



ИПБ России

№ 2 | 2019

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Учет возвратных отходов предприятий машиностроения  
с. 13
- Методические аспекты формирования социальной отчетности в научных организациях  
с. 20
- Бонусы – учетные единицы «бонусных программ» как цифровые финансовые активы  
с. 27
- Оптимизация системы оплаты труда в отрасли сельского хозяйства  
с. 33



2019 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

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

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## EDITOR-IN-CHIEF

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

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

**Dmitry I. RYAKHOVSKY**, Doctor of Economics, Associate Professor, the First Vice-Rector, Professor of the Crisis Management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

## EDITORIAL BOARD

**Rolan A. ALBOROV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

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

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

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

**Valery V. KOVALEV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University, Russian Federation, Saint-Petersburg

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

**Efim A. MIZIKOVSKY**, Doctor of Economics, Professor of the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

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

**Tatyana M. ROGULENKO**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

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

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

**Viatcheslav Ya. SOKOLOV**, Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

**Sergey B. TEMRIN**, PhD in Economics, Director of the Audit Company Concept, Editor-in-Chief of Journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

**Alexandr A. SHAPOSHNIKOV**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Information Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk

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

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

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

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

Дизайн, допечатная  
подготовка, препресс  
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать  
17.04.2019  
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

- 9 Digital Economy and Accounting  
**Vitaly B. Ivashkevich**
- 13 Recyclable Waste Accounting at the  
Mechanical Engineering Enterprises  
**Igor E. Mizikovskiy**
- 20 Methodological Aspects  
of Social Reporting in Scientific  
Organizations  
**Evgeniya A. Pryadkina**
- 27 Bonuses – Bonus Programs  
Accounting Units as Digital  
Financial Assets  
**Naum L. Bogachek**

## Economy and national economy management

- 33 Wage System Optimization in the  
Agricultural Sector  
**Liudmila I. Khoruzhiy,  
Jury N. Katkov,  
Ekaterina A. Katkova**
- 40 Features of the Greenhouse  
Complex Activities in Plant Breeding i  
n Russia as an Element  
of Cluster Policy on the example  
of Vegetable Farming  
**Zalina H. Shogentsukova,  
Ali H. Shogentsukov**

## В ИПБ России

- 2 ИПБ России объединяет  
профессионалов!

## Теория учета: просто о сложном

- 5 Обязательства в картине  
финансового состояния организации  
**М.Л. Пятов**

## Бухгалтерский учет, статистика

- 9 Цифровая экономика и учет  
**В.Б. Ивашкевич**
- 13 Учет возвратных отходов  
предприятий машиностроения  
**И.Е. Мизиковский**
- 20 Методические аспекты  
формирования социальной  
отчетности в научных организациях  
**Е.А. Прядкина**
- 27 Бонусы – учетные единицы  
«бонусных программ» как цифровые  
финансовые активы  
**Н.Л. Богачек**

## Экономика и управление народным хозяйством

- 33 Оптимизация системы оплаты труда  
в отрасли сельского хозяйства  
**Л.И. Хоружий,  
Ю.Н. Катков,  
Е.А. Каткова**
- 40 Особенности деятельности  
тепличного комплекса  
в растениеводстве России  
как элемент кластерной политики  
на примере овощеводства  
**З.Х. Шогенцукова  
А.Х. Шогенцуков**

## ИПБ России объединяет профессионалов!

До 2017 года в ИПБ России вступали в основном бухгалтеры и аудиторы. На данном этапе институт взял курс на объединение в своих рядах профессионалов экономического блока – налоговиков, внутренних контролеров (внутренних аудиторов), финансистов, экспертов по МСФО. За разъяснениями и комментариями по изменениям, которые произошли в системе аттестации ИПБ России, редакция журнала обратилась к директору ИПБ России Е.И. Копосовой.

...главная цель нашей организации на современном этапе – формирование авангарда экономической профессии

### С чем связано появление в ИПБ России нового направления – аттестации специалистов экономического блока?

Как известно, в соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» целью бухгалтерского учета как вида профессиональной деятельности является формирование документированной и систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрывающей информацию о финансовом положении экономического субъекта, финансовом результате его деятельности, движении денежных средств и т.д.

Сегодня, когда технологическое развитие стремительно изменяет нашу жизнь, в том числе и нашу профессию, для целей составления отчетности

все более становится необходимым не столько абсолютно точное отображение экономических явлений, сколько применение различных финансовых оценок, суждений и моделей. Как следствие, формируемая бухгалтерская (финансовая) отчетность все более и более становится результатом труда всех функциональных служб экономического субъекта, а не только бухгалтерии. Поэтому качество финансовой отчетности напрямую зависит от эффективности взаимодействия специалистов различного профиля внутри организации.

Понимая важность этого аспекта, ИПБ России взял курс на объединение в своих рядах профессионалов экономического блока – бухгалтеров, налоговиков, контролеров, финансистов.

В настоящее время мы предлагаем следующие аттестаты для специалистов экономического блока:

- Аттестат профессионального налогового консультанта;
- Аттестат профессионального финансового директора;
- Аттестат профессионального внутреннего контролера (внутреннего аудитора).

### Евгения Ивановна, какие изменения произошли в системе аттестации ИПБ России?

ИПБ России – крупнейшее профессиональное объединение, лидер на рынке аттестации работников финансово-экономических служб. Поэтому главная цель нашей организации на современном этапе – формирование авангарда экономической профессии. Чтобы добиться этой цели, мы объединяем в своих рядах профессионалов высокого класса.



Профессиональная аттестация – важнейшее направление деятельности ИПБ России, на рынке аттестации мы работаем более 20 лет и аттестовали более 30 000 специалистов. Наряду с бухгалтерами мы начали проводить аттестацию других специалистов экономического блока: налоговых консультантов, внутренних контролеров, финансовых директоров, экспертов по МСФО – с выдачей соответствующего аттестата.

Итак, система аттестации ИПБ России на сегодняшний день включает два важнейших направления:

- расширенную (многофункциональную) аттестацию профессиональных бухгалтеров;
- аттестацию иных специалистов экономического блока.

### Какие аттестаты входят в расширенную аттестацию профессиональных бухгалтеров?

Основным направлением аттестации ИПБ России традиционно считает аттестацию профессиональных бухгалтеров. В настоящее время мы предлагаем аттестаты трех уровней для специалистов организаций госсектора и коммерческих организаций соответственно: аттестат бухгалтера (аттестат 5-го уровня); аттестат главного бухгалтера (аттестат 6-го уровня); аттестат главного бухгалтера организации, имеющей обособленные подразделения (аттестат 7-го уровня).

Уровни считаются в соответствии с квалификационными уровнями профессионального стандарта «Бухгалтер», разработчиком которого является ИПБ России.

Появление дополнительных уровней как в профессиональном стандарте, так и в системе аттестации ИПБ России вызвано необходимостью учесть особенности деятельности главного бухгалтера в организациях со сложной структурой (в частности, в организациях, имеющих обособленные подразделения).

В 2019 году в рамках аттестации профессиональных бухгалтеров появятся новые аттестаты:

- Главный бухгалтер – эксперт в области налогового учета и налоговой отчетности;
- Главный бухгалтер – эксперт в области внутреннего контроля;
- Главный бухгалтер – эксперт в области финансового анализа и управления денежными потоками.

Эти аттестаты позволят профессиональным бухгалтерам расширить свои компетенции внутри бухгалтерской профессии.

### Кто может претендовать на получение новых аттестатов и на каких условиях?

Получить аттестаты можно будет как нашим членам, так и «с нуля». Но во втором случае программа экзамена будет более объемной.

Кроме того, существует привилегия по получению аттестата для аудиторов. Она закреплена в наших нормативных документах. Специалист с действующим квалификационным аттестатом аудитора может вступить сразу в действительные члены ИПБ России без прохождения аттестации, которая является обязательным условием приема в члены нашего института.

### В связи с появлением данных видов аттестатов будут меняться программы, форма или содержание экзаменов?

Да, конечно, в последние несколько лет мы проводим последовательную политику по изменению формы и содержания экзаменационных заданий для целей аттестации. Необходимость данного процесса объясняется тем, что все существующие системы аттестации (и это не только российский, но и международный опыт) переходят от проверки знаний к проверке навыков и умений.

В то же время мы стремимся сохранить преимущества своей системы аттестации, среди них уже полюбившаяся нашим членам возможность проведения экзамена в любое время в любом месте при наличии доступа к системе Интернет (в отличие от ограниченного количества экзаменов в год в определенные даты в определенном месте, которые предлагают другие системы аттестации). При этом обеспечивается должное качество экзаменационного задания и независимость проверки.

Тесты на экзаменах мы постепенно заменяем задачами. Однако недостатком применения задач на экзамене всегда считалась ручная проверка решения, чтобы преодолеть возможный субъективизм, проверку обычно поручают нескольким экспертам. Но мы пошли по другому пути. На экзаменах в ИПБ России условия задач формируются автоматически для каждого претендента. Проверка правильности решения также осуществляется без участия человека



Аттестат ИПБ России давно зарекомендовал себя на рынке труда, он востребован работодателями и может стать дополнительным положительным аргументом при приеме на работу

в Online режиме. Эта технология является уникальной разработкой ИПБ России. И мы продолжаем ее совершенствовать, задачи будут изменяться и дополняться, такая работа ведется постоянно.

В настоящее время задачи используются на экзаменах на аттестат главного бухгалтера коммерческой организации 6 и 7 уровня и профессионального налогового консультанта. В разработке – задачи для других экзаменов, в которых пока мы используем тесты.

Так, с 1 апреля 2019 года в экзамен на получение аттестата профессионального налогового консультанта вводится задача по формированию налоговой отчетности.

**Ожидаете ли Вы, что в связи с грядущими изменениями в аудиторском законодательстве многие аудиторы захотят получить аттестаты профессиональных бухгалтеров?**

Аудиторская и бухгалтерская профессии тесно связаны. В свое время шли продолжительные дискуссии по поводу, одна ли эта профессия или все-таки две разные. Для нашей организации этот вопрос давно решен: мы объединяем и бухгалтеров, и аудиторов.

Многие аудиторы в силу разных причин отказались от аудиторской деятельности и давно работают в смежных областях: занимаются бухгалтерским и налоговым консалтингом, оказывают бухгалтерские услуги по договору и т.д. В последнее время мы вновь ощутили заинтересованность коллег-аудиторов в членстве в ИПБ России и получении аттестатов.

Думаю, что этот интерес не случаен. Аттестат ИПБ России давно зарекомендовал себя на рынке труда, он востребован работодателями и может стать дополнительным положительным аргументом при приеме на работу или принятии других кадровых решений.

Кроме того, напомним, что коллегам, имеющим действующий бессрочный аттестат аудитора, для вступления в члены ИПБ России не требуется проходить дополнительное обучение и сдавать экзамены. А вступив в члены ИПБ России, они смогут воспользоваться льготами и преимуществами наших членов. Например, на льготных условиях получить аттестаты профессиональных бухгалтеров или другие аттестаты специалистов экономического блока и много другое.

**В завершение нашего интервью хотелось бы узнать о преимуществах членства в ИПБ России?**

Мы предлагаем для своих членов уникальную систему, которая заключается в сочетании оценки квалификации, непрерывного профессионального развития и соблюдения этических норм.

Поэтому членство в ИПБ России – это: – престиж, публичное признание компетентности и документальное подтверждение достигнутого уровня профессионализма;

– участие в негосударственном регулировании бухгалтерского учета, внутреннего контроля и финансового анализа;

– снижение профессиональных рисков; – профессиональное развитие и повышение профессионального уровня по актуальным программам ИПБ России;

– включение в единый реестр профессионалов экономического блока, что позволяет работодателю видеть своего работника в нем и наглядно понимать его уровень;

– востребованность у работодателей, аттестат может стать дополнительным положительным аргументом при приеме на работу или принятии других кадровых решений. Крупнейшие компании при приеме на работу спрашивают наличие аттестата ИПБ России.

Мы проводим различные профессиональные мероприятия: всероссийский конкурс «Лучший бухгалтер России», ежегодный всероссийский Конгресс профессиональных бухгалтеров, а также семинары, конференции по всей территории Российской Федерации. Участие в подобных мероприятиях позволяет не только актуализировать свои знания, но предоставляет уникальную возможность для профессионального общения и обмена опытом.

Каждый член ИПБ России имеет доступ к сервису «Личный кабинет», где выкладывается полезная актуальная информация, содержится большая электронная библиотека. Также через сервис «Личный кабинет» функционирует уникальная услуга горячей линии консультаций.

Уважаемые коллеги, мы будем рады видеть вас в наших рядах, сотрудничать с вами и вместе развивать нашу профессию!

**Спасибо за разъяснения!**

*Беседовала В.С. Фрунтикова*



## Обязательства в картине финансового состояния организации

В отличие от понятия «активы», **обязательства** – термин, заимствованный бухгалтерами из права. Интересно, что заимствование это произошло в результате влияния на отечественный учет Международных стандартов финансовой отчетности, постулирующих как раз приоритет экономического содержания отражаемых хозяйственных фактов над их правовой формой. Сравнительно недавно при составлении баланса российские бухгалтеры представляли состояние обязательств компании перед кредиторами посредством термина **расчеты** и, соответственно, **кредиторская задолженность**. Термин «**обязательства**» появился в составляемых согласно РСБУ балансах в результате использования термина «**liabilities**», один из вариантов перевода которого на русский язык – это просто «**пассивы**». Это, помимо прочего, замечательное напоминание о том, насколько неустойчива судьба «устоявшихся» терминов и что не стоит сильно расстраиваться, когда кто-то вместо, например, «основные средства» говорит «основные фонды». Все относительно, и в первую очередь терминология.

Давайте попробуем разобраться в том, о чем способны рассказать нам разделы пассива, отражающие долгосрочные и краткосрочные обязательства, и посмотрим, как складывались современные методы представления в отчетности расчетов компаний.

### Обязательства фирмы в ее статическом балансе

В праве под обязательством понимается гражданское правоотношение, в силу которого одна сторона (должник) обязана совершить в пользу другой стороны (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, заплатить деньги и т.п.) либо воздержаться от определенных действий, а другая сторона (кредитор) в свою очередь вправе требовать от должника исполнения его обязанности.

Из всего комплекса обязательств фирмы, включающего в себя, например, обязательства по заключенным, но еще не исполняющимся договорам, в бухгалтерском учете до недавнего времени отражалась только их часть, очерчиваемая понятием «расчеты с дебиторами и кредиторами». Содержание этой части менялось вместе с тем, как менялось понимание объекта учета, то есть того, что должен показывать заинтересованному пользователю бухгалтерский баланс, а затем и отчет о прибылях и убытках.

Методология учета, имевшая распространение примерно до второй половины XIX века и определяемая сегодня как теория статического баланса, предполагала, что главный вопрос, который может быть задан бухгалтерскому балансу заинтересованными пользователями его данных, – это в состоянии ли фирма оплатить имеющиеся у нее долги.

Идея анализа этих данных была проста – посчитай, сколько у тебя долгов, пойми, каким имуществом ты располагаешь, чтобы расплачиваться по ним, сопоставь эти величины, и ты поймешь, хватит ли твоих средств, чтобы не стать в ближайшее время банкротом.

Прежде всего такой подход предполагал, что в пассиве баланса должны показываться только реальные долги фирмы – то есть суммы денег, подлежащие выплате кредиторам. Если погашение долга заключалось в передаче иного имущества, он просто приравнивался к денежному, а сумма задолженности определялась как цена соответствующих благ.

Такая оценка платежеспособности фирмы предполагала допущение того, что она прекращает свою деятельность. Отсюда в представлении данных о положении дел компании внешним пользователям разделение ее долгов по срокам погашения не было значимым.

Эта длившаяся несколько веков учетная практика сформировала правила учета расчетов с кредиторами, во многом определяющие то, что мы видим в позициях «обязательства» в современной бухгалтерской отчетности.

Актив баланса ассоциировался в то время с имуществом, которым фирма может погашать свои долги. Кредиторская задолженность понималась как суммы, показывающие объем претензий сторонних лиц на имущество (активы) компании. Это долги фирмы перед сторонними лицами, подлежащие обязательной уплате. Эти претензии могут расти или уменьшаться.

Рост долгов фирмы может быть связан с ростом ее имущества, например, в результате покупки товаров, за которые продавцу еще не выплачены деньги. Но долги могут расти и без связи с их обеспечением, например, при начислении процентов. В этом случае, согласно идеям статического баланса, увеличение долгов – это убыток фирмы.

Наоборот, уменьшение обязательств может быть следствием либо снижения объема ее имущества (активов) – это погашение долга из средств фирмы, либо получения прибыли – ситуация, когда

прекращение долгов не требует передачи кредиту активов.

### Учет обязательств и границы информативности бухгалтерской отчетности

Итак, практика бухгалтерского учета, имевшая место примерно до середины XIX века, сформировала следующие нехитрые, но несущие очень важные последствия правила учета кредиторской задолженности фирмы: в качестве пассивов в балансе признавались только долги фирмы – суммы, подлежащие выплате ее кредиторам к определенному сроку; статьи кредиторской задолженности оценивались в сумме долга, имевшей место на дату составления баланса.

Прежде всего, такая методология, ограничив часть обязательств компании, которые отражаются в бухгалтерской отчетности, тем самым сформировала и границы ее информативности. Эти границы задаются ответом на вопросы: «**что показывается** в отчетности в качестве обязательств перед кредиторами?» и «**как оцениваются** эти обязательства?» Ответы на них показывают, какие информационные потребности заинтересованных лиц способны удовлетворить данные о кредиторской задолженности фирмы, отражаемые в ее балансе.

Конечно, для того чтобы составить более-менее полное представление о состоянии дел любой организации, нам важно знать о всех ее значимых обязательствах, и далеко не только о тех, которые существуют в форме безусловных долгов перед сторонними лицами. Однако значимый ряд фактов хозяйственной жизни, формирующих обязательства компании, **вообще не находит отражения** в ее отчетности.

Представьте, что нам требуется оценить и сравнить положение дел двух компаний, для чего нам предоставляют их бухгалтерскую отчетность. Обе компании заняты производственной деятельностью, при этом их производственные и финансовые мощности примерно одинаковы. У каждой из них хорошие финансовые показатели, которые можно рассчитать по данным отчетности. Она показывает, что компании вполне ликвидны, рентабельны и финансово устойчивы. Наверное, в таком случае мы можем оценить финансовое состояние этих фирм как в равной степени хорошее, и («при прочих равных») сделать вывод о том, что выбор для инвестора, в какую из этих компаний вложить деньги – не принципиален.

А теперь представьте, что в дополнение к данным предоставленной нам отчетности становятся известны следующие обстоятельства. Первая из оцениваемых компаний заключила долгосрочный контракт на продажу своей продукции, который на ближайшие три года должен обеспечить реализацию 90 процентов ее выпуска. При этом вторая компания, наоборот, расторгла договор

с поставщиком важнейших компонентов требуемых для производства материалов, при этом заключение договоров с новыми поставщиками должно привести к значимому росту себестоимости ее производства.

Видимо, теперь мы уже не будем рассматривать положение дел этих фирм как приблизительно одинаковое. Информация о динамике договоров компаний, еще не начавших исполняться, значимо откорректировало наше впечатление об их финансовом положении. Однако этих сведений мы не найдем в их бухгалтерской отчетности. Их там нет. Эта часть обязательств выходит за рамки предмета отражения бухгалтерским балансом.

Далее, не менее важный вопрос – оценка отражаемых в отчетности долгов организаций. Долгие годы практика заключалась в том, чтобы отражать в отчетности долги компаний, большая часть из которых должна быть погашена именно уплатой определенных сумм в деньгах. Такая кредиторская задолженность оценивается в сумме долга, существующей на дату составления баланса. В рамках данного подхода мы никогда не сможем понять того, сколько компания заработала, а сколько потеряла, осуществляя расчеты, за счет фактора временной ценности денег.

Представим следующую ситуацию. Торговая организация закупила партию товаров, цена которой – 960000 рублей (в том числе 160000 – НДС) и продала эти товары за 1200000 рублей (в том числе 200000 – НДС). Отражение этих фактов на счетах бухгалтерского учета будет предполагать, что мы покажем кредиторскую задолженность перед поставщиками товаров – 960000, и дебиторскую задолженность покупателей – 1200000. Эти суммы за вычетом НДС, соответственно 800000 и 1000000, в свою очередь составят оценку расходов и доходов по данным операциям, что позволит показать в учете прибыль от продажи товаров в сумме 200000 (1000000–800000).

А теперь давайте представим две ситуации. В первой наша компания сначала (например, 20 мая) выплачивает деньги поставщику, а затем (например, 20 июня) получает деньги от покупателей. Во второй ситуации, наоборот, мы 20 мая получаем деньги от покупателей товаров и только затем, месяц спустя (20 июня), погашаем долг перед поставщиками. С точки зрения финансов, безусловно, это совершенно разные ситуации, предполагающие получение совершенно разного результата от соответствующих операций за счет фактора временной ценности денежных средств. Однако в бухгалтерском учете и в первом и во втором случае будет показана прибыль в 200000 рублей.

Конечно, для бухгалтеров, создававших рассматриваемые нами методы учета расчетов до середины XIX века, вопрос временной ценности денег не играл той роли, которую он имеет в современной хозяйственной жизни. Тем парадоксальнее выглядят соответствующие методы учета в наши дни.

Рассматриваемые подходы к учету обязательств определили и возможности использования данных о них в анализе финансового положения компаний. Речь идет о подходах к оценке платежеспособности фирм посредством сопоставления отраженных в балансе долгов кредиторам с обеспечивающими эти долги активами компании (группа аналитических коэффициентов ликвидности).

### **Динамический баланс и оценка финансовой устойчивости**

Теория динамического баланса, мало изменив в подходах к признанию и оценке обязательств фирмы в ее бухгалтерской отчетности, многое поменяла в трактовке роли кредиторской задолженности в формировании финансового состояния компании.

Прежде всего, следствием реализации допущения непрерывности деятельности компании, стало разделение отражаемых в пассиве баланса долгов на долгосрочные и краткосрочные.

Трактовка, в рамках концепции кругооборота капитала, активов компании как расходов, которые в будущем принесут фирме доходы, сделала возможным понимание долгов перед сторонними лицами как источников формирования ее средств, то есть доходов, которые станут расходами (выплатами денег, уменьшением активов) только в будущем, когда эти долги будут погашены.

Долги фирмы, отраженные в ее балансе, начинают пониматься не только как суммы денег, которые придется отдать кредиторам, но и как источники формирования ее капитала – комплекса средств (ресурсов), управление которым позволяет компании зарабатывать доходы и получать прибыль. Это был совершенно новый взгляд на данные пассива баланса. Он стал основой нового направления в оценке положения дел предприятий по данным их бухгалтерской отчетности – оценки финансовой устойчивости компаний.

