале, неизбежно и должно быть нацелено в сторону установления прогрессивной шкалы. Такие же перспективы изменения налогообложения физических лиц можно ожидать и в Белоруссии, Казахстане и других странах ЕАЭС.

Анализ опыта Российской Федерации в сравнении с опытом других стран по различным направлениям экономического развития и интеграции приводится также в статьях, опубликованных за последнее время в журнале «Вестник профессиональных бухгалтеров», таких как «Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО» (авторы – Генералова Н. В., Соколова Н. А., Морозова Е. И.) [2], «МРОТ и его роль в формировании денежных доходов населения» (автор – Зотиков Н. З.) [3], «Хозяйственный учет в режиме реального времени как атрибут единого экономического пространства» (автор – Першин С. П.) [4], «Статистические критерии оценки социального неравенства: российский и зарубежный опыт» (авторы Чутчева Ю. В. и Тихонова А. В.) [5].

Думается, что изучение экономических проблем, имеющих место в странах ЕАЭС, совместными усилиями экономистов стран – участниц Союза, поможет достигнуть положительных результатов, в ближайшем будущем используемых в целях реальной экономической и политической интеграции.



Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Nazarova N. A. Analiz problem bednosti i social'nogo neravenstva naseleniya v Rossiyskoy Federacii [Analysis of Poverty and Social Inequality Problems in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 30–34 (in Russ.).
2. Generalova N. V., Sokolova N. A., Morozova E. I. Obzor i otsenka mirovogo opyta primeneniya MSFO [Review and Evaluation of the World Experience of IFRS Application]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 18–24 (in Russ.).

⁶ Википедия. Свободная энциклопедия.

3. Зотиков Н.З. МРОТ и его роль в формировании денежных доходов населения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 5. – С. 34–41.
 4. Першин С.П. Хозяйственный учет в режиме реального времени как атрибут единого экономического пространства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 16–20.
 5. Чутчева Ю.В., Тихонова А.В. Статистические критерии оценки социального неравенства: российский и зарубежный опыт // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 5. – С. 23–29.
3. Zotikov N.Z. MROT i ego rol' v formirovanii denezhnykh dokhodov naseleniya [Statutory Minimum Wage and Its Role in Money Income of the Population]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no.5, pp. 34–41 (in Russ.).
 4. Pershin S.P. Khozyaystvennyy uchet v rezhime real'nogo vremeni kak atribut edinogo ekonomicheskogo prostranstva [Real Time Accounting as an Attribute of the Single Economic Space]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 16–20 (in Russ.).
 5. Chutcheva Ju.V., Tikhonova A.V. Statisticheskie kriterii otsenki sotsial'nogo neravenstva: rossiyskiy i zarubezhnyy opyt [Statistical Criteria for Social Inequality Assessment: Russian and Foreign Experience]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 23–29 (in Russ.).

Для цитирования

Данилькевич Л.И., Манасян А.А. Современные направления сотрудничества стран ЕАЭС в рамках налогообложения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 43–48.

For citation

Danilkevich L.I., Manasyan A.A. Sovremennye napravleniya sotrudnichestva stran EAES v ramkah nalogooblozheniya [Modern Trends of Cooperation of the EAEU Member-States in the Framework of Taxation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 43–48 (in Russ.)

IV МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ

«Изменения налогового
законодательства в 2019 году.
Важнейшие вопросы
налогообложения»

Отель Yalta Intourist, | 13 - 18 мая
г. Ялта | 2019 года



Приглашаем вас принять участие в ставшей уже традиционной весенней конференции ИПБ России!

С предварительной программой мероприятия можно ознакомиться на официальном сайте ИПБ России: **www.ipbr.org**






Всем участникам при оплате **до 8 марта** 2019 года предоставляется **скидка 10%**

Получить дополнительную информацию можно:





- по тел.: +7 (495) 720-54-55 (доб. 054, 052)
- по e-mail: congress@ipbr.org



АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

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

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



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