Отражаемая в составе пассивов кредиторская задолженность компании становится частью финансовой модели фирмы, роль которой в практике принятия управленческих решений начинает играть бухгалтерский баланс.

Самое очевидное, но от этого не менее значимое прочтение этой модели – представление того, откуда компания берет средства (пассив) и куда она их вкладывает (актив). Пассив при этом позволяет увидеть соотношение собственных и привлеченных источников финансирования деятельности компании. Это соотношение показывает (и позволяет оценить) риски, связанные с зависимостью работы фирмы от определенных источников финансирования. Это не риски неоплаты долгов и, как следствие, потенциального банкротства компании, это риски того, что утрата определенных источников финансирования может потребовать серьезных затрат по поддержанию объемов ее деятельности.

С анализом финансовой устойчивости компаний, как правило, связывают данные об их долгосрочных обязательствах. Это ошибка. Возобновляемые в течение определенного времени краткосрочные долги также могут стать постоянным источником финансирования деятельности фирмы, утрата которых может обернуться для компании большими дополнительными затратами и/или повлечь за собой сокращение объемов деятельности. Такое влияние краткосрочных обязательств на жизнь предприятия сложно заметить, не обладая данными ее управленческого учета. Эту проблему может помочь решить именно анализ баланса как модели финансирования компании и оценка места в этой модели ее обязательств.

Представим, что у компании заключен договор на приобретение у поставщиков материалов для производства. Срок погашения возникающей в ходе исполнения этого договора задолженности определяется как пять рабочих дней. Данный договор исполняется и продлевается уже несколько лет. Материалы постоянно поступают нашей организации, а она исправно оплачивает выставляемые поставщиками счета. Если начать рассматривать возникающие по этому договору обязательства как источник финансирования деятельности фирмы, есть риск послужить объектом насмешек со стороны финансистов. Действительно, казалось бы, ну разве можно рассматривать долг, подлежащий оплате в течение пяти дней, всерьез как источник финансирования деятельности компании. Но суть в том, что этот долг, задолженность эта постоянно возобновляется в течение уже нескольких лет, и вот ее истинное влияние на положение дел фирмы и представляет нам бухгалтерский баланс.

Если мы возьмем баланс нашего предприятия за несколько отчетных периодов, то мы сможем наблюдать этот регулярно возникающий долг в пассиве всех этих балансов. Допустим, его величина составляет пять процентов валюты баланса. Что это значит? А это значит, что за счет постоянного возобновления данного обязательства оно обеспечивает нам пять процентов всего объема средств фирмы. Эта сумма, таким образом, представляет собой устойчивый пассив, и это уже серьезно.

А теперь представим себе, что условия этого договора меняются. Стороны приходят к соглашению о том, что материалы поставщикам будут оплачиваться авансом за пять дней до поставки. Казалось бы, что тут страшного? Сроки существенно не меняются, а предоплата за пять рабочих дней вперед не сулит нам практически никаких финансовых потерь. Но посмотрите в баланс, наш источник финансирования в виде краткосрочной кредиторской задолженности исчез. Более того, в активе образовалась устойчивая дебиторская задолженность покупателей, которая, по существу, показывает величину средств на долгосрочной (условно, постоянной) основе, изъятую из оборота нашей фирмы. Таким образом, теперь, чтобы сохранить масштабы

производства и деятельности фирмы в целом в существовавшем объеме, нам необходимо будет искать дополнительный источник его финансирования в размере десяти процентов от валюты баланса фирмы, существовавшей до этих перемен.

### Что изменили МСФО?

Представленный взгляд на отражаемые балансом расчеты компании возможен только в рамках допущения непрерывности – одной из ключевых идей теории динамического баланса.

Однако и статический и динамический баланс воплощали практику континентально-европейской школы учета, ориентирующей на признание и оценку обязательств компании исходя из их юридического содержания.

Все изменило распространение МСФО, впитавших в себя дух англо-американской бухгалтерии. Идея приоритета экономического содержания отражаемых в учете фактов над их юридической формой превратила отражаемые в балансах расчеты с кредиторами из сумм, подлежащих выплате, в суммы, которые вероятнее всего компания должна будет (должна была бы) выплатить в соответствующий момент времени.

В МСФО понятие «вероятно» означает, что рассматриваемое событие *скорее всего* произойдет. Таким образом, критериями признания обязательств в отчетности становятся (1) ожидание оттока из компании ресурсов, служащих для нее источником экономических выгод, и (2) возможность надежного измерения (оценки) величины задолженности перед кредитором.

Такой подход существенно расширяет круг оснований признания в отчетности компании ее обязательств перед кредиторами. Так, например, представим, что компания продает покупателям товары. По условиям договора, она принимает на себя обязательства по их ремонту при обнаружении в течение гарантийного срока каких-либо производственных дефектов. В этом случае, основываясь, например, на информации о ежегодных объемах возврата товаров и затратах на устранение дефектов, фирме следует признать ожидаемые суммы возмещений покупателям в качестве своих обязательств. С юридической точки зрения, здесь, до того момента как такая обязанность будет принята на себя организацией относительно конкретного покупателя в строго определенной сумме, кредиторской задолженности не существует. Однако, принимая решение об исправлении производственных дефектов продукции, фирма тем самым определяет и вероятность возникновения соответствующих долгов, и объемы связанных с ними затрат. Оценить их можно, опираясь на имеющуюся внутрифирменную статистику ремонтных работ. И вот, повторим, в соответствии с МСФО, если объемы удовлетворенных претензий и текущее качество

продукции свидетельствуют о том, что в будущем следует ожидать затрат на исправление производственного брака, сумму которых можно оценить, организация *должна признать обязательство* в своей отчетности.

Не обошли методы учета обязательств и идеи МСФО, связанные с оценкой статей отчетности по справедливой стоимости. Она в данном случае может быть измерена недисконтированной суммой средств, которую потребовалось бы заплатить при погашении обязательств на отчетную дату.

Воплощение методологических идей, заложенных в основу МСФО, стало еще одним шагом в сторону представления данных об обязательствах компаний как элемента их финансовых моделей, а не выписок из договоров и первичных документов. Однако такое направление развития методов учета лишило данные об обязательствах имевшейся степени их привязки к юридическим условиям заключаемых компаниями сделок. Отчетная информация об обязательствах стала в большей степени воплощать определенные *взгляды* на деятельность компаний. Но взгляды бывают разные, а их полезность и адекватность действительности иногда плохо получается оценивать с помощью теории, даже если это теория бухгалтерского учета.

### 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.

Пятов М.Л. Управление обязательствами организации. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 256 с.

Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности». – М.: 1С-Паблишинг, 2008. – 198 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.

Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010. – 224 с.

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

 М.Л. Пятов (СПбГУ)

ВАК 08.00.12

## Цифровая экономика и учет Digital Economy and Accounting

Казанский (Приволжский) федеральный университет  
Российская Федерация, Казань

**Виталий Борисович Ивашкевич**

докт. экон. наук, профессор

e-mail: kazan@ipbr.ru

420008, Российская Федерация,

Казань, ул. Кремлевская д. 18.

Тел. +7 (843) 291-13-83.

Kazan Federal University (Kazanskiy (Privolzhskiy)  
federal'nyy universitet), Russian Federation, Kazan

**Vitaly B. Ivashkevich**

Doctor of Economics, Professor

e-mail: kazan@ipbr.ru

18 Kremlevskaya str., Kazan 420008, Russian Federation.

Phone +7 (843) 291-13-83.

**Аннотация:** В статье рассматриваются варианты содержания цифровой экономики с позиций ее учетно-аналитического обеспечения, необходимость и возможности развития теоретических основ учета и перехода к его интегрированной форме на практике.

**Ключевые слова:** цифровая экономика; интегрированный учет; информационные технологии; интернет-экономика.

Формирование и развитие цифровой экономики как системы – одна из самых актуальных проблем в нашей стране и за ее пределами. Об этом много говорят и пишут в средствах массовой информации, обсуждают в научных специализированных журналах и других изданиях. Создается впечатление, что цифровая экономика представляет собой очередной этап научно-технической революции в развитии общества, изменяющий повседневную жизнь человека, производственные и социальные отношения, структуру экономики, образование, здравоохранение и другие сферы жизни и деятельности. Самое непосредственное отношение к цифровой экономике имеет и учет, в том числе бухгалтерский, хотя бы потому, что он формирует и исследует числовые, данные, то есть цифровую экономическую информацию. Без особого преувеличения можно утверждать, что цифровая экономика невозможна без учета, а учет как система сбора, регистрации, накопления, обработки и представления данных об экономическом субъекте – одна из функций, составных слагаемых цифровой экономики.

Для суждений о тенденциях развития системного учета в условиях цифровой экономики прежде всего необходимо уточнить содержание самого понятия экономики, основанной на цифрах, поскольку без числовых значений – цифр ее невозможно представить. Заметим, что само название имеет не всегда равнозначные варианты: электронная, веб, интернет-экономика. В большинстве определений подразумевается, что цифровая экономика это экономическая, то есть хозяйственная деятельность в самом широком понимании как «системы»

**Abstract:** The various contents of the digital economy from the point of view of its accounting and analytical support, the necessity and the possibility of developing the theoretical basis of accounting and the transition to its integrated form in practice are reviewed in the paper.

**Keywords:** digital economy; integrated accounting; information technologies; internet economy.

организации и взаимодействия государства, субъектов хозяйствования и населения по поводу использования ресурсов страны» [1, с. 726]. Иначе нет смысла в сочетании определяющих признаков этого понятия: цифры и экономики. Между тем среди участников дискуссии о содержании цифровой экономики есть специалисты, которые ограничивают ее только электронным бизнесом, производством и сбытом электронных товаров и услуг [2, 3]. Гораздо чаще цифровую экономику отождествляют с системой общего государственного управления и регулирования, где экономика лишь часть его сферы, но не целевое назначение. Здесь много вариантов определений в основном правовой либо информационно-теоретической направленности [4, 1]. Специалисты-практики на предприятиях различных отраслей хозяйствования чаще всего считают, что цифровая экономика есть не что иное, как использование ЭВМ в бизнесе для формирования и обработки цифровой информации [2, 5]. Профессиональным бухгалтерам наиболее близка и понятна трактовка цифровой экономики как системы хозяйствования в основе которой современные информационные технологии. Этим определяются конкретные цели и средства их достижения в экономике, степень и форма участия функции и служб учета, анализа и контроля деятельности предприятий. Во многом аналогичным образом определена цифровая экономика и в официальном нормативном документе высшего уровня – государственной программе «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденной решением Правительства РФ от 28 июня 2017 года № 1632-р. Согласно этому документу, «Цифровая экономика

представляет собой хозяйственную деятельность, ключевым фактором производства в которой являются данные в цифровой форме, способствующие формированию информационного пространства с учетом потребности граждан и общества в получении качественных и достоверных сведений, развитию информационной структуры Российской Федерации, созданию и применению российских информационно-телекоммуникационных технологий, а также формированию новой технологической основы для социальной и экономической сферы» [6, с. 4–5].

Из приведенного определения следует, что главное в содержании основного понятия сущности цифровой экономики – хозяйственная, то есть экономическая деятельность, основанная на формировании и использовании цифровых данных, полученных с применением современной электронно-вычислительной техники и информационных технологий. В более упрощенном виде цифровая экономика, по нашему мнению, это система хозяйствования, основанная на использовании современных информационно цифровых технологий. Такое определение охватывает макро- и микроэкономические аспекты экономики как науки и практики хозяйствования. В числе первоочередных задач программы разработка базовых понятий и институтов системы, которая должна быть завершена во втором квартале 2018 года. К сожалению, в этом отношении пока мало что сделано.

Государственная программа становления и развития цифровой экономики – документ глобального стратегического назначения. В ней предусмотрен комплекс мер и мероприятий по созданию новой информационной структуры нашей страны, ее правовому, организационному и техническому обеспечению, подготовке кадров, развитию научных исследований мирового уровня, обучению населения компьютерной грамотности.

Данные в цифровой форме должны стать ключевым фактором деятельности во всем многообразии ее видов, обеспечивающим повышение конкурентоспособности, качества жизни граждан, экономический рост и национальный суверенитет. В управлении становлением и развитием цифровой экономики участвуют органы государственной власти, бизнеса, гражданского общества и научно-образовательного сообщества, а потребителями ее результатов является все население страны.

Для реализации единой государственной программы разработана дорожная карта, содержащая три развернутых этапа развития цифровой экономики, завершающихся в 2018, 2020 и 2024 годы. Уже на начальном этапе нужно разработать правовые акты, устанавливающие новые правила формирования и сбора данных отчетности, в том числе составляемый бухгалтерами организаций любого вида и назначения. Они должны способствовать внедрению и использованию инновационных технологий для дальнейшего развития рыночных

отношений, включая предоставление финансовых услуг в электронной форме и обеспечение их информационной безопасности. Предстоит большая многоплановая работа во всех областях формирования и использования числовых данных макро- и микроэкономических показателей методологии их планирования и учета. Для этого потребуются разработка ряда новых теоретических проблем экономической информации и ее составных частей, в том числе бухгалтерского учета, анализа и аудита производственно-финансовой деятельности предприятий.

Теория по определению должна опережать практику, ставить перед нею новые задачи и предлагать варианты их решения. Следует заметить, что теория бухгалтерского учета и финансового анализа в нашей стране одна из слабо разработанных для ориентации и потребления в цифровой экономике. Во многом это следствие унаследованных традиций и развитого до предела при централизованном управлении консерватизма, свойственного бухгалтерскому делу. Вместе с тем в условиях восстановления и развития рыночных принципов хозяйствования в Российской Федерации многое в учете и экономическом анализе деятельности предприятий изменилось. Другими стали некоторые базовые понятия, появились новые, прежде неизвестные категории и определения, значительно расширился научный и практический инструментарий, возникла потребность в новых способах учета и оценки, в современных подходах к систематизации учетно-аналитической информации. Российский учет интернационализируется, многие методики учета, анализа, внешнего и внутреннего аудита, апробированные на Западе, внедряются в отечественных компаниях и организациях. Учет в современном обобщенном виде стал представлять собой систему сбора, регистрации, накопления, обработки и использования данных для управления экономическими субъектами и обществом в целом. Если раньше народнохозяйственный учет теоретически и практически подразделялся на оперативный, статистический и бухгалтерский, сейчас постепенно создается система интегрированного учета и анализа экономической информации для управления, эффективность которой во многом зависит от организации и поддержания информационного сопровождения для обоснования и обеспечения реализации управленческих решений. Информационная система в условиях цифровой экономики должна базироваться на согласованных между собой прогнозных, нормативных, плановых и фактических показателях, современный компьютер обязывает пользователей к единому подходу к определению состава и методики расчета всех показателей деятельности экономического субъекта, к их сопоставимости и четному контролю. Необходимость в традиционном делении информации, предназначенной в отдельности для планового отдела, бухгалтерии, подразделений

снабжения, труда и заработной платы, сбыта и других служб и департаментов управления, исчезает. Сами отделы и службы преобразуются и получают другие названия и дополнительные функции. Формируемая и используемая информация неизбежно интегрируется, становится связанной, общей не только по технике и технологии создания, но и по назначению для управления.

Интегрированный управленческий учет создает дополнительные возможности для совершенствования планирования на всех уровнях хозяйствования за счет использования ранее неизвестной учетной науке методологии актуарных расчетов и прогнозирования. Это позволяет сравнивать показатели прошлого и настоящего состояния с планируемыми и контролируемыми показателями будущего, ожидаемого при разных ценах, тарифах, условиях хозяйствования. Чтобы обеспечить реальную интеграцию, необходимо теоретически обосновать и разработать общий классификатор учетно-аналитической информации хозяйствующего субъекта, кодификатор синтетических и аналитических счетов учета, систему их корреспонденции и кодирования первичных данных. Кроме общего рабочего плана счетов, на предприятии потребуются единые, взаимно согласованные методы оценки активов, источников их формирования, денежных, финансовых потоков и результатов деятельности правил составления внешней и внутренней отчетности.

Для цифровой экономики с позиций числовых характеристик важно единство в системе группировочных признаков информации. Первичных цифровых данных безбрежное море, их нужно должным образом обобщить и систематизировать. В качестве универсального группировочного признака для экономических субъектов можно рекомендовать оправдавшее себя в учетной науке понятие «счет», в одинаковой степени приемлемое для всех разновидностей учета фактов хозяйственной жизни. В интегрированной системе счет выступает счетным способом обобщения и группировки информации о наличии и движении ресурсов и средств, однородных по экономическому содержанию активов хозяйственных процессов, обязательств и источников их формирования. Счет в денежном измерении может быть аналитическим и синтетическим с разной степенью детализации, активным и пассивным, активно-пассивным, ограниченной деятельностью экономического субъекта и характеризующим отдельные аспекты народного хозяйства страны и мира.

Особое значение в условиях цифровой экономики имеет единство в системе национальных, общегосударственных и бухгалтерских счетов предприятий и организаций. Сейчас между национальными счетами бухгалтерского учета много не всегда оправданных различий в понятиях, счетных категориях, в классификациях экономических операций, в составе и содержании основных счетов и т.д. [7, с. 644]. Принципам цифровой экономики это явно

не отвечает. Для обеспечения взаимного соответствия между системами счетов прежде всего необходимо совершенствовать рабочие планы счетов хозяйствующих субъектов. Они должны содержать наиболее полную совокупность группировочных признаков, связанных двойной записью в систему, моделирующую деятельность субъекта хозяйствования, включая классификаторы аналитических данных, варианты корреспонденции счетов и кодирование признаков первичной информации для бухгалтерии и национальных счетов. Кроме этого необходимы единые или согласованные между собой методы оценки активов, пассивов денежных потоков и результатов деятельности, правил формирования внешней и внутренней отчетности. По нашему мнению, наиболее приемлем для построения современного плана счетов предприятия так называемый иерархический метод, при котором предполагается ограничиться сравнительно небольшим количеством счетов синтетического учета для максимального выделения информационных признаков в субъектах. Взаимосвязь и корреспонденция между ними может быть на уровне счетов первого порядка, что при правильном сочетании признаков аналитических счетов и субсчетов сделает более наглядной информационную структуру экономических субъектов.

В принципе, применение системы счетов первого и последующих порядков целесообразно не только в учете, но и в планировании цифровых показателей, а также в разработке разного рода балансов на уровне мест затрат и центров ответственности, соотношений «Затраты – выпуск», «Доходы – расходы» в других обобщениях. Использование двойной записи между счетами существенно влияет на счетную достоверность финансовой и статистической отчетности и коллазию (непротиворечивость, согласованность между собой) ее данных.

В цифровой экономике должны сочетаться текущие и исторические, индивидуальные и агрегатные, затратные, подоходные и условные оценки. Возможны и оценки с учетом времени их применения, выполненные в прошлом, настоящем и обозримом будущем. Это особенно ценно для управления, поскольку оно всегда ориентировано на будущее с учетом прошлого и настоящего.

Сложно перечислить все проблемы, возникающие перед учетом как средством формирования информации для цифровой экономики, но они должны быть максимально полностью и конкретно определены, чтобы постепенно перейти к их решению. Перечисленные в государственной программе, сдерживающие ее реализацию факторы: дефицит кадров, слабый уровень подготовки специалистов по информатике, недостаточное количество научно-исследовательских работ мирового уровня, вполне преодолимы. Есть вопросы, связанные с общим отставанием в разработке и внедрении современных цифровых технологий, отечественного компьютерного, серверного

и телекоммуникационного оборудования. «В области внедрения цифровых технологий, – фиксируется в программе, – Россия значительно отстала от Европейского союза и остальных стран, немного опередив Турцию, Китай и Мексику» [6, с. 10]. Сейчас принимаются энергичные меры по ликвидации этого отставания, формированию

современного информационного пространства с учетом потребностей граждан, организаций и общества в получении и использовании качественных, достоверных и одновременно защищенных от постороннего вмешательства и использования сведений. Активную роль в этом должно сыграть и бухгалтерское сообщество. 

### 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. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учебное пособие. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2013. – 874 с.
2. Маркова В.Д. Цифровая экономика. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 186 с.
3. Устюжанина Е.В., Сигарев А.В., Шейн Р.А. Цифровая экономика как новая парадигма экономического развития // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – Т. 16. – № 12(471). – С. 2238–2253. DOI: 10.24891/ea.16.12.2238.
4. Плотникова Л.А., Аграномова Л.А. Ближайшее будущее учетной специальности в период автоматизации бухгалтерского учета // Международный молодежный симпозиум по управлению, экономике и финансам: сб. науч. ст. (Казань, 5–6 декабря 2017 г.). – Казань: Изд-во «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 2017. – С. 284–287.
5. Пичков О.Б., Уланов А.А. Перспективы и возможности цифровой экономики на современном этапе развития // Страховое дело. – 2017. – № 10(295). – С. 12–16.
6. Программа «Цифровая экономика Российской Федерации»: Утв. распоряжением Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р // Финансовый бизнес. – 2017. – № 6 (191). – С. 3–10.
7. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под ред. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1167 с.

### References

1. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. *Korporativnye finansy i uchety: ponyatiya, algoritmy, pokazateli* [Corporate Finance and Accounting: Concepts, Algorithms and Indicators]. Moscow, Prospekt Publ., 2013. 874 p.
2. Markova V.D. *TSifrovaya ekonomika* [Digital Economy]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018. 186 p.
3. Ustyuzhanina E.V., Sigarev A.V., Shein R.A. *TSifrovaya ekonomika kak novaya paradigma ekonomicheskogo razvitiya* [Digital Economy as a New Paradigm of Economic Development]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika - Economic Analysis: Theory and Practice*, 2017, Vol. 16, no. 12(471), pp. 2238–2253. DOI: 10.24891/ea.16.12.2238.
4. Plotnikova L.A., Agranomova L.A. *Blizhayshee budushchee uchetnoy spetsial'nosti v period avtomatizatsii bukhgalterskogo ucheta* [The Near Future of Accounting Profession in an Era of Accounting Automation]. *Mezhdunarodnyy molo-dezhnyy simpozium po upravleniyu, ekonomike i finansam (International Symposium on Management, Economics and Finance: collection of scientific papers)* (Kazan, December 5–6, 2017). Kazan, Kazan Federal University Publ., 2017, pp. 284–287.
5. Pichkov O.B., Ulanov A.A. *Perspektivy i vozmozhnosti tsifrovoy ekonomiki na sovremennom etape razvitiya* [Digital Economy Opportunities on the Modern Stage of Development]. *Strakhovoe delo – Insurance Law*, 2017, no. 10(295), pp. 12–16 (in Russ.).
6. Programma «TSifrovaya ekonomika Rossiyskoy Federatsii» [Project Digital Economy of the Russian Federation]. *Finansovyy biznes – Financial Business*, 2017, no. 6, pp. 3–10 (in Russ.).
7. Gryaznova A.G. *Finansovo – kreditnyy entsiklopedicheskiy slovar'* [Financial and Credit Encyclopedic Dictionary]. Moscow, Finance and Statistics Publ., 2002. 1167 p.

### Для цитирования

Ивашкевич В.Б. Цифровая экономика и учет // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 9–12.

### For citation

Ivashkevich V.B. *Tsifrovaya ekonomika i uchety* [Digital Economy and Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 9–12 (in Russ.).

УДК 657  
ВАК 08.00.12

## Учет возвратных отходов предприятий машиностроения

## Recyclable Waste Accounting at the Mechanical Engineering Enterprises

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

**Аннотация.** Исследования показали, что на многих предприятиях обрабатывающих отраслей статья затрат «Возвратные отходы» отражает приблизительные значения расчетов, что не соответствует требованиям эффективного бухгалтерского учета и управления предприятием в целом. Необходимо максимально точное и своевременное отражение внутривозвратного оборота возвратных отходов в соответствующих учетных регистрах, образующих информационную базу планово-учетной системы возвратных отходов. Целью исследования явилась разработка инструментальной основы планирования, учета и калькулирования возвратных отходов производственной деятельности. В качестве методов исследования использованы системный анализ, наблюдение, классификация, декомпозиция, а также метод измерений и системно-структурный метод. Рассмотрены вопросы, связанные с определением ключевых понятий и нормативным регулированием планово-учетной системы возвратных отходов, в результате уточнены терминологическая база и набор методологических инструментов. Предложена схема калькулирования себестоимости и ценообразования возвратных отходов, модели их отражения в производственном планировании (бюджетировании), внутривозвратном учете и внутренней отчетности, определена необходимость регулирования бухгалтерскими стандартами и отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг, товаров). Структурирование инструментально-информационного возвратных отходов является результативным средством повышения эффективности бизнес-процессов, обеспечивает принятие управленческих решений, продуктивные формы внутреннего контроля и экономического анализа работы предприятия.

Lobachevsky State University (Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet im. N.I. Lobachevskogo), Russian Federation, Nizhny Novgorod  
**Igor E. Mizikovskiy**  
Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department  
e-mail: core090913@gmail.com  
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya str., Nizhny Novgorod 603000, Russian Federation.  
Phone +7 (831) 433–13–96.

**Abstract.** On the example of several enterprises of manufacturing industries research results have demonstrated that cost item «Recyclable Waste» shows the approximate values calculations, which does not meet the requirements of effective accounting and business management overall. It is necessary to show internal turnover of recyclable waste the in the relevant accounting registers, forming the information base of the recyclable waste planning accounting system as accurately and timely as possible. The research objective is to develop an instrumental basis for planning, accounting and calculation of the recyclable waste of production. The author uses system analysis, observation, classification, decomposition, as well as measurement method and system-structural method as research methods. The issues related to the key definitions and regulatory planning and accounting recyclable waste system are considered. As a result, a terminological base and a set of methodological tools are specified. A scheme for calculation of prime cost and pricing of recyclable waste, models of its reflection in production planning (budgeting), internal accounting and internal reporting are offered. The necessity of regulation by accounting standards and branch methodical recommendations on planning, accounting and calculation of cost of production (works, services, goods) is determined. Structuring of instrumental and information recyclable waste is an effective tool for improving the efficiency of business processes, and provides managerial decision-making, productive forms of internal control and economic analysis of the enterprise.

**Ключевые слова:** оборот возвратных отходов; бюджетирование; производственное планирование; учет; калькулирование; ценообразование; информационное пространство.

**Keywords:** recyclable waste; budgeting; production planning; accounting; calculation; pricing; information space.

## Введение

Эффективное применение учетно-калькуляционных систем обеспечивает интеграцию сведений, формируемых в процессе потребления ресурсов, в информационное пространство хозяйствующих субъектов, представляющее собой ключевой ресурс бизнес-процессов, наряду с материальными, трудовыми, финансовыми, интеллектуальными и иными видами ресурсной базы организации. Интегративную природу данных о себестоимости производимых продуктов предприятия машиностроительной промышленности трудно переоценить прежде всего в реализации технологий производственного планирования, бюджетирования (сметного планирования), оперативного учета и контроля финансово-хозяйственной деятельности, в создании прочной основы для выработки стратегий и оперативных организационно-управленческих решений.

Не требует доказательств тот факт, что создание и ведение столь непростого сегмента информации нацелено прежде всего на обеспечение постоянно растущих в объемах и семантически усложняющихся информационных запросов менеджмента предприятия, на повышение информационной осведомленности лиц, принимающих решения. Доказана необходимость обеспечения качества генерируемых результатов на основе продуктивного и перманентного выполнения в едином формате учетной функции и процедуры калькулирования [1]. Исходя из данного постулата, автором был проведен системный анализ процессов и результатов учетно-калькуляционной работы на ряде предприятий Нижегородского промышленного кластера. Исследования показали, что ряд статей затрат на производство отражается достаточно поверхностно, расчеты производятся по методикам, априори не предполагающим на выходе точного результата.

Результаты проведенного анализа позволили прийти к выводу о том, что одной из наиболее «проблемных» статей являются «Возвратные отходы». Этот факт обуславливает ряд объективных причин. Автором установлено, что понятие «возвратные отходы» не определено в бухгалтерских стандартах (даже в максимально приближенных по семантике, таких как ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»<sup>1</sup> и ПБУ 10/99 «Расходы организации»<sup>2</sup>). Нет прямого и точного определения данного понятия и в «Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» сказано, что «отходы,

образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке»<sup>3</sup>. Отсутствие самого определения «возвратные» не дает возможности точной смысловой идентификации ресурса, о котором идет речь в документе. Вполне очевидно, что использование нечетких смыслов при структурировании статей калькуляции недопустимо.

Отсутствует полное и четкое определение понятия возвратных отходов или просто не приводится во многих отраслевых инструкциях по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг, товаров). Так, в приказе Минтопэнерго РФ<sup>4</sup> сказано, что к возвратным относятся те отходы, которые «могут быть вторично потреблены самим предприятием для изготовления основной продукции... в качестве сырья, материалов, топлива во вспомогательных производствах, на хозяйственные цели или реализованы на сторону». Вместе с тем в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях<sup>5</sup> сказано, что «под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 № 2806). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/). (дата обращения: 28.09.2018 г.).

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1890). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/). (дата обращения: 28.09.2018 г.).

<sup>3</sup> Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов утверждены Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=209425#0/>. (дата обращения: 30.09.2018 г.).

<sup>4</sup> Приказ Минтопэнерго РФ от 18.11.1998 № 371 (ред. от 12.10.1999) «Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях». Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21779/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21779/). (дата обращения: 29.09.2018 г.).

<sup>5</sup> Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях». Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_59524/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/). (дата обращения: 29.09.2018 г.).

производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению». В этом источнике отмечается, что «не относятся к возвратным отходам: остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие подразделения в качестве полуфабриката (полноценного материала) для производства других видов продукции (работ, услуг); попутная (сопряженная) продукция» и «возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или проданы на сторону;
- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы продаются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса;
- по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри организации или сдаются на сторону».

Аналогичный подход к определению рассматриваемого понятия имеет место в методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции ряда отраслей, в том числе: лесопромышленного комплекса<sup>6</sup>, научно-технической деятельности<sup>7</sup>, цветной металлургии<sup>8</sup>, нефтеперерабатывающей и нефтехимической промышленности<sup>9</sup> и т.д. Это же определение возвратных отходов имеет место в Налоговом кодексе РФ<sup>10</sup>, что позволяет сделать вывод об общей нормативной установке в данной предметной области.

Исследовав «историю вопроса», будет справедливым предположение о том, что методологической основой раскрытия содержания понятия возвратных отходов в перечисленных выше источниках послужили «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», введенные в действие первого января 1971 года<sup>11</sup>. По существу, они же явились терминологическим базисом учебников, научных статей и монографий по учету затрат, калькулированию и бюджетированию обычной деятельности хозяйствующих субъектов.

В учебнике [2] известного исследователя в области научной бухгалтерии Н.П. Кондракова отражается определение, семантически соответствующее сущности рассматриваемого термина, изложенного в основных положениях по планированию,

учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях<sup>11</sup>. Такое же определение возвратных отходов позиционируют в своих работах ведущие ученые-бухгалтеры М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова [3], Е.В. Бехтерева [4], Г.Ю. Касьянова [5]. В результате можно прийти к выводу, что парадигма возвратных отходов инварианта довольно продолжительное время.

Автор полагает, что в определении этого сложного понятия целесообразно опираться на ГОСТ 14.322–83 «Нормирование расхода материалов», где сказано, что «к технологическим отходам материала относят то его количество, которое не овеществлено в изделии, но затрачено на его производство... в составе технологических отходов следует учитывать используемые в качестве исходного материала для изготовления других изделий...»<sup>12</sup> Таким образом, возвратные отходы – это часть технологических отходов, затраченных, но не овеществленных в изделии, которые возможно использовать в производстве или реализовать.

## Методы

Исследования, проведенные автором на ряде предприятий машиностроения Нижегородского

<sup>6</sup> Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса (извлечения). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_105793/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105793/). (дата обращения: 30.09.2018 г.).

<sup>7</sup> Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОП-22–2–46). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/). (дата обращения: 01.09.2018 г.).

<sup>8</sup> Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии (утв. Роскомметаллургией 07.12.1993). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_98812/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98812/). (дата обращения: 01.09.2018 г.).

<sup>9</sup> Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях. Приказ Минтопэнерго РФ от 18.11.1998 № 371 (ред. от 12.10.1999) «Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=98812#3/>. (дата обращения: 02.09.2018 г.).

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 118-ФЗ (ред. от 28.12.2016). Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=200297#0/>. (дата обращения: 02.09.2018 г.).

<sup>11</sup> Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» (утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970) (ред. от 18.09.1983) Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_101032/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_101032/). (дата обращения: 11.09.2018 г.).

<sup>12</sup> ГОСТ 14.322–83 «Нормирование расхода материалов». Режим доступа: <http://www.internet-law.ru/gosts/gost/21149/>. (дата обращения: 11.09.2018 г.).

промышленного кластера, показали, что при формировании себестоимости возвратных отходов строго формализованные расчетные методы не используются; калькуляции базируются на эмпирических данных, не содержат требуемой постатейной дифференциации по классам отходов, технологическим процессам и видам (номенклатуре) изделий, не отражают добавленные затраты на обработку возвратных отходов, тем самым «растворяя» их в общей массе затрат на производство. К сожалению, такая тенденция носит устойчивый характер, несмотря на то что недооценка исследуемого вида ресурсов может обернуться заметными финансовыми потерями для предприятия.

Во многом это связано с определенными методологическими, а в некоторых случаях и организационными трудностями ведения учета рассматриваемого объекта, отсутствием должной мотивации решения этой задачи у бухгалтерской службы и менеджмента в целом. Сведения о возвратных отходах во многих случаях можно отнести к частично «выпадающим», поскольку они не содержат точных стоимостных характеристик.

## Результаты

Для качественного структурирования инструментальной основы планирования, учета и калькулирования себестоимости возвратных отходов следует ввести и рассматривать понятие «внутризаводский оборот возвратных отходов» (схема представлена на рисунке). В процессе оборота производятся добавленные затраты, как уже отмечалось, «растворяемые» в общем объеме косвенных затрат и учитываемые не опосредованно к себестоимости возвратных отходов. На практике наблюдается следующее: из материальных затрат фактической себестоимости сторнируется только стоимость эмпирически «уцененных» возвратных отходов без учета производимых в процессе оборота добавленных затрат. Не требует доказательств, что данный подход в корне противоречит принципам управленческого учета, приводит к искажению конечного значения себестоимости продукции (работ, услуг, товаров), снижает уровень информационной осведомленности лиц, принимающих управленческие решения и качество внутреннего контроля ресурсов.

Исследования показали, что нередко на практике позиции конкретного материала и возвратного отхода, сформированного в результате его обработки, учитываются в одной группе материальных ресурсов. Идентификация позиций возвратных отходов производится аналогично материалам, в результате обработки которых они образовались. Выявлены случаи присвоения материалам и их возвратным отходам одинакового номенклатурного номера, что, вполне очевидно, не выдерживает никакой критики. Для полноценного

## Схема внутризаводского оборота возвратных отходов



и качественного учета необходима однозначная и индивидуальная идентификация каждой ресурсной единицы с обязательным использованием Федерального классификационного каталога отходов<sup>13</sup>.

Каждой номенклатурной позиции возвратных отходов, согласно действующим стандартам и правилам, необходимо установить учетную цену (в том случае, если эта позиция предназначена для дальнейшего использования в производстве) или цену реализации (если эта позиция предназначена для отпуска на сторону). Результаты учетного ценообразования должны обязательно отражаться в номенклатуре-ценнике, что, к сожалению, на практике делается не всегда. Как уже отмечалось выше, по существу учетная цена возвратных отходов является результатом уценки материала, из которого они образованы, т.е. «пониженной ценой исходного материального ресурса», и добавленные затраты в ней не учитываются.

Снижение цены зависит от снижения потребительской стоимости, в свою очередь обусловленного физико-химическими особенностями материального ресурса, спецификой и условиями технологического процесса, вида и качества оборудования, инструментов, квалификации трудовых ресурсов. Зависимость первоначальной цены  $Y$  материала  $m$  от ряда факторов влияния можно представить в виде функции (1):

$$Y m = F(x_1, x_2, x_3, x_4, x_5), \quad (1)$$

где  $x_1$  – физико-химические особенности материального ресурса  $m$ ;

$x_2$  – условия технологического процесса;

$x_3$  – оборудование;

$x_4$  – инструменты;

$x_5$  – квалификация трудовых ресурсов,

<sup>13</sup> Федеральный классификационный каталог отходов. Сайт «Электронный эколог». Режим доступа: [https://www.e-ecolog.ru/fkko/table?\\_openstat=ZGlyZWN0LnNhbmRleC5ydTsyMTA4MTMyNzszMjg4MzQ4NjE1O3lhbmRleC5ydTpwcmVtaXVt&yclid=289562112396889055/](https://www.e-ecolog.ru/fkko/table?_openstat=ZGlyZWN0LnNhbmRleC5ydTsyMTA4MTMyNzszMjg4MzQ4NjE1O3lhbmRleC5ydTpwcmVtaXVt&yclid=289562112396889055/). (дата обращения: 21.09.2018 г.).

Таблица 1. Нормативная калькуляция внутривозвратного оборота опилок стали конструкционной легированной 40ХН2МА (код отхода по ФККО 36121303435), руб/т

Статья затрат	Экономические элементы затрат					Итого
	Материальные затраты	Зарплата	Отчисления на соц. нужды	Амортизация	Прочие затраты	
Стоимость с учетом уценки	255	-	-	-	-	255
Сбор отходов на производственном участке	2	16	3,52	0,9	10,58	33
Погрузочно-разгрузочные и складские работы	10	62	13,64	0,2	1,16	87
Складирование, хранение и отпуск	44	24	5,28	1,9	18	92,8
Административно-управленческие затраты	3,6	34	7,48	1,6	3	49,68
Прочие косвенные затраты	-	-	-	-	3,6	3,6
Итого	314,6	136	29,92	4,6	35,34	521,08

$0 > X_i > 1$ .

Вполне очевидно, что набор факторов влияния может быть увеличен. На предприятии необходимо разработать критерии и параметры снижения первоначальной учетной цены в зависимости от количественной величины факторов влияния и отразить их в соответствующей конструкторско-технологической документации. Коэффициент снижения  $K_m$  можно рассчитать как среднюю величину факторов влияния состояния на снижение первоначальной стоимости (2).

$$K_m = \frac{\sum X_i}{N}, \quad (2)$$

где  $x_i$  – количественный показатель фактора влияния;

$N$  – количество факторов.

Себестоимость  $C_2$  позиции  $m$  возвратных отходов предлагается рассчитывать по формуле (3):

$$C_2 = (K_m * (C_1)) + D_m, \quad (3)$$

где  $C_1$  – первоначальная учетная цена ресурса  $m$ ;  
 $D_m$  – добавленные затраты при обработке отхода  $m$ .

Величина себестоимости позиции номенклатуры возвратных отходов является, по существу, отправной точкой, исходной базой для принятия решения по установлению учетной цены на основании уценки материального ресурса. Необходимо отметить, что расчетный метод, представленный формулами (2) и (3), в совокупности с опытным способом оценки стоимости составляет единую технологию, предполагающую систематическое обновление учетных цен на основании экономически обоснованных решений.

Применение данной методики позволит предотвратить «инерционность» учетного ценообразования, сделает невозможным использование в калькулировании устаревших, своевременно не обновленных учетных цен. В табл. 1 представлена

калькуляция нормативной себестоимости оборота опилок стали конструкционной легированной 40ХН2МА (код отхода по ФККО 36121303435). Необходимо отметить, что строка «Стоимость с учетом уценки» представляет собой учетную цену ресурса, скорректированного с учетом коэффициента снижения первоначальной учетной цены.

Автор полагает, что моделью формирования отпускной цены  $C_3$  должна стать известная и многократно опробованная на практике схема «себестоимость плюс» (4).

$$C_3 = C_2 + P_m, \quad (4)$$

где  $P_m$  – удельная прибыль от реализации на сторону.

Расчетная модель цены продажи возвратных отходов, так же как и учетной цены, является частью набора инструментов, позволяющих обеспечить прозрачность и полную контролируемость со стороны менеджмента данного бизнес-процесса. Вполне очевидно, что цена продажи формироваться комиссионно на основе актуализированной информации о ключевых параметрах бизнес-среды, таких как: сведения об основных «игроках» сегмента рынка промышленных отходов, имеющих место ценовых и технологических трендах, имеющих место нормативно-регулирующих документах и других необходимых параметрах. Именно их набор должен стать информационной основой для определения объема прибыли от продаж, поддержания заданного уровня рентабельности. Не требует доказательств необходимость отражения критериев и параметров бизнес-процесса продаж возвратных отходов в ценовой политике и маркетинговой стратегии предприятия.

Формирование любого устойчивого бизнес-процесса требует продуктивной и системной реализации функции планирования. Необходимо отметить, что возвратные отходы, как производственный ресурс, должны отражаться в регистрах производственного планирования (табл. 2) и сметного

Таблица 2. Производственная программа медико-инструментального предприятия на март 2018 года

Вид работ	Единица измерения	Количество
Производство оборудования:		
Остаток на начало месяца	шт.	80
В течение месяца	шт.	60
Возвратные отходы (стружка металлическая)	тонн	0,35
Ремонт оборудования:		
Остаток на начало месяца	шт.	30
В течение месяца	шт.	40
Возвратные отходы (стружка металлическая)	тонн	0,12

Таблица 3. Бюджет производства медико-инструментального предприятия на март 2018 года, тыс. руб.

Статья затрат	Код	Сумма
Запасы незавершенного производства на начало месяца	459	9600
Затраты на производство, из них:	462	10500
Материальные затраты	457	5800
Возвратные отходы (вычитаются)	008	367
Затраты на оплату труда	437	3950
Отчисления на соц. нужды	438	869
Амортизация	459	140
Прочие затраты	436	108
Запасы незавершенного производства на конец месяца	460	8860

планирования (бюджетирования) (табл. 3). Сметное планирование (бюджетирование), представляет собой процесс формирования финансовых показателей, директивно определяющих состояние обычной деятельности машиностроительного предприятия в будущем календарном периоде и отражаемых в соответствующей смете (бюжете). Следует отметить, что «стыковка» производственного отчета и бюджета производства осуществляется по кодам строк.

### Обсуждение

Правильное и своевременное отражение внутризаводского оборота возвратных отходов требует системного применения на практике концепции, предполагающей детализацию учетных

регистров, ориентированных на выполнение этой непростой задачи [6–8]. Возвратные отходы учитываются на субсчете 10–6 «Прочие материалы» счета 10 «Материалы». На этом субсчете «учитывается наличие и движение отходов производства...; неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые могут быть использованы как материалы...» и т.д. [5].

Качественное управление любым объектом учета требует систематического отражения его состояния, вполне очевидно, что не являются исключением возвратные отходы. Автором предлагается ввести отдельный субсчет «Возвратные отходы» счета 10 «Материалы», где должно отражаться также и движение твердого топлива в составе возвратных отходов. Обязательным требованием является ведение аналитического учета возвратных отходов по центрам ответственности и номенклатурной позиции [6,9], что, как уже отмечалось выше, на исследуемых предприятиях зачастую не производится.

Исследования показали необходимость отражения в учетной политике операций с возвратными отходами, что, к сожалению, зачастую не осуществляется на практике. Нам представляется необходимым освещение учетными политиками как в целях бухгалтерского, так и управленческого видов учета порядка документооборота, методики формирования учетных цен и цен продажи, принятых моделей учета, схемы учета формирования и распределения добавленных затрат и других ключевых аспектов методологии учета возвратных отходов.

### Заключение

Формирование инструментального и информационного технологического пространства внутризаводского оборота возвратных отходов является важным элементом эффективной конструкции системы управления хозяйствующим субъектом. Интеграция функций планирования, учета и калькулирования себестоимости позволяет не только существенно повысить прозрачность и достоверность рассматриваемого бизнес-процесса, но и позволит создать мощную и надежную базу принятия управленческих решений, обеспечит действенные формы контроля и анализа работы предприятия. Дальнейшее развитие инструментально-информационного обеспечения оборота возвратных отходов видится в усилении их нормативного регулирования прежде всего в отражении в бухгалтерских стандартах и отраслевых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг, товаров).

**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. Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28–35.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2013. – 496 с.
3. Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. Управленческий учет-1: Учебное пособие. Базовый курс. – М.: Издательский дом БИНФА, 2011. – 183 с.
4. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов: практ. пособие. – М.: Омега-Л, 2007. – 152 с.
5. Касьянова Г.Ю. Учет-2015: бухгалтерский и налоговый. – М.: АБАК, 2015. – 968 с.
6. Попова Л.В., Алимов С.А., Алимова М.С. Формирование эффективной учетной системы по центрам ответственности на промышленном предприятии // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 3. – С. 23–28.
7. Рожкова Д.Ю. Особенности управленческого учета предпринимательской активности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 11–16.
8. Смирнов В.В. Изменение парадигмы стратегического управления и ее влияние на организацию внутреннего контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 45–48.
9. Шароватова Е.А. Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 44–48.

**Для цитирования**

Мизиковский И.Е. Учет возвратных отходов предприятий машиностроения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 13–19.

**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. Khoruzhy L.I., Kharcheva I.V., Pavlychev A.I. Teoriya i praktika bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh sovremennogo informatsionnogo obshhestva [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28–35 (in Russ.).
2. Kondrakov N.P. *Bukhgalterskiy (finansovyy, upravlencheskiy) uchet* [Financial Accounting and Management Accounting]. Moscow, Prospekt publ., 2013, 496 p.
3. Vahrushina M.A., Rasskazova-Nikolaeva S.A., Sidorova M.I. *Upravlencheskiy uchet-1* [Management Accounting-1]. Moscow, Izdatel'skiy dom BINFA Publ., 2011, 183 p.
4. Behtereva E.V. *Sebestoimost': ratsional'nyy i effektivnyy uchet rashodov* [Prime Cost: Rational and Efficient Cost Accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2007, 152 p.
5. Kas'yanova G. Yu. *Uchet-2015: bukhgalterskiy i nalogovy* [Business and Tax Accounting-2015]. Moscow, ABAK Publ., 2015, 968 p.
6. Popova L.V., Alimov S.A., Alimova M.S. Formirovaniye ehffektivnoy uchetoynoy sistemy po tsentram otvetstvennosti na promyshlennom predpriyatii [Creating Effective Accounting System for Responsibility Centers at the Industrial Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 3, pp. 23–28 (in Russ.).
7. Rozhkova D. Yu. Osobennosti upravlencheskogo ucheta predprinimatel'skoy aktivnosti [Features of Management Accounting of Business Activity]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 6, pp. 11–16 (in Russ.).
8. Smirnov V.V. Izmeneniye paradigmy strategicheskogo upravleniya i ee vliyaniye 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. 45–48 (in Russ.).
9. Sharovatova E.A. Osobennosti upravlencheskogo ucheta zatrat v zavisimosti ot otraslevoy tekhnologii predpriyatiy [Features of Management and Cost Accounting depending on the Sectorial Technology of Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 44–48 (in Russ.).

**For citation**

Mizikovskiy I.E. Uchet vozvratnykh otkhodov predpriyatiy mashinostroeniya [Recyclable Waste Accounting at the Mechanical Engineering Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp.13–19 (in Russ.).

УДК 657.1  
ВАК 08.00.12

## Методические аспекты формирования социальной отчетности в научных организациях

### Methodological Aspects of Social Reporting in Scientific Organizations

*Ростовский-на-Дону научно-исследовательский институт радиосвязи, Российская Федерация, Ростов-на-Дону*

#### **Евгения Александровна Прядкина**

*Бухгалтер 2 категории, аспирант кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета  
e-mail: pryadkinae@yandex.ru  
344015, Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону, ул. 339 Стрелковой дивизии, д. 11, кв. 45.  
Тел. +7(903) 464-44-69.*

*Rostov-on-Don Research Institute of Radio Communications (Rostovskiy-na-Donu nauchno-issledovatel'skiy institut radiosvyazi), Russian Federation, Rostov-on-Don*

#### **Evgeniya A. Pryadkina**

*Accountant of the II Category, Postgraduate Student of the Accounting Department at the Rostov State University of Economics  
e-mail: pryadkinae@yandex.ru  
ap. 45, 11339 Strelkovoy Divizii str., Rostov-on-Don 344015, Russian Federation.  
Phone +7(903) 464-44-69.*

**Аннотация.** Вопрос формирования социальной отчетности в контексте последних утвержденных нормативных актов является особенно актуальным. Проблема исследования заключается в том, что при наличии ряда отечественных и зарубежных работ в рассматриваемой области вопрос методического обеспечения формирования социальной отчетности в российской науке и практике остается изученным лишь частично, а нормативная база находится на этапе становления. Целью работы является исследование сущности социальной отчетности научных организаций и практических аспектов ее формирования. В ходе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как анализ, синтез, сравнение и обобщение. Теоретической и методологической основой послужили труды отечественных и зарубежных ученых; официальные документы; действующие стандарты социальной отчетности. В статье определены место и роль социальной отчетности в системе отчетности научных организаций. Разработана методика формирования социальной отчетности для научных организаций. Приведен практический опыт публикации отчетности российскими научными организациями. Сделан вывод о том, что социальная отчетность является эффективным инструментом управления взаимодействием с внутренними и внешними стейкхолдерами, что принципиально важно для устойчивого развития организации. В связи с чем разработка показателей, максимально удовлетворяющих информационные запросы заинтересованных сторон, является достаточно актуальной для проведения дальнейших исследований.

**Abstract.** The issue of social reporting formation within the framework of the latest approved regulatory acts is of great interest today. The problem of the study lies in fact that in spite of the presence of a number of domestic and foreign works in the considered area, the issue of a methodological support for the social reporting formation in the Russian science and practice remains only partially investigated, and the legal framework is at the stage of formation. The purpose of this study is to analyze social reporting essence of the scientific organizations and practical aspects of its formation. The following general scientific cognition methods were used during the research: analysis, synthesis, comparison and generalization. Studies of domestic and foreign scientists as well as official papers and current standards of social reporting were used as theoretical and methodological basis. The article defines the place and role of social reporting in the reporting system of scientific organizations. The method of social reporting formation for scientific organizations is developed. The practical experience of publishing reports by the Russian scientific organizations is given. The author comes to a conclusion that social reporting is an effective tool for interaction management with both internal and external stakeholders, which is crucial for the sustainable development of the organization. Therefore, the development of indicators that satisfy the most information enquiries of stakeholders is relevant enough to continue research.

**Ключевые слова:** социальная отчетность; научная организация; ключевые показатели; заинтересованные стороны; существенность раскрываемых тем; принципы отчетности; раскрытие информации; стандарты отчетности; структура отчетности.

**Keywords:** social reporting; scientific organization; key indicators; stakeholders; subject disclosure significance; reporting principles; disclosure of information; reporting standards; reporting structure.

## Введение

Учетные системы организаций в современных условиях хозяйствования под воздействием информационных запросов потребителей претерпевают существенные изменения. В настоящее время все большее распространение получает нефинансовая отчетность и социальная отчетность, в частности. Пятов М.Л. и Соловей Т.Н. отметили, что после 2007 года в мировом масштабе «спрос» на социальную отчетность резко пошел вверх [1, с. 31]. Под термином социальная отчетность понимается совокупность показателей финансовой и нефинансовой информации, которая отражает цели, подходы и результаты хозяйственной деятельности организации в контексте вопросов социальной ответственности и устойчивого развития по трем аспектам: социальном (в большей мере), экономическом, экологическом.

Усиление внимания к проблеме формирования социальной отчетности, наблюдающееся в последнее время, связано в первую очередь с существенным расширением круга организаций, вовлеченных в процесс публичного раскрытия нефинансовой информации о результатах своей деятельности вследствие утверждения Концепции развития публичной нефинансовой отчетности<sup>1</sup>. Ряд организаций будет обязан, начиная с 2019 года, выпускать такую отчетность на постоянной основе. Исключениями не станут и научные организации. Под научной организацией понимается юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, общественное объединение научных работников, осуществляющие в качестве основной деятельности научную и (или) научно-техническую деятельность<sup>2</sup>.

Перед организациями, обязанными формировать социальную отчетность, встанет множество нерешенных методических вопросов:

- отсутствие стандартов составления отчетности;
- структура форм отчетности;
- показатели, раскрываемые в формах отчетности;
- необходимость процедуры заверения отчетности.

Все отмеченные проблемы формирования социальной отчетности свидетельствуют об абсолютной актуальности темы исследования.

Вопросы, касающиеся методических аспектов формирования социальной отчетности, нашли отражение в трудах отечественных и зарубежных ученых: Ефимовой О.В. [2], Никифоровой Е.В.,

Шнайдер О.В. [3], Петренко С.Н. [4], Федорова Н.В., Абдуганиева Н.Н. [5], Шкулипы Л.В. [6]. В качестве исходного положения проводимого исследования используется точка зрения Воробьевой О.А. [7, с. 294], которая считает термины «социальная отчетность», «отчетность об устойчивом развитии» и «отчетность о корпоративной социальной ответственности» синонимичными, поскольку все они отвечают характеристикам нефинансовой отчетности.

К настоящему времени у исследователей определилось несколько подходов. Ефимова О.В., Никифорова Е.В., Шнайдер О.В., Шкулипа Л.В. предлагают рассматривать методику подготовки социальной отчетности как последовательность определенных этапов, процессов и шагов. Принципиально отличается подход Петренко С.Н., которая рассматривает процесс составления социальной отчетности с точки зрения качественных характеристик этапов подготовки отчетности, выделяя при этом следующие: организационный, методический и технический этапы [4, с. 221]. Федоров Н.В., Абдуганиев Н.Н. сформировали этапы подготовки социальной отчетности, опираясь на стандарты AccountAbility 1000 (AA1000SES). При этом существенно отличающимися этапами в предложенных методиках выступают следующие: наличие обратной связи со стейкхолдерами после публикации отчета (Ефимова О.В., Федоров Н.В., Абдуганиев Н.Н.), организация учета в целях формирования социальной отчетности (Петренко С.Н.), согласование с графиком подготовки финансовой отчетности (Ефимова О.В.).

Теоретический анализ литературы позволяет выделить перспективное направление исследований: разработку методики формирования социальной отчетности в научных организациях.

## Место и роль социальной отчетности в системе отчетности научных организаций

Система отчетности научной организации – это совокупность внешней и внутренней отчетности, которая представляет собой сводные данные

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 г. № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации».

<sup>2</sup> Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О науке и государственной научно-технической политике» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017).

о состоянии и результатах деятельности научной организации, а также прогнозные данные о предстоящих событиях. Наиболее полно специфику современной системы корпоративной отчетности организации отражают работы Вахрушиной М.А., Толчеевой А.А. [8, с. 306], Алексеевой И.В. [9], Осиповой Р.Г. [10], Лабынцева Н.Т., Архипенко Н.Ю. [11].

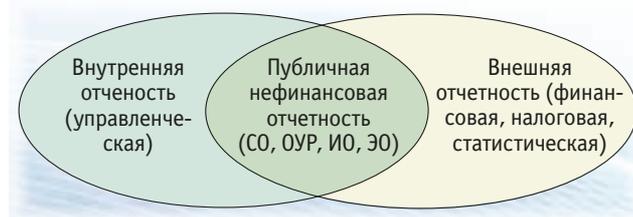
Особое место в этой системе занимает публичная нефинансовая отчетность, представленная в виде социальной отчетности (СО), отчетности об устойчивом развитии (ОУР), интегрированной отчетности (ИО) или экологической отчетности (ЭО).

В отличие от финансовой, налоговой, статистической и управленческой такая отчетность предназначена как для внешних пользователей, так и для внутренних (рис. 1). С одной стороны, она выступает в роли эффективного инструмента взаимодействия с заинтересованными сторонами, формируя репутацию организации и обеспечивая лояльность по отношению к ней, путем ведения прозрачной деятельности. С другой стороны, она является одним из инструментов управления, позволяющим своевременно выявлять и оценивать нефинансовые риски, налаживать эффективные коммуникации, а также проводить стратегическое планирование и корректировку намеченного пути развития в соответствии с меняющейся внешней средой и по результатам достижения поставленных ранее целей и задач.

Содержание социальной отчетности во многом пересекается с содержанием других видов отчетности. Например, в статистической отчетности по формам № 2-наука (ИНВ) «Сведения об организации сектора исследований и разработок», № 4-инновация «Сведения об инновационной деятельности организации», № 1-Т «Сведения о численности и заработной плате работников», № 1-Т (условия труда) «Сведения о состоянии условий труда и компенсациях на работах с вредными и (или) опасными условиями труда», № 1-кадры «Сведения о повышении квалификации и профессиональной подготовке работников организаций» представлены сведения, которые также отражаются в основных разделах социального отчета научной организации. В налоговой отчетности – сведения об объеме налоговых обязательств и отчислений, обеспечивающих социальные гарантии работникам. В бухгалтерской (финансовой) – объем чистой прибыли, движения капитала и прочие показатели, которые дают представление о финансовой устойчивости развития научной организации. В управленческой отчетности содержится информация, которая дает возможность составить прогноз о динамике прибыли, оценить риск и эффективность новых капитальных вложений [12, с. 24], т.е. информация о стратегии развития организации и ее реализации.

При этом важно, чтобы социальная отчетность не дублировала прочие виды отчетности, а дополняла их. Информация, раскрываемая в различных

Рис. 1. Система отчетности научной организации\*



видах отчетности научной организации, не должна быть противоречивой. Кроме этого здесь уместно обратить внимание на то, что нефинансовые цели, указанные в социальной отчетности, должны быть подкреплены финансовыми возможностями, таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность в некоторой степени является гарантом достоверности социальной отчетности научной организации.

### Методика формирования социальной отчетности научных организаций

Для научных организаций, которым только предстоит включиться в процесс публичного раскрытия нефинансовой отчетности, была разработана методика формирования социальной отчетности, состоящая из 5 основных этапов. В ее основе лежат официальные документы, стандарты отчетности, теоретические исследования и лучшие практики компаний.

Рассмотрим каждый из указанных этапов, акцентируя внимание на наиболее значимых местах.

**Этап 1. Подготовительный.** На данном этапе в научной организации создаются все необходимые условия для реализации процесса формирования социальной отчетности: создание внутренних стандартов и положений, регламентирующих процесс формирования отчетности, определение ответственных исполнителей, разработка структур форм отчета, определение сроков подготовки и публикации отчета и т.д.

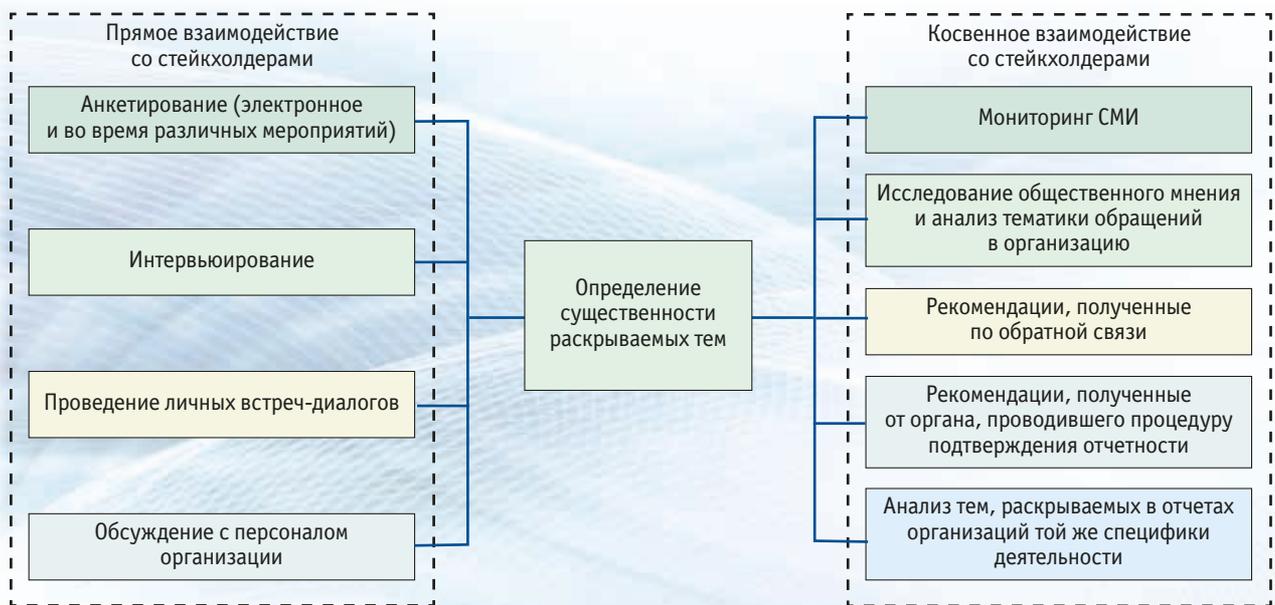
При этом важным критерием возможности формирования отчетности является включение принципов устойчивости в стратегию развития хозяйствующего субъекта.

**Этап 2. Составление отчетности** включает определение круга стейкхолдеров организации с учетом степени их взаимовлияния друг на друга, определение существенности раскрываемых тем, формирование набора показателей и сбор отчетной информации, выбор существующих или разработка новых инструментов обратной связи.

Ключевой проблемой данного этапа является проблема допустимости в раскрытии информации. Специфика научных организаций такова, что нередко их деятельность связана с исследованиями и разработками, касающимися государственной и иной охраняемой законом тайны. Это обстоятельство

\* Составлено автором.

Рис. 2. Определение существенности раскрываемых тем по способу взаимодействия со стейкхолдерами\*



оказывает существенное влияние на весь процесс формирования социальной отчетности, определяя вид самого отчета, раскрываемые темы и состав отчетных показателей. Предлагается два пути решения обозначенной проблемы:

1. Использование относительных показателей вместо абсолютных величин;
2. Использование модульной структуры отчета с дополнительными блоками информации, содержащими сведения, к которым имеет доступ ограниченный круг лиц.

Содержание социальной отчетности определяется исходя из существенности раскрываемых тем путем прямого и косвенного взаимодействия с заинтересованными сторонами (рис. 2). Примечательны результаты исследования, проводимого международной аудиторской компанией PricewaterhouseCoopers (PwC), показавшего, что: «91% компаний в процессе определения содержания отчетности взаимодействует с внутренними и внешними заинтересованными сторонами»<sup>3</sup>.

Этап 2 в дальнейшем предполагает автоматизацию, в результате чего снизится вероятность ошибки, допущенной вследствие человеческого фактора. Автоматизация составления отчетности научных организаций может быть произведена несколькими путями:

- посредством приобретения программных комплексов класса ERP (Enterprise Resource Planning; Планирование ресурсов предприятия) или EHSM (Environmental Health and Safety Management System; Охрана окружающей среды, здоровья и безопасности жизнедеятельности) в случае более подробного раскрытия экологической компоненты отчетности;

- посредством существующих программ учета путем пересмотра действующего плана счетов или применительно к программным продуктам 1С – использование субконтрирования, чтобы не создавать множество субсчетов;
- посредством разработки программных продуктов собственными силами, которые позволят формировать из раскрываемой информации отчетные таблицы.

**Этап 3. Подтверждение отчетности.** Прохождение научной организацией процедур заверения выпущенной отчетности дает заинтересованным сторонам уверенность как в качестве самой отчетности, так и в качестве раскрываемой в ней информации.

**Этап 4. Публикация отчетности.** Отсутствие законодательно закрепленных требований к формату публикаций социальной отчетности породило существенное многообразие способов распространения отчетов, а также их форматов. В условиях цифровизации экономики все большее распространение получают цифровые мультимедийные отчеты, интерактивный интерфейс которых предоставляет широкий спектр возможностей для пользователей. На этом этапе организации необходимо определиться с макетом и дизайном отчета, каналами его продвижения (помимо официального сайта и национального регистра корпоративных нефинансовых отчетов<sup>4</sup>), а также получить обратную связь от заинтересованных сторон.

\* Составлено автором.

<sup>3</sup> PricewaterhouseCoopers. Анализ нефинансовой отчетности. Режим доступа: <https://www.pwc.ru/ru/sustainability/assets/non-financial-reporting-survey.pdf>.

<sup>4</sup> Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности».

**Этап 5. Заключительный.** Анализ полученной обратной связи позволяет сократить существующий разрыв в восприятии научных организаций и их заинтересованных сторон раскрываемых тем и показателей, корректировать существующие подходы к формированию отчетности, принятые в организации, а также корректировать стратегию взаимодействия со стейкхолдерами в целом.

На основании проведенного исследования разработаны организационно-методические составляющие социальной отчетности научных организаций: основные требования к отчетности, ее принципы, ключевые элементы и примерная структура отчета.

Основными требованиями к социальной отчетности являются качество и достоверность раскрываемых в ней данных, соответствие раскрываемых тем запросам стейкхолдеров, а также ее доступность и публичность [13].

Основные принципы социальной отчетности содержатся в двух стандартах, получивших наибольшее распространение в настоящее время. Это принципы, содержащиеся в GRI Standards<sup>5</sup>: определяющие содержание отчета (взаимодействие с заинтересованными сторонами, контекст устойчивого развития, существенность, полнота) и обеспечивающие качество отчета (точность, сбалансированность, ясность, сопоставимость, надежность, своевременность). В стандартах серии AA 1000<sup>6</sup>: вовлеченность, существенность, реагирование, воздействие. Исходя из специфики научных организаций, деятельность которых может касаться защищаемых государством сведений, уместно дополнить приведенные принципы следующими: адресность, конфиденциальность, доступность. В целях обеспечения качества социальной отчетности следует соблюдать принцип нейтральности, используемый при формировании бухгалтерской отчетности: «должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей отчетности перед другими»<sup>7</sup>. Социальная отчетность прежде всего выступает в роли инструмента взаимодействия научной организации с ее заинтересованными сторонами, в связи с чем стоит отметить еще три существенных принципа: релевантность, прогнозируемую ценность, постоянное улучшение. Также допустимо применять принципы формирования публичной нефинансовой отчетности: надежности, системности, контроля за ресурсами, приоритета, временного периода, понятности, адаптации и сопоставимости [14].

Примерная структура социальной отчетности состоит из определенных блоков, в которых раскрываются ключевые элементы содержания. Блок «Общая информация» содержит базовые сведения об организации: ее профиль и стратегию развития на среднесрочную и долгосрочную перспективы; подходы в области менеджмента, который, с одной стороны, предназначен для ознакомления, а с другой – выступает в роли

связующего звена к последующим блокам. Блок «Управление воздействием» раскрывает результаты деятельности научной организации в разрезе различных категорий и включает в себя подблоки: управление социальным воздействием, управление экологическим воздействием, управление экономическим воздействием, управление научной деятельностью. Поскольку раскрытие содержания указанных выше подблоков является предметом самостоятельного исследования, выходящего за рамки данной работы, ограничимся перечнем компонентов одного из них. В подблоке управления научной деятельностью раскрываются значение организации для российской науки, ее инновационная деятельность и интеллектуальная собственность. В блоке «Взаимодействие с заинтересованными сторонами» закреплена стратегия взаимодействия со стейкхолдерами, а взаимосвязанный с ним блок «Обратная связь» позволяет скорректировать содержание последующих отчетов в соответствии с принципом релевантности, т.е. позволяет оценить степень соответствия отчета информационным запросам пользователей. Блок «Приложения» является в отчете заключительным и содержит сведения о наградах организации, выдержки из финансовой отчетности, аудиторские заключения, информацию о заверении социального отчета, используемые сокращения и т.д.

### **Практический опыт формирования нефинансовой отчетности российскими научными организациями**

В настоящее время в Национальном регистре нефинансовых отчетов по состоянию на 12 октября 2018 года зарегистрировано 903 отчета, выпущенных 173 компаниями, начиная с 2000 года<sup>8</sup>. Из них две трети составляют социальные отчеты (СО) – 324, отчеты в области устойчивого развития (ОУР) – 298 и оставшаяся треть: интегрированные отчеты (ИО) – 172, экологические отчеты (ЭО) – 82, отраслевые отчеты – 27. Доля научных организаций, публикующих нефинансовые отчеты, крайне мала – чуть более 3%.

Как видно из таблицы, наиболее распространенным видом нефинансовых отчетов среди российских

<sup>5</sup> GRI. GRI Standards Download Center. Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.

<sup>6</sup> AccountAbility. AA1000 AccountAbility Principles (AA1000AP) 2018. Режим доступа: <https://www.accountability.org/standards/>.

<sup>7</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.10.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации».

<sup>8</sup> Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП). Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Режим доступа: <http://pcnn.pf/simplepage/157>.

Таблица 1. Структура нефинансовых отчетов российских научных организаций

Наименование организации	Период, годы						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ОАО «НИПИгазпереработка» (НИПИГАЗ)	СО	СО	СО	-	-	-	-
ОАО «Головной институт «ВНИПИЭТ»	-	-	ИО	ИО	ИО	-	-
АО «ГНЦ НИИАР»	-	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
АО «ОКБМ им.И.И. Африкантова»	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
АО ОКБ «ГИДРОПРЕСС»:	-	-	-	-	-	ИО	ИО
АО «Специализированный научно-исследовательский институт приборостроения»	-	-	-	ИО	ИО	ИО	ИО

научных организаций является интегрированный отчет. Треть организаций выпускает отчетность на постоянной основе, еще треть включились в процесс публичного раскрытия нефинансовой информации в 2014 и 2016 годах.

Отличительной особенностью социальной отчетности научных организаций выступает наличие узкоспециализированных разделов, таких как: «Управление интеллектуальным капиталом», «Инновационная деятельность», «Научная деятельность», «Патентная деятельность», в которых закреплены цели и задачи на будущие периоды; отражены достигнутые результаты и ключевые показатели эффективности, характеризующие выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и оказания услуг за отчетный период.

Выбор вида нефинансового отчета определяется непосредственно научной организацией. В первую очередь на решение о виде отчета влияет специфика научной деятельности. Существенным ограничением при этом выступает деятельность, связанная с государственной и иной охраняемой законом тайной. В связи с чем научные организации могут заведомо выбирать именно социальный отчет, чтобы избежать раскрытия определенной экономической информации.

## Заключение

В статье приведены методические аспекты формирования социальной отчетности, которые

в себя включают основные требования к отчетности, обеспечивающие ее качество и целесообразность составления; принципы подготовки, состоящие из базовых (закрепленных в существующих стандартах) и дополнительных, предложенных автором в связи с определенными особенностями научных организаций. А также ключевые элементы содержания и примерную структуру отчета.

Предложена авторская методика формирования социальной отчетности, разработанная с учетом специфики деятельности научных организаций. Дальнейшее направление исследования должно быть связано с разработкой показателей, раскрываемых в основных разделах социального отчета: «управление социальным воздействием», «управление научной деятельностью», «управление экономическим воздействием» и «управление экологическим воздействием».

Формирование социальной отчетности посредством предложенной методики позволит организациям качественно улучшить взаимодействие с их заинтересованными сторонами, повысить эффективность управления, а также привлечь потенциальных инвесторов. Последнее принципиально важно для устойчивого развития научных организаций, поскольку только при наличии необходимых ресурсов возможно проведение дальнейших разработок и исследований.

## 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. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. Практика распространения нефинансовых отчетов компаний как способ формирования их конкурентных преимуществ // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 3. – С. 29–41.
2. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 3. – С. 40–53.
3. Никифорова Е.В., Шнайдер О.В. Отчетность об устойчивом развитии экономического субъекта: принципы, этапы подготовки // Вопросы региональной экономики. – 2015. – № 4 (25). – С. 161–166.
4. Петренко С.Н. Социальная отчетность: сущность, этапы составления, качественные характеристики // Синергия учета, анализа и аудита в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства: Материалы II международной межвузовской научно-практической конференции, посвященной памяти проф. Петровой В.И. и проф. Баканова М.И. – М.: Издательство «Аудит», 2016. – С. 219–224.
5. Абдуганиев Н.Н., Федоров М.В. Нефинансовая отчетность и подход к ее разработке как важнейшему элементу социальной политики российских компаний // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2014. – № 2 (52). – С. 42–52.
6. Шкулипа Л.В. Разработка методики формирования стандартизированной социальной отчетности для ПАО «Украинская железная дорога» // Технологический аудит и резервы производства. – 2016. – Том 6 – № 5 (32). – С. 27–35.
7. Воробьева О.А. Нефинансовая отчетность компаний: эволюция понятия и виды // РИСК: Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2015. – № 1. – С. 293–296.
8. Вахрушина М.А., Толчеева А.А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – Том 12. – № 2. – С. 297–310.
9. Алексеева И.В. Современные подходы к формированию корпоративной отчетности // Академический вестник. – 2014. – № 1 (27). – С. 13–21.
10. Осипова Р.Г. Роль и место корпоративной отчетности в системе учетно-аналитического обеспечения коммерческих организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 37–43.

### References

1. Pyatov M.L., Solovey T.N. Praktika rasprostraneniya nefinansovyh otchetov kompaniy kak sposob formirovaniya ih konkurentnyh preimushchestv [Practice of Non-Financial Reports Distribution as a Way of Creating Companies' Competitive Advantages]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 3, pp. 29–41 (in Russ.).
2. Efimova O.V. Formirovaniye otchyotnosti ob ustojchivom razvitiy: ehtapy I procedury podgotovki [Forming Reports on Sustainable Development: Stages and Procedures]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2018, no. 3, pp. 40–53 (in Russ.).
3. Nikiforova E.V., Shnaider O.V. Otchyotnost' ob ustojchivom razvitiy ekonomicheskogo sub'ekta: printsipy, etapy podgotovki [The Issue of Reporting on Sustainable Development of an Economic Entity]. *Voprosy regional'noy ekonomiki*, 2015, no. 4 (25), pp. 161–166 (in Russ.).
4. Petrenko S.N. Sotsial'naya otchetnost': sushhnost', ehtapy sostavleniya, kachestvennyye kharakteristiki [Social Reporting: Essence, Compilation Stages, Quality Characteristics]. *Sinergiya ucheta, analiza i audita v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti biznesa i gosudarstva: Materialy II mezhdunarodnoy mezhvuzovskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashhennoy pamyati prof. Petrovoy V.I. i prof. Bakanova M.I. (Synergy of Accounting, Analysis and Audit in Ensuring Economic Security of Business and State. Materials of the II International Inter-University Scientific and Practical Conference dedicated to the Memory of Prof. Petrova V.I. and Prof. Bakanov M.I.)*. Moscow, Audit Publ., 2016, pp. 219–224.
5. Abduganiev N.N., Fedorov M.V. Nefinansovaya otchetnost' i podkhod k ee razrabotke kak vazhneyshemu ehlementu sotsial'noy politiki rossiyskikh kompaniy [Non-Financial Reporting and the Approach to its Development as an Important Element of Social Policy of the Russian Companies]. *Izvestiya Ural'skogo Gosudarstvennogo Ekonomicheskogo Universiteta – Journal of the Ural State University of Economics*, 2014, no. 2 (52), pp. 42–52 (in Russ.).
6. Shkulipa L.V. Razrabotka metodiki formirovaniya standartizirovannoy sotsial'noy otchetnosti dlya PAO «Ukrainiskaya zheleznaya doroga» [Development of Standardized Social Reporting Formation Method for PJSC “Ukrainian Railway”]. *Tekhnologicheskii audit i rezervy proizvodstva – Technology audit and production reserves*, 2016, Vol. 6, no. 5 (32), pp. 27–35 (in Russ.).
7. Vorobeva O.A. Nefinansovaya otchetnost' kompanii: evolyutsiya ponyatiya i vidy [Non-Financial Reporting of the Companies: Evolution of Concept and Kinds]. *RISK: Resursy. Informatsiya. Snabzhenie. Konkurentsya – RISK: Resources, Information, Supply, Competition*, 2015, no. 1, pp. 293–296 (in Russ.).
8. Alexeeva I.V. Sovremennyye podhody k formirovaniyu korporativnoy otchetnosti [Corporate Reporting as the Result of Reports Evolution of a Company]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika*, 2017, Vol. 12, no. 2, pp. 297–310 (in Russ.).
9. Alexeeva I.V. Sovremennyye podhody k formirovaniyu korporativnoy otchetnosti [Modern Approaches to Formation of Corporate Reporting]. *Akademicheskii vestnik*, 2014, no. 1 (27), pp. 13–21 (in Russ.).
10. Osipova R.G. Rol' i mesto korporativnoy otchetnosti v sisteme uchetho-analiticheskogo obespecheniya kommercheskikh organizatsiy [Role and Place of the Corporate Reporting in the Accounting and Analytical Support System of Commercial Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 37–43 (in Russ.).

11. Лабынцев Н.Т., Архипенко Н.Ю. Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 2. – С. 28–36.
12. Лабынцев Н.Т., Ковалева Н.А. Методические и практические аспекты формирования внутренней управленческой отчетности инноваций в научных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 4. – С. 21–27.
13. Бодяко А.В. Формирование отчетности организации о вознаграждениях работникам в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности // Микроэкономика. – 2011. – № 6. – С. 174–179.
14. Хоружий Л.И. Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 4. – С. 19–27.
11. Labyntsev N.T., Arkhipenko N.Y. Korporativnaya otchetnost' kak instrument vliyaniya na investitsionnyu privlekatel'nost' biznesa [Corporate Reporting as an Instrument of Influence on the Business Investment Attractiveness]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 28–36 (in Russ.).
12. Labyntsev N.T., Kovaleva N.A. Metodicheskie i prakticheskie aspekty formirovaniya vnutrenney upravlencheskoy otchetnosti innovatsiy v nauchnyh organizatsiyah [Methodological and Practical Aspects of Formation of the Internal Management Reporting Innovations in Scientific Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 4, pp 21–27 (in Russ.).
13. Bodyako A.V. Formirovanie otchetnosti organizatsii o vozna-grazhdeniyakh rabotnikam v sootvetstvii s trebovaniyami Mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti [Reporting on Employee Benefits in accordance with Requirements of International Financial Reporting Standards]. *Mikroekonomika -Microeconomics*, 2011, no. 6, pp. 174–179 (in Russ.).
14. Khoruzhiy L.I. Konceptual'nye polozheniya formirovaniya publichnoy nefinansovoy otchetnosti v sisteme integrirovannoy otchetnosti [Conceptual Guidelines for Generating Public Non-Financial Reporting in the Integrated Reporting System]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 4, pp c. 19–27 (in Russ.).

#### Для цитирования

Прядкина Е.А. Методические аспекты формирования социальной отчетности в научных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 20–27.

#### For citation

Pryadkina E.A. Metodicheskie aspekty formirovaniya sotsial'noy otchetnosti v nauchnykh organizatsiyakh [Methodological Aspects of Social Reporting in Scientific Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 20–27 (in Russ.).

УДК 339.138  
ВАК 08.00.12

## Бонусы – учетные единицы «бонусных программ» как цифровые финансовые активы\*

### Bonuses – Bonus Programs Accounting Units as Digital Financial Assets

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

**Наум Львович Богачек**

канд. экон. наук, директор по развитию, электронная торговая площадка «Элторг» (ООО «Элторг»)  
e-mail: nbogachek@gmail.com  
603162, Российская Федерация,  
г. Нижний Новгород, дер. Кузнечиха, д. 71.  
Тел. +7 (930) 804–85–33.

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

**Naum L. Bogachek**

PhD in Economics, Development Director, Electronic Trading Platform «Eltorg» (LLC «Eltorg»)  
e-mail: nbogachek@gmail.com  
71 Kuznechiha Village, Nizhny Novgorod  
603162, Russian Federation.  
Phone +7 (930) 804–85–33.

**Аннотация.** Проведен анализ параметров и особенностей бонусов, как учетных единиц Бонусных программ, в сравнении с признаками и параметрами цифровых финансовых активов.

**Abstract.** The bonuses features as accounting units of the Bonus programs in comparison with the parameters of digital financial assets are analyzed.

\*Под научной редакцией докт. экон. наук, профессора, заслуженного работника высшей школы РФ Ефима Абрамовича Мизиковского.



Кроме общих признаков, проведен сравнительный анализ с точки зрения юридических имущественных прав на цифровые активы, без осмысления которых невозможен оборот активов на вторичном рынке, а значит, и применение бухгалтерского учета к такому обороту.

Цель статьи – показать, что бонусы являются полноценными цифровыми финансовыми активами, а значит, могут выполнять аналогичные, в том числе инвестиционные, задачи. Следовательно, направление бонусов нуждается в разработке специального экономического и бухгалтерского учета участников Бонусных программ для оборота бонусов на вторичном рынке.

Данная статья является первой в серии статей по разработке такого бухгалтерского учета. Показано, что бонусы по всем признакам совпадают с цифровыми финансовыми активами, а значит, имеют право считаться таковыми и регулироваться законодательством по цифровым активам. При этом как «оборот цифровых финансовых активов», так и «оборот бонусов» с юридически строгой точки зрения подразумевает оборот имущественных прав на эти активы.

Материалы статьи изложены на основе опыта работы электронной торговой площадки «Элбонус», созданной под руководством автора. Статья может служить основой для развития предлагаемой автором методики бухгалтерского учета операций у различных типов участников рынка бонусов как цифровых финансовых активов: эмитентов, инвесторов (клиентов), торговой площадки.

**Ключевые слова:** бонусные программы; участники рынка бонусов; инвестиции в бонусы; система учета бонусов; эмиссия бонусов; вторичный рынок бонусов; цифровые бонусы; цифровые финансовые активы.

## Понятие экономического актива

Прежде чем ответить на вопрос, вынесенный в заголовок статьи, желательно определить признаки, идентифицирующие такой объект, как «цифровой актив».

Далее, выделим объединяющие признаки, характерные для бонусов – учетных единиц типичных «бонусных программ», и сравним с таковыми для «цифровых активов».

Термин «цифровой актив» уже широко применяется на разных уровнях, однако следует признать этот термин пока не устоявшимся, находящимся в процессе обсуждения, уточнения интерпретации и принятия. Поэтому прежде всего мы в этой статье исследуем и выделим основные признаки «цифровых активов».

Что в современном праве и хозяйственной практике подразумевается под понятием «экономический актив» (assets, далее «актив»)?

In addition to common features, a comparative analysis from the point of view of digital assets legal property rights is carried out.

The purpose of this article is to show that bonuses are full-fledged digital financial assets, and therefore can perform similar tasks, including investment tasks. Therefore, it's necessary to develop special economic and accounting system of the Bonus programs participants for the bonuses turnover in the secondary market.

This paper is the first one in a series of articles on the development of such accounting. The author demonstrates that bonuses coincide with digital financial assets according to all indications, which means they have the right to be considered as such and be regulated by the digital assets legislation. At the same time, from a legal point of view, both turnover of digital financial assets and turnover of bonuses imply a turnover of these assets property rights.

The materials of the article are based on the experience of the Electronic Trading Platform «Elbonus», created under the guidance of the author. The article can serve as a basis for the development of the proposed method of accounting for operations with different types of participants in the bonus market as digital financial assets: issuers, investors (clients) and a trading platform.

**Keywords:** bonus programs; bonus market participants; investments in bonuses; bonus accounting system; bonus emission; secondary bonus market; digital bonuses; digital financial assets.

Если обратиться к множеству толкований и определений «актива» в разных источниках, то увидим, что все авторы отмечают у таких объектов, как материальных, так и нематериальных, обязательное наличие экономической ценности. Констатируют факт, что «актив» в той или иной степени приносит или обязательно должен обладать способностью приносить определенному юридическому или физическому лицу экономическую выгоду, превышающую затраты на владение этим «активом»<sup>1</sup>.

Естественно, «не активы» – это все то, что не может быть хотя бы в чем-то, для кого-то потенциальным носителем экономических выгод или интересов.

Понятие «активы» в гражданском законодательстве большинства стран, в том числе и развитых,

<sup>1</sup> Актив (Assets). Обзор определений понятия «экономический актив». Режим доступа: [http://economic-definition.com/Accounting\\_and\\_Taxes/Aktiv\\_Assets\\_eto.html](http://economic-definition.com/Accounting_and_Taxes/Aktiv_Assets_eto.html).

тесно связано с имущественными правами. Разработано множество законов, гарантирующих защиту «активов» как конкретного «классического» имущества и имущественных прав (вещи, недвижимость, ценные бумаги, интеллектуальная собственность и проч.).

Однако в последние годы появилось много «неклассических» объектов, которые часто прямо не упомянуты в качестве имущества в законодательстве большинства стран, но обладают вполне определенной экономической ценностью. В том числе, «виртуальное имущество», «цифровое имущество»: доменные имена, компьютерные игры, компьютерная анимация, криптовалюта, токены и т.п. Причем их внутреннее содержание неограниченно: развитие технологий, несомненно, приведет к созданию все новых виртуальных объектов, обладающих имущественной и экономической значимостью.

Для решения имущественных споров в отношении любых «активов» Европейским судом по правам человека (далее – ЕСПЧ) разработана специальная концепция имущества как «обладание» («possessions»), трактуемая шире, чем «концепция собственности» («property»): possessions – это владение любой сущностью, обладающей определенной экономической ценностью, даже лишь представляющей какие-то экономические интересы. Это и считается главным признаком «актива» в любом понятии: от физического объекта до виртуального кода.

Данная концепция предполагает широкое применение понятия «владение» («possessions») именно к «активам», используемого в Статье 1 Протокола № 1 к «Конвенции о защите прав человека и основных свобод».

Такой подход потребовался для судей ЕСПЧ, чтобы распространять гарантию защиты подобного владения «possessions» на любые объекты, которые прямо не упомянуты в качестве имущества в законодательстве большинства развитых стран, но являются носителями вполне определенной экономической ценности. Именно в отношении таких объектов в актах ЕСПЧ часто используется прямой термин «assets»: «активы», «экономические активы», под которыми понимаются не только классические имущественные права, но и владение любыми носителями экономических интересов и ценностей.

«Следование данной концепции дало судьям ЕСПЧ возможность при разрешении дел рассматривать в качестве экономического актива (как имущества), например, будущие доходы, лицензии и разрешения, деловые связи и сложившуюся клиентелу, доменные имена и прочие цифровые объекты» [1].

## Цифровые объекты и цифровые финансовые активы

Таким образом, возникла и стремительно развивается область цифровых объектов гражданских

прав, которая, как видим, уже получает существенную правоприменительную практику. Цифровыми объектами считается все то, что используется только посредством виртуального (цифрового) пространства и проявляет свои свойства только внутри или посредством этого пространства.

К цифровым объектам (но пока не активам) можно отнести два типа объектов:

- непосредственно созданные посредством «компьютерных технологий» и существующие только в «цифровой форме» (например, виртуальные игры, компьютерная анимация, доменные имена, аккаунты, цифровая музыка, цифровая живопись);
- «классические» объекты гражданских прав (документы, книги, видео- и фотоматериалы, чертежи и др.), которые хотя и могут существовать в не электронном виде, но «оцифрованы»: либо созданы в «цифровом формате» (компьютерный документооборот, написание и верстка книг на компьютере), либо переведены в таковой с помощью компьютерных технологий (оцифровка бумажных книг, фотографий, картин, документов).

Не каждый «цифровой объект» является «цифровым активом», но любой «цифровой актив» – это цифровой объект.

Исходя из всего выше сказанного и с учетом рассмотренного выше широкого базового признака «актива», «цифровыми активами» становятся только те цифровые объекты, которые имеют экономическую ценность: несущие потенциал извлечения выгоды для своих правообладателей либо обуславливающие какой-либо их конкретный экономический интерес<sup>2</sup>.

Разумеется, цифровой актив, поскольку является цифровым объектом, может проявить свою экономическую ценность (экономический потенциал) только при использовании в виртуальном пространстве.

Опираясь как на классическое определение «экономического актива» (assets), так и на более широкое possessions в отношении «цифровых объектов», можно констатировать, что именно «цифровой финансовый актив» одновременно обладает следующими тремя обязательными признаками:

- должен быть приобретен / создан юридическим или физическим лицом в результате фактов его легитимной хозяйственной деятельности;
- должен принести (или уже приносит) юридическому или физическому лицу финансовую выгоду, превышающую затраты на владение цифровым объектом, либо способствовать достижению определенных финансовых (экономических) интересов;
- имеет правообладателя: юридическое или физическое лицо с официально зафиксированными

<sup>2</sup> Рожкова М.А. Цифровые активы и виртуальное имущество: как соотносится виртуальное с цифровым // Закон.ру. Режим доступа: zakon.ru/blog/2018/06/13/cifrovye\_aktivy\_i\_virtualnoe\_imuschestvo\_kak\_sootnositsya\_virtualnoe\_s\_cifrovym#comment\_466344.

правами на использование и распоряжение цифровым объектом.

## Бонусы и их свойства

**Источники и цели появления бонусов.** Бонусы («учетные условные единицы» или «баллы») генерируются так называемыми Бонусными программами или Программами лояльности: в результате хозяйственной деятельности потребителей товаров и услуг, попадающих в сферу охвата этими программами.

Как правило, при совершении покупок или потреблении услуг, попадающих в Бонусную программу, по определенным алгоритмам начисляются соответствующие учетные единицы, или баллы (далее «бонусы»). Бонусы фиксируются на специальных Личных «бонусных счетах» потребителей, если, конечно, потребитель стал участником Бонусной программы.

За накопленные на Личном счете бонусы потребитель получает финансовую выгоду: право на финансовые поощрения или «привилегии». Выгоду получает, как правило, в виде существенных денежных скидок, или отсутствия части платежей (привилегии), или возврата части платежей («кэшбэк» – cash back) при последующих приобретениях товаров и услуг в рамках Бонусной программы.

Финансовые поощрения выделяются по определенным правилам и в размерах, строго соответствующих количеству бонусов, накопленных и списываемых с Личного счета потребителя. Для этого в каждой Бонусной программе обычно декларируется денежная «цена бонуса» в виде «твердого» курса по отношению к денежной единице (к рублю).

Все выдаваемые потребителям бонусы фиксируются и «хранятся» на Личных счетах в виде цифровых кодов на удаленных цифровых носителях и оперируются только в виртуальном пространстве посредством соответствующего программного обеспечения.

**Цели бонусных программ.** Целью организаторов (владельцев) всех Бонусных программ является определенный экономический (финансовый) интерес, удовлетворяемый через управление покупательским поведением людей. Предполагается, что движимые желанием получить конкретную финансовую выгоду потребители будут покупать товары и услуги только у тех коммерческих предприятий или с помощью тех сервисов (участников Бонусных программ), где на их Личные специальные счета начисляются «выгодные» бонусы.

Финансовый (экономический) интерес коммерческих предприятий – участников Бонусных программ, заключается в формировании определенного уровня постоянных (лояльных) покупателей их товаров и услуг, что в конечном счете отражается в постоянном устойчивом уровне денежных доходов.

Именно поэтому Бонусные программы часто имеют название «Программ лояльности».

Целью потребителей, которые со своей стороны становятся участниками Бонусных программ и «копят бонусы», является получение вполне конкретной финансовой выгоды от использования этих бонусов для получения существенных денежных скидок при последующем потреблении товаров и услуг.

**Правовые особенности бонусов.** Исходя из рассмотренного выше механизма возникновения бонусов, право на бонусы возникает вследствие начисления бонусов строго на имя конкретного лица – потребителя товаров и услуг Бонусной программы. Начисление осуществляется программным обеспечением в виртуальном пространстве под администрированием организаторов Бонусных программ.

Иными словами, частное лицо, за которым в виртуальном пространстве зарегистрирован специальный «Личный бонусный счет», с момента зачисления на этот счет бонусов становится обладателем прав на расходование этих бонусов (то есть на распоряжение ими).

Начисление бонусов происходит в результате легитимной хозяйственной (потребительской) деятельности частного лица, а именно в рамках правил, предписанных Бонусной программой.

При этом на всех третьих лиц накладывается обязанность не препятствовать этому лицу в реализации прав на начисление и распоряжение бонусами в рамках, предписанных правилами Бонусной программы. Это позволяет говорить об абсолютном (а не относительном) характере этих прав.

Конечно, природа прав на начисленные бонусы нуждается в дальнейших исследованиях. Однако на сегодня уже можно выделить очевидные правовые характеристики и особенности в отношении бонусов:

- бонусы (учетные единицы бонусных программ) представляют собой цифровые (нематериальные, виртуальные) объекты;
- сам бонус – вследствие естественных свойств – не допускает его физическую передачу: оборот самих бонусов как учетных единиц невозможен вследствие их нематериальности (наподобие невозможности оборота объектов интеллектуальной собственности);
- однако свойством оборотоспособности обладают права на бонусы (так же как возможен оборот только прав на объекты интеллектуальной собственности);
- эти права имеют характер имущественных прав;
- таким образом, переход (передача) от одного лица к другому возможен в отношении прав на начисленные бонусы;
- то же самое можно сказать относительно возможности обращения взыскания – взыскание может быть обращено на права на бонусы, относящиеся к имущественным правам. Но никак не на сами бонусы как некие виртуальные коды.

При сравнении можно убедиться в практическом совпадении вышеперечисленных правовых особенностей бонусов с правовыми особенностями таких цифровых активов, как доменное имя [2, 195–223].

### **Бонусы – это полноценные цифровые активы**

При сравнении выявленных нами признаков и свойств бонусов со свойствами и признаками цифровых активов, изложенными нами в первых частях статьи, мы убеждаемся в полном их совпадении:

- бонусы являются цифровыми объектами, созданными посредством только «компьютерных технологий» и существующие только в «цифровой форме»;
- бонусы приобретаются (создаются) юридическими или физическим лицами в результате фактов их легитимной хозяйственной деятельности;
- бонусы предназначены приносить юридическому или физическому лицу экономическую и финансовую выгоду, превышающую затраты на владение бонусами, а также способствуют достижению определенных экономических и финансовых интересов;
- бонусы имеют правообладателя: юридическое или физическое лицо с официально зафиксированными правами на использование и распоряжение бонусами в рамках установленных правил;
- правовые особенности «владения бонусами» совпадают с таковыми для цифровых финансовых активов.

Единственное наблюдаемое на сегодня отличие бонусов от цифровых финансовых активов заключается лишь в том, что в отношении цифровых активов уже существует оборот прав и развивается правоохрательная практика такого оборота. А в отношении бонусов еще нет права на пользование цифровыми активами, в том числе и цифровыми финансовыми активами, могут передаваться, продаваться (в том числе на аукционах), переходить по наследству и т.д. В отношении бонусов подобного оборота прав пока не наблюдается.

Однако уже очевидно, что эта ситуация явно временная и чисто техническая: не имеется принципиальных препятствий возникновению механизмов оборота прав на бонусы (а значит, и рынка прав на бонусы), поскольку бонусы – это, как мы выяснили, полноценные цифровые финансовые активы.

Причем как финансовые активы бонусы уже могут выступать не только как «накопительные» виртуальные учетные единицы, но и эмитируемые специально компаниями с инвестиционными целями: «инвестиционные бонусы» (термин наш).

### **Бонусы и бухгалтерский учет**

На сегодня действующими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не предусмотрены специальные нормы, регулирующие учет

операций в рамках выполнения программ лояльности клиентов, то есть операций с бонусами, генерируемыми в этих программах» [3].

Однако есть возможность руководствоваться положениями Интерпретации IFRIC13 «Программы, направленные на поддержание лояльности клиентов». Кратко рассмотрим их суть.

В соответствии с этими положениями, сделки, где начисляются баллы (бонусы), учитываются как поставка товаров и услуг в будущем. То есть, хотя фактическая поставка товаров/услуг произошла сейчас, выручка от их предоставления считается отложенной до момента предъявления к обмену начисленных бонусных единиц.

То есть последующее принятие к обмену выданных бонусов учитывается как обязательный компонент сделки по продаже: «поощрение за сделку».

Как известно, пока все обязательства по сделке продажи товара или услуги окончательно не исполнятся (включая и все расходы на совершение сделки), сделку нельзя учитывать как свершившуюся, и учет выручки за эту сделку не учитывается. Контролируется, как отложенная выручка» [4].

Поощрение, отнесенное на бонусные единицы, которые, как ожидается, будут предоставлены для обмена, содержится в составе обязательств по сделке. Поэтому средства, полученные от «продажи с начислением бонусов», учитываются как отложенная выручка до момента обмена выданных бонусных единиц.

Отложенные доходы в составе отложенной выручки от «бонусных сделок» признаются лишь при наступлении момента фактического предоставления поощрения покупателям (т.е. в момент использования бонусных баллов) или при истечении сроков требования баллов для обмена [5].

Однако возникает вопрос о размере «выданного» поощрения при учете выручки в момент предъявления бонусов к обмену. Согласно «Положению...», «...вознаграждение относится на бонусные баллы, исходя из их справедливой стоимости, которая либо определяется на основе рыночной информации (т.е. исходя из стоимости, по которой бонусные баллы могут быть реализованы отдельно от основного контракта), либо, если информация недоступна на рынке, представляет собой оценочную величину».

Таким образом, в бухгалтерском учете при сопровождении сделок купли-продажи товаров и услуг с начислением поощрительных бонусов можно опираться на упомянутые выше положения Интерпретации IFRIC13.

Как мы выяснили в данной статье, бонусы являются полноценными финансовыми активами (цифровыми финансовыми активами), а значит, сфера их оборота может быть гораздо шире: от обмена или продаж третьим лицам своих накопленных бонусов до прямой купли-продажи специально эмитированных «инвестиционных бонусов».

Однако для сферы такого расширенного оборота бонусов выше рассмотренных Положений Интерпретации IFRIC13 недостаточно. Становится актуальной разработка специальных аспектов экономического и бухгалтерского учета

применительно к операциям на вторичном рынке, как накопительных, так и «инвестиционных бонусов».

Аспектам таких разработок будет посвящена серия наших последующих статей. 

### 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. Рожкова М.А. Понятие «имущество» в правовоположениях Европейского суда по правам человека // Объекты гражданского оборота: Сборник статей. – М.: Статут, 2007. – С. 95–112.
2. Рожкова М.А. Права на доменное имя // Право в сфере Интернета: Сборник статей / Рук. авт. кол. и отв. ред. д.ю.н. М.А. Рожкова. – М.: Статут, 2018. – С. 528.
3. Мизиковский Е.А. Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 1. – С. 30–34.
4. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 34–41.
5. Мизиковский И.Е. Концепция управленческого учета: задачи развития // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 2. – С. 12–18.

### References

1. Rozhkova M.A. Ponyatie «imushhestvo» v pravopolozheniyax Evropejskogo Suda po pravam cheloveka [The Concept of Property in Legal Provisions of the European Court of Human Rights]. *Obekty grazhdanskogo oborota: Sbornik statey* (Objects of Civil Commerce: Collection of Articles). Moscow, Statut Publ., 2007, pp. 95–112.
2. Rozhkova M.A. Prava na domennoe imya [Domain Name Rights]. *Pravo v sfere Interneta: Sbornik statey* (Internet Law: Collected Articles). Moscow, Statut Publ., 2018, 528 p.
3. Mizikovskiy E.A. Kontseptualnye dopushcheniya v buhgalterskoy otchetnosti po rossiyskim standartam i MSFO [Conceptual Assumptions in the Accounting Reporting according to Russian Standards and IFRS]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 1, pp. 30–34 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I., Katkov Yu.N., Khoruzhy V.I. Obespechenie nalogovoy bezopasnosti rossiyskih organizatsiy [Ensuring Tax Security of Russian Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 6, pp. 34–41 (in Russ.).
5. Mizikovskiy I.E. Konceptsiya upravlencheskogo ucheta: zadachi razvitiya [The Concept of Management Accounting – Development Challenges]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 2, pp. 12–18 (in Russ.).

### Для цитирования

Богачек Н.Л. Бонусы – учетные единицы «бонусных программ» как цифровые финансовые активы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 27–32.

### For citation

Bogachek N.L. Bonusy – uchetyne edinitiy «bonusnykh programm», kak tsifrovyye finansovyye aktivyy [Bonuses – Bonus Programs Accounting Units as Digital Financial Assets]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 27–32 (in Russ.).

УДК 331  
 ВАК 08.00.05

## Оптимизация системы оплаты труда в отрасли сельского хозяйства

## Wage System Optimization in the Agricultural Sector

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

### **Людмила Ивановна Хоружий**

*докт. экон. наук, профессор кафедры  
 бухгалтерского учета  
 e-mail: 07@timacad.ru*

### **Юрий Николаевич Катков**

*канд. экон. наук, доцент кафедры  
 экономической безопасности, анализа и аудита  
 e-mail: kun95@yandex.ru  
 127550, Российская Федерация, г. Москва,  
 ул. Тимирязевская, д. 49.  
 Тел. +7 (499) 976-46-97.*

*Московский технологический институт,  
 Российская Федерация, Москва*

### **Екатерина Алексеевна Каткова**

*канд. экон. наук, доцент кафедры экономики  
 e-mail: kea1459@yandex.ru  
 119334, Российская Федерация, г. Москва,  
 ул. Ленинский проспект, д. 38А.  
 Тел. +7 (495) 648-62-26.*

**Аннотация.** В статье рассмотрена среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций по видам экономической деятельности в Российской Федерации. Выявлены основные проблемы в организации оплаты труда работников сельского хозяйства, не позволяющие сотрудникам в значительной степени увеличить свой личный доход, используя имеющиеся знания, навыки и компетенции. Представлена система оценки трудового вклада сотрудников. Разработана методика, отвечающая требованиям современных экономических условий, которая заключается в оценке каждого индивидуального работника и присвоении ему рейтингового коэффициента. Данная методика предоставляет возможность наиболее эффективно стимулировать сотрудников к высокопроизводительному труду, овладению смежными профессиями, а также к раскрытию их творческого мышления и производственного потенциала. А также с помощью данной методики, возможно, быстро решить все вопросы, связанные с вынужденным сокращением персонала организации из-за резких изменений рыночной ситуации и ухудшения ее финансового положения.

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

### **Liudmila I. Khoruzhiy**

*Doctor of Economics, Professor of  
 the Accounting Department  
 e-mail: 07@timacad.ru*

### **Jury N. Katkov**

*PhD in Economics, Associate Professor at the  
 Economic Security, Analysis and Audit Department  
 e-mail: kun95@yandex.ru  
 49 Timiryazevskaya str., Moscow  
 127550, Russian Federation.  
 Phone +7 (499) 976-46-97.*

*Moscow Technological Institute (Moskovskiy  
 tekhnologicheskiy institut), Russian Federation, Moscow*

### **Ekaterina A. Katkova**

*PhD in Economics, Associate Professor  
 at the Economics Department  
 e-mail: kea1459@yandex.ru  
 38A Leninskiy Prospect str., Moscow,  
 119334, Russian Federation.  
 Phone +7 (495) 648-62-26.*

**Abstract.** The employee's average monthly basic gross wage by the type of economic activity in the Russian Federation is considered in the article. The authors reveal the main problems in the agricultural workers compensation which are not allowing employees to increase substantially personal income, using available knowledge, skills and competences. The assessment system of labor contribution is presented. The procedure which consists of assessment and assignment of rating coefficient to each worker and meets the requirements of modern economy is developed. This procedure gives an opportunity to most effectively stimulate employees to high-performance work, to master related professions and also to disclosure their creative thinking and production potential. And finally using this method it's possible to quickly resolve all issues connected to the forced reduction of staff due to sharp changes of a market situation and deterioration of its financial position.



**Ключевые слова:** сельское хозяйство; заработная плата; балльная оценка; рейтинговый коэффициент; система оплаты труда.

**Keywords:** agriculture; salary; balling scale; rating coefficient; wage system.

## Введение

В настоящее время проблемы сельского хозяйства приобрели статус особо значимых, в том числе и в рамках Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельхозпродукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 гг.<sup>1</sup> Благодаря реализации данной программы произошли определенные положительные сдвиги в животноводстве, растениеводстве, промышленном рыболовстве, а также экспорте сельхозпродукции. Вместе с тем, несмотря на некоторые положительные тенденции в развитии агропромышленного комплекса, ситуация в сельском хозяйстве характеризуется наличием целого ряда проблем, которые заключаются в неуверенности работников в завтрашнем дне, резким упадом престижности сельскохозяйственного труда и самое главное, спадом мотивационного механизма работников агросферы.

## Цель исследования

Заключается в определении критериев оценки трудового вклада сотрудников агросферы и разработки системы оплаты труда каждого индивидуального работника на основе рейтинговых коэффициентов, позволяющей повысить уровень жизни работников сельского хозяйства.

## Задачи исследования

Рассмотреть среднемесячную номинальную оплату труда работников организаций по видам экономической деятельности в РФ; определить критерии индивидуальных рейтинговых коэффициентов для каждого индивидуального работника агросферы; предложить и обосновать методику оценки трудового вклада работников сельскохозяйственных организаций на основе рейтинговых коэффициентов.

## Материалы, методы и условия проведения исследований

Изучены научные труды отечественных и зарубежных экономистов, посвященные формированию и совершенствованию оплаты труда. В процессе исследования использовались общенаучные методы:

монографический, абстрактно-логический, экономико-математический, метод сравнения.

## Результаты исследования и их обсуждение

Сложившаяся в настоящее время системы оплаты труда по силе воздействия на исполнителей не отвечает современным экономическим требованиям, а в некоторых случаях и противоречит им. Это проявляется в низком размере оплаты труда, недостаточных социальных гарантиях.

Наибольший уровень заработной платы работников наблюдается в финансовой деятельности, так, за анализируемый период он вырос на 43,9% и превышает в 2,2 раза среднемесячный уровень оплаты труда по экономике РФ в целом (табл. 1). Высокий уровень оплаты труда также наблюдается в добыче полезных ископаемых и в рыболовстве, которые превышают общероссийский уровень в 2,0 и 1,7 раза соответственно.

Минимальный уровень оплаты труда наблюдается в сельском хозяйстве. В данной отрасли уровень среднемесячной заработной платы хоть и вырос за 2012–2015 гг. на 81,7%, однако ниже на 34,5% уровня среднемесячной заработной платы экономики РФ.

Соответственно развитие сельскохозяйственной отрасли отстает от темпов развития экономики в целом и значительно уступает развитию отрасли переработки сельскохозяйственной продукции [1]. Выявленные проблемы свидетельствуют о том, что работники не могут влиять на уровень своей заработной платы. При этом основными стимулирующими воздействиями на персонал обладают именно материальные ценности.

За анализируемый период произошло значительное увеличение недовольства заработной платой работников сельского хозяйства, это объясняется тем, что уровень оплаты труда сельскохозяйственных предприятий, функционируя в нынешних кризисных условиях, остался намного ниже границы других отраслей.

Отрицательным моментом сложившейся системы материального стимулирования работников сельского хозяйства является отсутствие поощрения сотрудника за развитие и полное использование своих профессиональных качеств.

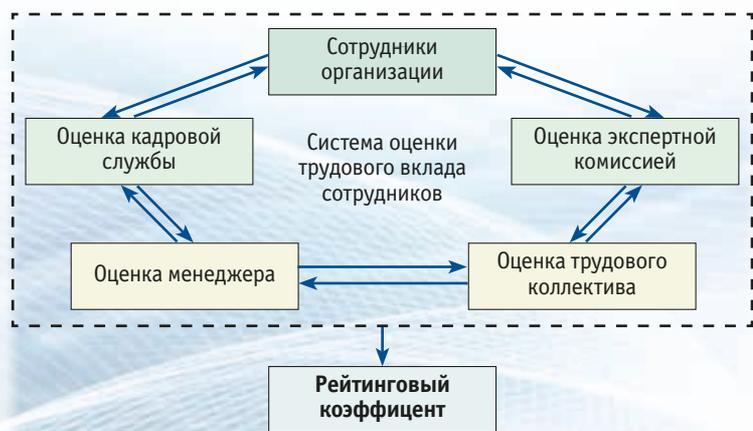
Данные обстоятельства не дают возможность работнику, используя свои знания, навыки и компетенции, в значительной степени увеличить свой личный доход. Труд в сельском хозяйстве не обеспечивает достойный уровень жизни работников, о чем свидетельствует размер заработков, поэтому чрезвычайно актуальной задачей является

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 № 717 (ред. от 30.11.2018) «О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Таблица 1. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций по видам экономической деятельности в Российской Федерации, руб.<sup>2</sup>

Отрасль	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Вся экономика	26628,9	29792	32495,4	34029,5	36709,0	39167,0
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	14129,4	15724	17723,7	19721,1	21755,0	25671,1
Рыболовство, рыбоводство	29201,4	32437,3	37061,9	46675,6	54927,0	68032,0
Добыча полезных ископаемых	50400,6	54161,2	58959,3	63695,3	69936,0	74474,1
Обрабатывающие производства	24511,7	27044,5	29510,5	31910,2	34592,0	38501,5
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	29437,1	32230,5	34807,9	36864,8	39629,0	44631,7
Строительство	25950,6	27701,4	29354,3	29960,0	32332,0	33677,9
Оптовая и розничная торговля	21633,8	23167,8	25600,9	26947,4	30030,0	32092,5
Гостиницы и рестораны	16631,1	18304,4	19759,3	20625,8	22041,0	26970,5
Транспорт и связь	31444,1	34575,7	37010,5	38982,2	41510,0	43966,8
Финансовая деятельность	58999,2	63333,0	68564,5	70087,7	80289,0	84904,0
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	30925,8	33846,3	37559,3	39814,9	43737,0	30208,1
Государственное управление; социальное страхование	35701,4	40448,7	42659,1	41916,2	36110,0	43499,7
Образование	18995,3	23457,9	25861,7	26927,8	28088,0	30257,6
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	20640,7	24438,6	27068,4	28179,0	29742,0	31980,3

Рис. 1. Схема определения рейтингового коэффициента работника сельскохозяйственной организации (авторская разработка)



формирование нового механизма организации и регулирования заработной платы [2].

В настоящее время практически не существует методик, наиболее точно отражающих оценку трудового вклада, особенно в отрасли сельского хозяйства. В связи с этим нами предпринята попытка разработать свою методику, которая, по нашему мнению, отвечает требованиям современных экономических условий. Она заключается в оценке каждого индивидуального работника и присвоении ему рейтингового коэффициента.

<sup>2</sup> Федеральная служба государственной статистики. Режим доступа: <http://www.gks.ru>.

Для определения рейтингового коэффициента того или иного сотрудника должны принимать участие:

- член трудового коллектива (коллега по работе в цехе или отделе);
- кадровая служба;
- менеджер или управляющий цеха (отдела);
- экспертная комиссия.

На наш взгляд, именно такой всесторонний, комплексный подход, позволяет вывести наиболее объективный рейтинговый коэффициент (рисунок).

Для каждой оценочной составляющей необходимо разработать ведомость, которая должна содержать критерии оценки трудового вклада и потенциала сотрудника, при этом критерии для каждой оценочной составляющей должны различаться в зависимости от их информированности.

Рассмотрим определение рейтингового коэффициента кадровой службой.

Кадровой службе необходимо проводить оценку профессионального уровня сотрудников на основе регистрации всех изменений (уровень образования, опыт работы, повышение квалификации, движение персонала и т.п.) по десятибалльной шкале (табл. 2). В табл. 3 представлена вспомогательная таблица, необходимая для расчетов [3].

Оценка трудового коллектива является одной из самых объективных, потому как коллеги по работе всегда находятся вместе и наиболее точно могут осуществить оценку по выбранным нами



Таблица 2. Оценочная ведомость для кадровой службы, в баллах

Критерии	Ф.И.О. работника		
	Ковалев А.П.	Пугачев Я. В.	Борисов М.С.
Наличие высшего профессионального образования	10	10	0
Наличие второго высшего образования	0	0	0
Владение смежными профессиями	7	8	10
Повышение квалификации	9	5	9
Стаж непрерывной работы	10	6	4
Работа во вредных условиях труда	4	5	8
Участие в рационализаторстве производственного процесса	5	7	3
Общая оценка	45	41	34
Средняя оценка	6,43	5,86	4,86

Таблица 3. Балльная оценка стажа работы

Диапазон непрерывного стажа	Баллы
от 1 до 5 лет	2
от 5 до 10 лет	5
от 10 до 15 лет	8
свыше 15 лет	10

Таблица 4. Оценочная ведомость для трудового коллектива, в баллах

Критерии	Ф.И.О. работника		
	Ковалев А.П.	Пугачев Я.В.	Борисов М.С.
Самостоятельность	8	9	7
Использование рабочего времени	10	7	5
Лояльность в отношении с коллективом	10	10	10
Выполнение установленных норм	7	5	6
Инициативность в работе	7	8	8
Качество выполняемой работы	8	7	9
Степень выполнения своих обязанностей согласно установленным требованиям	9	8	7
Общая оценка	59	54	52
Средняя оценка	8,43	7,7	7,43

Таблица 5. Оценочная ведомость для менеджеров, бригадиров, в баллах

Критерии	Ф.И.О. работника		
	Ковалев А.П.	Пугачев Я.В.	Борисов М.С.
Выполнение установленных норм	9	7	7
Использование рабочего времени	7	8	6
Лояльность в отношении с коллективом	10	10	10
Самостоятельность	10	8	5
Инициативность в работе	9	4	3
Качество выполняемой работы	8	8	8

критериям. Она осуществляется аналогично, как и предыдущая, путем заполнения оценочной ведомости (табл. 4) по десятибалльной шкале.

Оценка менеджера или управляющего цехом, отделом также очень важна, так как никакая экспертная комиссия не знает рабочий коллектив по выбранным критериям так, как управляющий. В остальном процесс заполнения оценочной ведомости аналогичен (табл. 5).

Экспертный анализ дает возможность незамедлительно учитывать эффективность труда и должен производиться ежемесячно определенными группами экспертов, сформированными на уровне организации или производственного подразделения. В состав экспертной комиссии могут входить специалисты, передовые сотрудники, руководители и т.д.

Каждому эксперту необходимо самостоятельно выставлять тот или иной балл, отражающий, с его точки зрения, эффективность работы производственных подразделений организации.

По результатам их обобщения заполняется оценочная ведомость (табл. 6) и составляется консолидированная таблица по установлению рейтингового коэффициента (табл. 7) [3].

Далее рассмотрим методику расчета оплаты труда с учетом полученного рейтингового коэффициента.

Расчет уровня заработной платы работников сельского хозяйства производится путем умножения величины должностного оклада и рейтингового коэффициента (1):

$$ЗП = ДО \times РК, \quad (1)$$

где ЗП – заработная плата; ДО – должностной оклад; РК – рейтинговый коэффициент.

Табл. 5. Окончание

Критерии	Ф.И.О. работника		
	Ковалев А.П.	Пугачев Я.В.	Борисов М.С.
Степень выполнения своих обязанностей согласно установленным требованиям	7	5	7
Наличие опыта, навыков в выполнении работы	10	10	7
Работа в выходные дни	4	5	5
Работа во вредных условиях труда	4	5	8
Общая оценка	78	70	66
Средняя оценка	7,8	7,0	6,6

Таблица 6. Оценочная ведомость для экспертной комиссии, в баллах

Критерии	Ф.И.О. работника		
	Ковалев А.П.	Пугачев Я.В.	Борисов М.С.
Выполнение установленных норм	9	8	9
Использование рабочего времени	7	7	8
Лояльность в отношении с коллективом	6	9	5
Самостоятельность	8	7	4
Инициативность в работе	5	5	3
Качество выполняемой работы	7	8	9
Степень выполнения своих обязанностей согласно установленным требованиям	9	7	8
Наличие опыта, навыков в выполнении работы	9	10	4
Участие в рационализаторстве производственного процесса	4	5	2
Работа во вредных условиях труда	4	6	8
Общая оценка	68	72	60
Средняя оценка	6,8	7,2	6,0

Таблица 7. Консолидированная ведомость по определению рейтингового коэффициента

Оценка	Ф.И.О. работника		
	Ковалев А.П.	Пугачев Я.В.	Борисов М.С.
Оценка кадровой службы	6,43	5,86	4,86
Оценка трудового коллектива	8,43	7,7	7,43
Оценка менеджера	7,8	7,0	6,6
Оценка экспертной комиссии	6,8	7,2	6,0
Общая оценка	29,5	27,8	24,9
Средняя оценка	7,4	6,9	6,2
Рейтинговый коэффициент	1,74	1,69	1,62

Для нашего примера, рассчитав заработную плату с учетом рейтингового коэффициента для работника Ковалева А.П., получим:

$$ЗП = 15000 \times 1,74 = 26100 \text{ руб.}$$

размера заработной платы. В связи с этим мы рекомендуем внедрение рейтинговых коэффициентов сотрудников повсеместно во всех сельскохозяйственных организациях страны.

Данная методика, на наш взгляд, предоставляет возможность наиболее эффективно стимулировать сотрудников к высокопроизводительному труду, овладению смежными профессиями, а также к раскрытию их креативного мышления и производственного потенциала. С помощью данной методики также возможно быстро решить все вопросы, связанные с вынужденным сокращением персонала организации из-за резких изменений рыночной ситуации и ухудшения ее финансового положения. Позиция сокращения довольно проста и сознательно установлена для всех: в рамках профессий, подлежащих сокращению, следует сокращать работников более низких категорий, имеющих меньше смежных специальностей и т.д. Таким образом, всегда есть элемент дополнительных стимулов овладеть смежными профессиями, профессиональным развитием и ежедневной интенсивной работой.

### Заключение

Таким образом, обобщая все вышеизложенное, мы можем сделать вывод, что, используя в сельскохозяйственных организациях индивидуальные рейтинговые коэффициенты для каждого работника предприятия, появляется возможность получения наиболее точной оценки трудового вклада каждого сотрудника и в связи с этим получения наиболее объективно отражающего



### 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. Лайкам К.Э., Зайнуллина З.Ж., Зарова Е.В. Новации в статистике трудовых отношений (по материалам 20-й Международной конференции статистиков труда) // Вопросы статистики. – 2018. – Т. 25. – № 11. – С. 37–45.
2. Яковлева Т.Г. Эффективные системы оплаты труда: Как построить оплату труда, чтобы она стимулировала работников трудиться с максимальной отдачей. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 168 с.
3. Каткова Е.А. Новые подходы к системе поощрения работников предприятий Брянской области // Интеграл. – 2007. – № 4. – С. 64–65.

### Для цитирования

Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Каткова Е.А. Оптимизация системы оплаты труда в отрасли сельского хозяйства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 33–38

### 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. Laykam K.EH., Zaynullina Z.ZH., Zarova E.V. Novatsii v statistike trudovyh otnosheniy (po materialam 20-y Mezhdunarodnoy konferentsii statistikov truda) [Novations in Statistics on Work Relationships (Based on the Proceedings of the 20th International Conference of Labour Statisticians)]. *Voprosy statistiki*, 2018, Vol. 25, no. 11, pp. 37–45 (in Russ).
2. Yakovleva T.G. *Effektivnye sistemy oplaty truda: Kak postroit oplatu truda, chtoby ona stimulirovala rabotnikov truditsya s maksimalnoy otdachey* [Effective Wage Systems: How to Construct Compensation to Stimulate Employees to Work with Maximum Efficiency]. Moscow, Al'fa-Press Publ., 2006, 168 p.
3. Katkova E.A. Novye podhody k sisteme pooshchreniya rabotnikov predpriyatiy Bryanskooy oblasti [New Approaches to the Employees Encouragement System on the Bryansk Region Enterprises]. *Integral*, 2007, no. 4, pp. 64–65 (in Russ).

### For citation

Khoruzhiy L.I., Katkov Yu.N., Katkova E.A. Optimizatsiya sistemy oplaty truda v otrasli selskogo hozyaystva [Wage System Optimization in the Agricultural Sector]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 33–38 (in Russ.).

20 лет  
ИПБ России

Стабильность в настоящем,  
уверенность в будущем

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



 +7 (495) 720 54 55

 [vestnik@ipbr.org](mailto: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 - 0,523
-  занимает 35-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2017 год по тематике «Организация и управление» и 164-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2017 год по тематике «Экономика. Экономические науки».
-  публикация статей осуществляется на бесплатной основе





УДК 657.352  
ВАК 08.00.05

## Особенности деятельности тепличного комплекса в растениеводстве России как элемент кластерной политики на примере овощеводства\*

### Features of the Greenhouse Complex Activities in Plant Breeding in Russia as an Element of Cluster Policy on the example of Vegetable Farming

Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова, Российская Федерация, Кабардино-Балкарская Республика, г. Баксан  
**Залина Хасановна Шогенцукова**  
канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», заместитель директора Института права, экономики и финансов КБГУ по научной работе и инновациям, профессиональный аудитор  
e-mail: zsh27@yandex.ru

**Али Хасанович Шогенцуков**  
Начальник отдела экономики и развития предпринимательства местной администрации Баксанского муниципального района Кабардино-Балкарской Республики  
e-mail: baksan.r-n.fmpm@mail.ru  
360000, Российская Федерация, Кабардино-Балкарская Республика, г. Баксан, ул. Панаюти, д. 267.  
Тел. +7(928) 082–09–12.

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию технологических и организационных особенностей деятельности тепличных комплексов в растениеводстве России как элемент кластерной политики на примере овощеводства. Рассматриваются способы организации производства в овощеводстве: открытого и закрытого (защищенного) грунта. Применение кластерной политики в области сельского хозяйства России, в частности в растениеводстве, является инновационным подходом развития отрасли и повышения конкурентоспособности производимой продукции на рынке, повышения эффективности производственного процесса и т.д. Тепличные комплексы являются одним из систем приложения кластерной политики в России в области растениеводства. Среди инновационных механизмов управления деятельностью тепличных комплексов является применение подходов кластеризации отдельных отраслей, в том числе и растениеводства.

Kabardino-Balkarskiy gosudarstvennyy universitet im. H. M. Berbekova (Kabardino-Balkarian State University), Russian Federation, Kabardino-Balkar Republic, Baksan

**Zalina H. Shogentsukova**  
PhD in Economics, Associate Professor at the Accounting, Analysis and Audit Department, Deputy Director for Science and Innovation at the Institute of Law, Economics and Finance of KBSU, Professional Auditor

e-mail: zsh27@yandex.ru

**Ali H. Shogentsukov**  
Head of the Economics and Business Development Department of the Local Administration in the Baksan Municipal District of the Kabardino-Balkar Republic

e-mail: baksan.r-n.fmpm@mail.ru  
267 Panaioti str., Baksan 360000, Kabardino-Balkar Republic, Russian Federation.  
Phone +7(928) 082–09–12.

**Abstract.** This paper is devoted to the study of technological and organizational features of greenhouse complexes in plant breeding in Russia as an element of cluster policy on the example of vegetable farming. The organization methods of vegetable farming production: open and closed (protected) ground, are reviewed. The application of cluster policy in the agricultural sector of Russia, in particular in plant breeding, is an innovative approach to the industry development and increase of the products competitiveness on the market, improvement of the production process efficiency, etc. Greenhouse complexes are a part of cluster policy in plant breeding programme of Russia.

\*Работа выполнена при поддержке гранта РФФИ № 18–010–00947 «Разработка методологии формирования системообразующих инновационных агропромышленных кластеров в условиях роста инвестиционного потенциала однотипных региональных экономик».

Выстраивание системы управления деятельностью тепличных комплексов в растениеводстве с помощью создания и функционирования кластеров позволяет координировать и интегрировать в сельском хозяйстве традиционные и новые цифровые технологии как в общей системе управления, так и в отдельных блоках: оптимизации затрат с помощью приемов управленческого учета; применения новых инновационных способов организации производственного процесса в АПК и т.д. Необходимость кластеризации в растениеводстве обусловлена потребностью в стране создания условий продовольственной безопасности с помощью сельского хозяйства, а также создания единой платформы управления и функционирования различных участников АПК в России.

**Ключевые слова:** тепличные комплексы; растениеводство; теплица; овощеводство; закрытый и открытый грунт; кластеры; урожайность в овощеводстве; селекция; современные технологии; «продовольственная безопасность».

## Введение

Тепличные комплексы являются одной из важнейших отраслей растениеводства России, характеризующейся сложным технологическим процессом производства растительной продукции в специализированных культивационных сооружениях защитного грунта не только в сезон, но и во внесезонное время. Создание и производство продукции в тепличных комплексах требует внедрения современных прогрессивных технологий, создание сложных инженерных конструкций и систем, для организации и обеспечения высокой интенсификации производственного процесса и слаженной системы работы персонала.

По мнению Г.Р. Концевого, «сельскохозяйственное производство – сложная система, которая требует соответствующей научной организации и полноценного управления» [1], кроме того, «научная организация производством и управления сельскохозяйственной деятельностью предполагает формирование оптимальной структуры подразделения предприятий, концентрацию их средств производства, создания для растениеводства... всех необходимых агробиологических, технологических, почвенно-климатических и других условий», а это, по нашему мнению, возможно путем применения тепличного производства или иных способов интеграции деятельности сельхозпроизводителей.

В тепличных комплексах преимущественно применяется технология закрытого грунта для производства (выращивания): овощных культур и рассады в овощеводстве; цветов для среза или в специальных вегетационных сосудах для украшения интерьеров в цветоводстве; лекарственных растений; грибов и т.д. Кроме того, производство растительной продукции в теплицах может быть объектом

The application of individual industries clustering, including plant breeding, is an innovative mechanism of greenhouse complexes operational management. Building a system with the usage of such mechanism allows to coordinate and integrate traditional and new digital technologies in agriculture, both in the overall management system and in separate blocks: cost optimization using management accounting techniques; application of new innovative organization methods of production process in agriculture, etc. The application of plant breeding clusterization is driven by the country's need to create conditions for food security through agriculture, as well as creating a single management and operation platform for various participants in the agricultural industry of Russia.

**Keywords:** greenhouse complexes; plant breeding; greenhouse; vegetable farming; open and protected ground; clusters; vegetable farming output; selection; modern technologies; food security.

исследований в области биологии и химии; проведения научно-исследовательских и селекционных работ и т.д.

Применение тепличных производств, основанных на защищенных грунтах, решает социальную и, как справедливо отмечает Мищенко Е.А., «народнохозяйственную проблему – снабжение населения свежими овощами и зелеными культурами во внесезонный период, поздней осенью, зимой и ранней весной» [2]. Возникновение и использование тепличного производства существенно изменило отношение к земледелию, сезонность – основная ее черта – стала управляемой, стала зависимой не только от факторов производства, т.е. естественных условий, но и от рыночных факторов, спроса и предложения на растительную продукцию. Как справедливо отмечают ряд авторов, «тепличное производство – важная отрасль производства, являющаяся одной из наиболее перспективных отраслей земледелия, однако в действующих условиях рынка оно должно показывать свои преимущества в связи с растущей конкуренцией»<sup>1</sup>. Данный вид производства создает возможность управления факторами, определяющими и влияющими на процесс выращивания растительной продукции. При грамотном налаживании производства в теплицах можно создавать условия для оптимального производства (роста, развития и плодоношения) продукции; выявления резервов повышения урожайности и управления качеством сельскохозяйственной продукции.

Применение защищенного грунта как основы тепличных комплексов открывает благоприятные

<sup>1</sup> СельхозПортал РФ. Овощеводство: виды и технологии выращивания в России. Игорь Новицкий. Режим доступа: <https://xn-80ajgpcpbhks4a4g.xn--p1ai/articles/ovoshhevodstvo-vidy-i-tehnologiya-vyrashivaniya-v-rossii/>.



Таблица 1. Основные отрасли растениеводства России

№ пп.	Категории (отрасли) растениеводства России	Характеристика
1	Бахчеводство	Основу этого направления составляет культивирование бахчевых культур. Это – известные многим арбузы, дыни и тыквы. Всего эта растениеводческая отрасль содержит 114 родов, в составе которых в свою очередь – 760 видов растений. Вначале бахча была недоступна для выращивания в северных широтах, однако труд селекционеров позволил добиться возможности культивирования бахчевых растений и в наших, холодных краях. Родиной же бахчевых культур считаются африканские, американские, азиатские субтропики и тропики.
2	Зерновое хозяйство	Огромные территории земли отведены в России под выращивание овса, ржи, ячменя, пшеницы. Получаемое впоследствии из этих культур зерно применяется для производства хлеба, кондитерских и макаронных изделий. Оставшиеся после их переработки элементы используются в животноводческой отрасли в качестве корма для скота, приготовления комбикормов и т.п.
3	Цветоводство	Эта отрасль растениеводства получила широкое распространение. В ее рамках происходит селекция и выращивание цветов и цветущей растительности. В России направление цветоводства характеризуется наиболее высокой долей импорта (около 90%).
4	Виноградарство	В рамках этого растениеводческого направления выращивают виноград разных сортов с целью дальнейшей его переработки в пищевую продукцию (изюм, сок или вино).
5	Луговоеводство	Специалисты данной отрасли занимаются культивированием кормовых культур. Отметим, что луговоеводство тесно взаимосвязано с животноводческой отраслью, ведь в рамках данного направления выращивают растительность, которая впоследствии применяется в качестве корма для животных на фермах и в животноводческих хозяйствах.
6	Хлопководство	В этой отрасли занимаются исключительно культивированием растения, называемого хлопчатником. Из него впоследствии изготавливают хлопок. Хлопководство входит в категорию технического растениеводства. С его помощью осуществляется полноценное снабжение.
7	Овощеводство	Основной целью этой растениеводческой отрасли являются селекция и выращивание овощных культур. На территории России овощеводство развито повсеместно, что позволяет насытить местный рынок необходимой покупателю овощной продукцией.
8	Семеноводство	Одной из проблем растениеводства в России считается отсутствие развития семеноводства как базового направления. Несмотря на свою фундаментальность, семеноводческая отрасль в России на данный момент все еще находится в упадке. Хотя в отношении современного семеноводства предпринимается много попыток для возрождения, и некоторые из них становятся успешными. Сущность этого направления в растениеводстве заключается в селекции и выращивании семян для культивирования различных видов полезных садовых растений.
9	Узкоспециализированные направления растениеводства	К этой категории принадлежат такие отрасли, как садоводство, хмелеводство, табаководство, свекловодство.

возможности повышения продуктивности; использования селекционных и иных технологий, которые в обычных условиях не всегда возможны из-за климатических и прочих сезонных факторов. Но в то же время необходимо грамотное управление процессами, осуществляемыми в теплицах, выпускаемой продукции и их соответствия требованиям.

При этом необходимо отметить, что тепличное производство и организация теплиц в Российской Федерации является одним из элементов кластерной политики. По нашему мнению, кластерная политика в сельском хозяйстве, в частности в растениеводстве России, является наиболее эффективным инновационным направлением развития отрасли и экономики Российской Федерации в целом.

Еще одной из особенностей производства в тепличных комплексах является повышение многократности получения урожая, что позволяет усилить концентрации растениеводства, выявлять резервы снижения площадей и капиталоемкости тепличных сооружений, различных категорий затрат, повысить производительность и рентабельность производства и т.д. Растениеводство в России является одной из основных отраслей сельского хозяйства, которое в свою очередь включает ряд поднаправлений (отраслей, категорий), представленных в табл. 1.

Среди выделенных основным объектом использования тепличных комплексов является овощеводство. В целом основной целью растениеводства является «выращивание различных агропромышленных

Таблица 2. Специфические особенности овощеводства в России

№ пп.	Особенности овощеводства	Характеристика
1	Существенная роль «ручной работы» при сборе урожая	Большинство производимой в овощеводстве продукции на стадии сбора и ухода требуют существенного применения «ручной работы», поскольку невозможно применение спецтехники (например, при сборе огурцов, томата и других культур).
2	Высокая потребность в водоснабжении в ходе производства продукции	Наличие воды и грамотное налаживание водоснабжения в ходе производства продукции в овощеводстве является одним из основных элементов технологии производства. Ряд культур характеризуются ежедневной потребностью в водоснабжении, т.е. поливе для получения урожая.
3	Возможность применения современных (инновационных) технологий производства, например производства в защищенном грунте (в теплицах)	Овощеводство в России является одной из наиболее распространенных отраслей применения тепличного производства, т.е. производства овощей в закрытом грунте. Активность развития данной технологии обусловлена потребностью (т.е. спросом) населения в свежих овощах как в период межсезонья, так и активизацией «санкционной» политики западных стран, существенно повлиявшей на импорт овощей в страну.
4	Срок хранения культур овощеводства	Ряд культур в овощеводстве, например помидоров, огурцов и других характеризуются небольшим сроком хранения. В этих условиях необходимо проводить работу по совершенствованию технологии хранения и транспортировки путем применения специализированных подходов и инструментов инновационного характера, например, специальной упаковки, техники по транспортировке, создания «специальных хранилищ» и т.д. Но есть ряд культур, например зерно, семена подсолнечника и т.п., которые характеризуются высоким сроком хранения и устойчивостью к транспортировке.

культур». Именно продукция овощеводства, т.е. овощные культуры наиболее «выгодными для выращивания в защищенном грунте, так как обеспечивают более высокую рентабельность по сравнению с другими сельскохозяйственными культурами» [3].

Одной из основных причин активизации применения тепличного производства являются климатические сезонные факторы в условиях наличия у населения России спроса на свежие овощи в межсезонье. Тепличное производство позволяет создавать условия производства сельскохозяйственной продукции вне зависимости от периода и сезона производства. Данная технология производства овощей в России прошла сложный период становления. Особенно это наблюдалось в период нестабильности экономических отношений и кризиса 90-х годов. Сама отрасль сельского хозяйства была нестабильной: скачки цен, колебания спроса и предложения на рынке, низкое доверие и уровень денежных форм расчета. Рыночные формы отношений в России потребовали от российских предприятий, в том числе и сельскохозяйственных, проводить самостоятельную политику в области управления, выработки на начальных этапах тактики, а со временем и общей стратегии развития. Но данный процесс осуществляется до сих пор и сталкивается с рядом сложных проблем и сложностей, в том числе: нехваткой или отсутствием кадров с соответствующей «узкой», специализированной квалификацией способных внедрять новые инновационные технологии производства. Решением данных проблем может стать рассмотрение деятельности тепличных комплексов как «элемент» кластерной политики.

Как было сказано выше, овощеводство является самым распространенным объектом применения

тепличного производства, причиной чего является его распространенность среди населения, т.е. у продукции есть спрос. Именно данная отрасль растениеводства снабжает население большей частью продовольственных товаров. Актуальность данного факта подтверждают Мухина И.А. и Марковина Е.В.: «в стране наращивание валовой продукции сельскохозяйственного производства является приоритетной основой развития продовольственной безопасности и обеспечения населения России необходимыми продуктами питания» [4].

Овощеводство в Российской Федерации характеризуется производством более тридцати различных наименований овощей с применением специфических особенностей производства, но основным катализатором является работа с землей. Путем обобщения различных исследований в том числе<sup>1</sup> можно выделить и ряд специфических особенностей овощеводства (см. табл. 2).

### Обсуждение

В настоящее время необходимым коммерческим аргументом при реализации овощной продукции являются доказательства качества и безопасности продукции. Существенным фактором повышения конкурентоспособности продукции становится не только производство и получение экологически чистой продукции, но и грамотная, рациональная политика управления процессом сохранения

<sup>1</sup> СельхозПортал РФ. Овощеводство: виды и технологии выращивания в России. Игорь Новицкий. Режим доступа: <https://xn-80ajgpcpbhks4a4g.xn--p1ai/articles/ovoshhevodstvo-vidy-i-tehnologiya-vyrashivaniya-v-rossii/>.



и доставки продукции до потребителя. Многие российских тепличных предприятия сталкиваются с трудностями реализации продукции, связанной с товарной обработкой, упаковкой, перевозкой, кратковременным хранением и транспортировкой различных видов тепличных овощей. Кроме того, ассортимент овощных культур, выращиваемых в защищенном грунте России, остается ограниченным и нуждается в расширении, «из семидесяти наименований широко распространенных тепличных культур в нашей стране выращивается максимум десять» [5].

В соответствии с данными Министерства сельского хозяйства Российской Федерации<sup>2</sup> в продовольственной корзине растениеводческой продукции овощи занимают 91,4%. Кроме того, производство овощей является частью Доктрины продовольственной безопасности, в частности, по овощам за 2017 год выполнение пороговых значений составило 98,8% от потребности в России и расчетная потребность в продукции составила 16,3 млн тонн.

Соотношение показателей потребности населения Российской Федерации в овощах и данных фактического производства еще не достигло полного соответствия. По данным Министерства сельского хозяйства Российской Федерации<sup>2</sup>, потребность населения Российской Федерации в овощах всего составляет: 17616 тыс. тонн (в т.ч. открытого грунта – 15854 тыс. тонн; защищенного грунта – 1762 тыс. тонн), когда фактически производится: 16332,1 тыс. тонн (в т.ч. открытого грунта – 15379,8 тыс. тонн; защищенного грунта в сельскохозяйственных организациях – 945,5 тыс. тонн). Наблюдается дефицит в размере 1283,9 тыс. тонн овощей. В год по показателям производства овощей в России на одного человека приходится 111,2 кг, а в теплицах 6,5 кг.

Как справедливо отмечают Мухина И.А. и Марковина Е.В., «основным натуральным показателем продукции растениеводства является валовой сбор, размер которого зависит от урожайности сельскохозяйственных культур и размера посевных площадей» [6]. В общей структуре по производству овощей Россия входит в десятку крупнейших производителей овощей в мире, по показателям общей посевной площади и валовому объему собираемых овощей, но по показателю урожайности входит в 60 стран мира. Основным фактором развития мировых рынков растениеводства, особенно овощеводства, является обеспечение и повышение продовольственной безопасности во многих странах мира. Поскольку овощи являются одним из основных продуктов питания, именно данная отрасль сельского хозяйства отражает тенденции и сложности, к которым можно отнести как факторы конкуренции повышение требований к качеству продукции, кооперация производственной технологий, концентрация различных элементов производственной деятельности сельскохозяйственного производства в единые комплексы, например как кластеры.

Основной характеристикой овощеводства в России является то, что отечественными производителями обеспечивается около 70% потребности населения в овощах, кроме того, по оценкам Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, в состав перспективных культур в растениеводстве входят «овощи защищенного грунта до 4211 га»<sup>2</sup>.

На практике овощеводство может быть организовано двумя способами:

1. На открытом грунте.
2. На закрытом грунте с использованием тепличного производства.

Каждый из способов организации овощеводства в России имеет ряд общих особенностей, преимуществ и недостатки.

Наиболее распространенным и традиционным способом организации производства свежих овощей в России является первый способ, поскольку в естественных природных условиях под открытым небом организуется и осуществляется производственный процесс. Натуральные природные инструменты производства овощей позволяют максимально в естественных условиях получить продукцию высокого качества при невысокой сумме капиталовложений и показателе себестоимости продукции. Естественные природные условия обеспечивают многие факторы производства в овощеводстве, например затраты на освещение, полив и т.д. Но в то же время сезонные, природные и климатические факторы являются ограничивающими при организации производства овощей на открытом грунте; не все процессы и этапы при данном способе производства в овощеводстве управляемы, как это возможно в тепличных производствах.

Второй способ производства является альтернативным открытому грунту производства свежих овощей. Основной характеристикой данного способа является использование специализированной «среды» производства, т.е. теплиц (тепличных комплексов) – искусственной технологии, полностью контролируемой системы производства. Достоинством данного способа является максимальное снижение влияния природно-климатических и сезонных факторов производства в овощеводстве, а также управляемость процессами и этапами производства. Но в то же время используемые в производственном процессе «современные инновационные» механизмы и технологии достаточно дорогостоящие, требующие больших финансовых затрат.

Каждый из способов имеет свои достоинства и недостатки. Применение второго способа, т.е. производства овощных культур на закрытом грунте в теплицах, в последнее время способствовало

<sup>2</sup> Презентация по итогам агрономического совещания «Итоги работы отрасли растениеводства в 2017 году и задачи 2018 года» [Министерство сельского хозяйства РФ]//Официальный сайт Союза производителей ячменя, солода, хмеля и пивобезалкогольной продукции. Режим доступа: <http://barley-malt.ru/?p=22708>.

общему развитию овощеводства как отрасли производства продовольственной продукции в России.

Среди лидеров по производству овощей открытого грунта от общего урожая в России можно назвать: Астраханскую область (13,8%); Волгоградскую область (11,6%); Кабардино-Балкарская Республика (около 5,7%, занимает шестое место) и т.д.

Одним из факторов, тормозящих конкурентные преимущества отечественной продукции (овощей), производимых в тепличном производстве, является контроль качества в соответствии с нормами международных стандартов. Тепличные производства в Голландии, Испании, Венгрии и других странах мира долгое время существенно обеспечивали внутренний рынок России по обеспечению овощами, особенно во внесезонный период. Введение экономических санкции странами Западной Европы и проведение руководством Российской Федерации политики «продовольственной безопасности» и поддержания развития отечественных производителей сельскохозяйственной продукции способствовало развитию и тепличных производств в овощеводстве Российской Федерации. Но для повышения эффективности государственной политики развития отечественного сельского хозяйства, стало необходимым выработки, как общей политики государства, так и выбора инструментов его реализации, в том числе и инновационных подходов и приемов.

Повышение стабильности развития тепличного производства в овощеводстве обусловлено в первую очередь для «продовольственной безопасности» и обеспечения потребности населения России в свежих овощах отечественного производства круглый год. Достижение данной цели возможно только в рамках грамотного государственной регулирования и поддержания сельского хозяйства Российской Федерации, в том числе и растениеводства (в частности, и овощеводства различных направлений производства). Активизация отечественного овощеводства в России решает не только вопросы продовольственной безопасности страны, но и дает возможность поддержания отечественных производителей, развития конкурентоспособности на внутреннем рынке сельскохозяйственной продукции, определения механизмов повышения конкурентных преимуществ отечественной продукции при выходе на мировые рынки.

Россия является аграрной страной, поэтому государственная политика в области сельского хозяйства может стать существенным стимулом определения вектора развития при решении не только экономических и политических вопросов, но и для решения социальных факторов. Применение новых инструментов, инновационных механизмов и технологий производства, например, тепличного производства в овощеводстве, может способствовать существенному перераспределению ресурсов, активизации иных резервов производственного процесса.

Тенденции международной интеграции оказали существенное влияние на овощеводство,

организованное как объект применения тепличного производства. Теплицы могут быть организованы в различной форме: консорциума, холдинга, иных форм агропромышленного образования; либо различных форм объединения юридически самостоятельных предприятий, т.е. союза, ассоциации, кластеры и прочие. Через механизмы создания и функционирования кластеров и реализацию кластерной политики в России появляется возможность аккумулировать и развивать отдельные отрасли народного хозяйства Российской Федерации с использованием различных инновационных механизмов и способов производства.

В настоящее время в Российской Федерации сельскохозяйственные предприятия, занимающиеся производством овощей в тепличных комплексах различных регионах России, входят в состав общероссийской ассоциации «Теплицы России»<sup>3</sup>. Все члены ассоциации активно принимают участие в семинарах и иных мероприятиях, проводимых в рамках деятельности ассоциации, на которых происходит обмен опытом, участники также получают возможность ознакомиться с новыми достижениями научно-технического прогресса в области технологий тепличного производства, применения новых способов обработки земли, семян, результатов селекции, обработки сырья, упаковки для хранения и транспортировки сельхозпродукции и т.д.

## Выводы

Международный опыт применения различных форм интеграции в сельском хозяйстве, в том числе и в овощеводстве, существенно помогает повышению эффективности производственного процесса, но при этом необходима реализация ряда позиций:

- долгосрочное планирование с целью разработки стратегии для выстраивания грамотной системы управления и развития, например выделения сегментов по различным категориям;
- проработка методологии учета затрат и применения системы бухгалтерского учета для информационного обеспечения управления затратами, производственными этапами, процессами и иными элементами цикла (технологии) производства. Одним из инструментов совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости, в том числе и в области сельского хозяйства, являются приемы управленческого учета с учетом отраслевых особенностей деятельности предприятий.

Одним из эффективных инструментов отражения влияния отраслевых и иных факторов производства в агропромышленной деятельности, в том числе и в овощеводстве, являются приемы управленческого учета. Как справедливо отмечает Мизиковский И.Е., «управленческий учет является одним из ключевых составляющих ... системы управления затратами

<sup>3</sup> Общероссийская ассоциация «Теплицы России». Режим доступа: <http://rusteplica.ru/>.



и результатами хозяйствующего субъекта» [7], в том числе и в сельском хозяйстве. По мнению Шароватовой Е.А., «в современной практике действие управленческого учета связывают с особенностями технологии производства в той или иной отрасли» [8]. Применение приемов управленческого учета дает возможность управлять процессом учета затрат, формирования себестоимости сельхозпродукции и определения финансовых результатов (прибыли или убытка). Управленческий учет применяется при организации учета и группировке затрат, формирующих стоимость сельхозпродукции, совершенствование которых, по мнению Алборов Р.А., Концевого Г.Р. и Концевой С.Г., «путем рационализации классификации затрат введением новых признаков их группировки: по отношению к действию закона развития производительных сил и эффективности производства; исходя из закона убывающей отдачи; по отношению к источникам происхождения ресурсов и т.д.» [9];

– применение инновационных, цифровых технологий и иных новшеств, начиная с этапов общей организации деятельности отраслевых предприятий сельского хозяйства, а также при процессе осуществления производственной деятельности. При этом применение данных технологий может быть как по вертикали, так и по горизонтали интеграции деятельности тепличных или иных форм организации деятельности в области деятельности сельского хозяйства.

Главным элементом повышения эффективности деятельности тепличных комплексов является учет организационных и технологических особенностей отрасли в целом. Например, влияние природно-климатических условий, определяющего фактора в овощеводстве, сезонный характер производства степень их влияния при применении тепличного производства существенно снижается. Теплицы позволяют производить свежие овощи в межсезонный период, а также управлять процессом производства путем применения инновационных примеров.

Поскольку основной характеристикой растениеводства является взаимодействие с живыми организмами, на которые существенное экономическое влияние оказывают биологические, химические и физические закономерности производства, их необходимо учитывать при организации деятельности тепличных комплексов. Кроме того, определяющим фактором овощеводства является применение земли и учета различных факторов воздействия на земледелие.

По различным статистическим данным, за последние годы в России активно развиваются тепличные комплексы путем модернизации старых и постройки новых теплиц для выращивания овощей. Выращенные в российских теплицах в 2018 году овощи, по оценкам аналитиков, преимущественно реализуются на внутреннем рынке. По данным Федеральной таможенной службы (ФТС), импорт тепличных овощей в России в 2018 году составил около 10% [1].

В 2018 году по сравнению с предыдущим годом в России наблюдается рост урожая тепличных овощей на 12,3% (более 1 млн тонн). Данный показатель является рекордным для российского сельского хозяйства, наблюдается рост урожайности выращивания овощей на квадратный метр и составляет в 2018 году – 40,6 кг (в 2017 – 36,9 кг)

Одним из важнейших факторов, который позволил повысить урожайность тепличного производства, является применение современных технологий в овощеводстве, например:

- селекция и выведение новых сортов продукции;
- применение энергосберегающих технологий и более совершенной сельскохозяйственной техники;
- совершенствование агротехнических приемов (предпосадочной обработки семян, внесения удобрений, посадки, уход за грядками и т.д.);
- использования новых технологий обработки земли и т.д.

К новым технологиям производства относится применение «вертикального» земледелия, схожего с тепличным производством горизонтального выращивания в закрытом грунте или питательной среде с применением естественного солнечного освещения. При вертикальном земледелии «грядки располагаются на полках или этажах, и освещение чаще всего применяется искусственное (инфракрасное или светодиодное). Такую технологию производства в овощеводстве применяют страны с ограниченной территорией, например, Япония. Кроме того, особенностью данной технологии является также применение питательной водной (например, выращивание растений в бассейне (гидропонный способ)) или воздушной среды (например, обработка корней растений специальным питательным раствором – туманом (метод аэропоники)).

Применение современных технологий и аккумуляция всех объектов, субъектов и основных составляющих процесса производства в сельском хозяйстве возможно путем кластеризации, т.е. объединения усилий и технологий в единый комплекс «производственного пространства», участники которого работают над созданием продукции, качественной и конкурентоспособной в регионе, стране или мире или отрасли. Необходимость кластеризации в сельском хозяйстве различных регионов России обусловлена необходимостью управления процессом производства сельскохозяйственной продукции, в том числе и в овощеводстве как открытого, так и закрытого грунта. Грамотное сочетание различных видов деятельности в растениеводстве в процессе производства продукции с применением кластеров дает возможность как обеспечить, так и повысить конкурентные преимущества производимой продукции, за счет применения информационных технологий.

Как справедливо отмечают Хоружий Л.И., Харчева И.В. и Павлычев А.И., «экономика не может реализовываться без управления, а в управлении экономикой сегодня участвует не только частный бизнес, но и государство. Управление является

элементом экономики, оно вписано в экономические процессы, так как экономика – это отношения между людьми, а экономические процессы осуществляются через деятельность людей» [10]. Путем управления экономикой и отдельными его компонентами государство «координирует и упорядочивает деятельность людей в обществе» через механизмы выработки рациональной и эффективной государственной политики управления, например в области сельского хозяйства.

Кластерный подход «как инструмент развития» в России был принят Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации в начале 2006 года. В системе нормативно-правового регулирования можно выделить два документа, раскрывающих кластерный подход:

Согласно Методическим рекомендациям по реализации кластерной политики в субъектах Российской Федерации (утв. Минэкономразвития РФ, письмо № 20615-ак/д19 от 26.12.2008 г.) раскрывается понятие «территориальный кластер – объединение предприятий, поставщиков оборудования, комплектующих, специализированных производственных и сервисных услуг, научно-исследовательских и образовательных организаций, связанных отношениями территориальной близости и функциональной зависимости в сфере производства и реализации товаров и услуг»<sup>4</sup>.

Согласно Федеральному закону от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ (в ред. от 13.07.2015 г.) «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» Статья 2, пункт 3 «кластер – совокупность особых

экономических зон одного типа или нескольких типов, которая определяется правительством Российской Федерации, и управление которой осуществляется одной управляющей компанией»<sup>5</sup>.

Необходимость кластеризации, т.е. предпосылками возникновения и применения кластеров в процессе повышения эффективности управления сельским хозяйством, в том числе в растениеводстве, являются:

- деградация старой системы управления или фактическим отсутствием «единого пространства» управления процессом производства сельхозпродукции;
- рост населения и обострение проблем «продовольственной безопасности» как в России, так и в мире.
- В целом применение кластерного подхода в сельском хозяйстве может способствовать:
  - аккумуляции или объединению в единое пространство, т.е. «кластер» ресурсов (материальных, технологических, информационных, и иных) различных участников в единую инфраструктуру сельскохозяйственного производства;
  - выработка единых путей и согласованного алгоритма агропромышленного сотрудничества между участниками для обеспечения инновационного и производственного роста отрасли;
  - приобщение к единому пространству, т.е. кластеру, как производителей, потребителей и иных заинтересованных участников, так и научные центры с целью применения инновационных технологий в процессе производства и продвижения сельхозпродукции.

### 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. Концевой Г.Р. Совершенствование классификации совокупных и биологических затрат в управленческом учете сельскохозяйственного производства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2014. – № 1. – С. 36–41.

### 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. Koncevoy G.R. Sovershenstvovanie klassifikatsii sovokupnyh i biologicheskikh zatrat v upravlencheskom uchete sel'skohozyaystvennogo proizvodstva [Improvement of Total and Biological Expenses Classification in the Management Accounting of Agricultural Production]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh бухгалтеров)*, 2014, no. 1, pp. 36–41 (in Russ.).

<sup>4</sup> Министерство экономического развития Российской Федерации. «Методические рекомендации по реализации кластерной политики в субъектах Российской Федерации» (утв. Минэкономразвития РФ 26.12.2008 № 20615-ак/д19). Режим доступа: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/innovations/development/doc1248781537747>

<sup>5</sup> Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».



2. Мищенко Е.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в тепличном производстве: автореферат диссертации... канд. экон. наук.:08.00.12. – Санкт-Петербург. – 2006. – 20 с.
3. Шогенцукова З.Х., Карова З.Х., Тлепшева Д.А. Перспективы организации управленческого учета затрат в тепличных комплексах // Дневник науки. 2017. – № 5(5). – 34 с. Режим доступа: [http://www.dnevniknauki.ru/images/publications/2017/5/economy/Shogentsukova\\_Karova\\_Tlepshева.pdf](http://www.dnevniknauki.ru/images/publications/2017/5/economy/Shogentsukova_Karova_Tlepshева.pdf). (дата обращения: 28.10.2018).
4. Сальников С. Перспективная форма агропромышленной интеграции // Экономика сельского хозяйства России. – 2001. – № 5. – 6 с.
5. Тлепшева Д.А., Батырова А.М., Шогенцукова З.Х. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в условиях применения МСФО в России // В сборнике: «Проблемы и перспективы экономического развития регионов». Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 45-летию образования Института экономики и финансов (Грозный, 27 апреля 2017 г.), 2017. – С. 171–175.
6. Мухина И.А., Марковина Е.В. Развитие методов оценки в учете продукции сельскохозяйственного производства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2013. – № 6. – С. 26–28.
7. Мизиковский И.Е. Управленческий контроль обычной деятельности предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 5. – С. 10–14.
8. Шароватова Е.А. Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 44–48.
9. 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.
10. Хоружий Л.И., Харчева И.В., Павлычев А.И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28–35.
2. Mishchenko E.A. *Upravlencheskie aspekty buhgalterskogo ucheta v teplichnom proizvodstve: Dis. ... kand. ekon. nauk* [Management Aspects of Accounting in Greenhouse Industry: extended abstract... PhD in Economics]. St. Petersburg, 2006, 20 p. (in Russ.).
3. Shogentsukova Z.H., Karova Z.H., Tlepshева D.A. *Perspektivy organizatsii upravlencheskogo ucheta zatrat v teplichnykh kompleksah* [Prospects of Management Accounting of Costs in Greenhouses]. *Dnevnik nauki*, 2017, no. 5(5), 34 p. (in Russ.). Режим доступа: [http://www.dnevniknauki.ru/images/publications/2017/5/economy/Shogentsukova\\_Karova\\_Tlepshева.pdf](http://www.dnevniknauki.ru/images/publications/2017/5/economy/Shogentsukova_Karova_Tlepshева.pdf). (Accessed: October 28, 2018).
4. Saĭnikov S. *Perspektivnaya forma agropromyshlennoy integratsii* [Perspective Form of Agro-Industrial Integration]. *Ekonomika sel'skogo hozyaystva Rossii*, 2001, no. 5, 6 p. (in Russ.).
5. Tlepshева D.A., Batyrova A.M., Shogentsukova Z.H. *Normativno-pravovye regulirovanie buhgalterskogo ucheta v selskom hozyaystve v usloviyah primeneniya MSFO v Rossii* [Legal Regulation of Accounting in Agriculture in terms of IFRS in Russia]. *V sbornike: «Problemy i perspektivy ekonomicheskogo razvitiya regionov». Sbornik statey Vserossiyskiy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashchennaya 45-letiyu obrazovaniya Instituta ekonomiki i finansov (Groznyy, 27 aprelya 2017 g.)* (In the collection: *Problems and Prospects of Economic Development of Regions. Collection of articles of the all-Russian scientific-practical conference dedicated to the 45th anniversary of the Institute of Economics and Finance (Grozny, April 27, 2017)*). 2017, pp. 171–175 (in Russ.).
6. Muhina I.A., Markovina E.V. *Razvitie metodov otsenki v uchete produktsii selskohozyaystvennogo proizvodstva* [The Use of Methods Formation Prices in Accounting of Agricultural Production]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2013, no. 6, pp. 26–28 (in Russ.).
7. Mizikovskiy I.E. *Upravlencheskiy kontrol obychnoy deyatel'nosti predpriyatiya* [Managerial Control of the Ordinary Activities of the Enterprise]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 5, pp. 10–14 (in Russ.).
8. Sharovatova E.A. *Osobennosti upravlencheskogo ucheta zatrat v zavisimosti ot otraslevoy tekhnologii predpriyatiy* [Features of Management and Cost Accounting depending on the Sectorial Technology of Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 44–48 (in Russ.).
9. Alborov R.A., Kontsevoy G.R., Kontsevaya S.M. *Adaptatsiya buhgalterskogo ucheta k trebovaniyam informatsionnogo obespecheniya upravleniya selskim hozyaystvom* [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.).
10. Khoruzhiy L.I., Harcheva I.V., Pavlychev A.I. *Teoriya i praktika buhgalterskogo ucheta v usloviyah sovremennogo informatsionnogo obshchestva* [Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 28–35 (in Russ.).

## Для цитирования

Шогенцукова З.Х., Шогенцуков А.Х. Особенности деятельности тепличного комплекса в растениеводстве России как элемент кластерной политики на примере овощеводства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 40–48.

## For citation

Shogentsukova Z.H., Shogentsukov A.H. [Features of the Greenhouse Complex Activities in Plant Breeding in Russia as an Element of Cluster Policy on the example of Vegetable Farming]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 40–48. (in Russ.)



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

2019

08 - 12 июля



ИПБ России проведет Семинар

## «Важнейшие вопросы налогового законодательства 2019»

Стоимость участия в семинаре:

- для действительных членов ИПБ России — 18 000 руб
- для лиц, не являющихся действительными членами ИПБ России — 20 000 руб

**СКИДКА 10%** Всем участникам при оплате  
до 01 мая 2019 года предоставляется

Проживание и транспортные расходы участники  
семинара оплачивают самостоятельно.

**Участникам семинара  
будет выдан сертификат  
ИПБ России о повышении  
профессионального уровня.**

Регистрация обязательна!  
Запись на семинар уже ведется!  
Заявки на участие в семинаре  
принимаются до 21 июня 2019 года.



Отель «Самбия», конференц-зал  
Калининградская область, г. Зеленоградск, ул. Володарского, д. 20



+7 (495) 720-54-55 доб. 054, 052



На этот адрес нужно отправлять заявки на участие:  
[congress@ipbr.org](mailto: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](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)