



ИПБ России

№ 3 | 2019

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества
с. 5
- Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства
с. 20
- Институционализация контрольных процессов внутрикорпоративного контроля
с. 28
- Система внутрихозяйственного финансового контроля в МВД России: основные направления
с. 35



2019 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

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

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики, конференциар 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. ROZHNОВА, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher 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
17.06.2019

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

- 5 Accounting in the light of Digital Economy Challenges and Information Society
Tatyana M. Odintsova
- 14 Bonuses as Potential Investment Instrument
Naum L. Bogachek
- 20 Structuring the Information Field of Production Costs in order to Form the Prime Cost of Dairy Cattle Breeding
Igor E. Mizikovskiy
Elena P. Polikarpova
- 28 Institutionalization of Internal Control Processes
Anna V. Bodyako
- 35 Internal Financial Control System in the Ministry of internal Affairs of Russia: Main Trends
Efim A. Mizikovskiy
Elena S. Igonina
Sergey S. Voronov
- 41 Application Issues of Accounting Standards in the Consolidated Financial Statements of Russian Oil and Gas Enterprises
Mihail Yu. Nomyakov

Теория учета: просто о сложном

- 2 Капитал:
бухгалтерская интерпретация

Бухгалтерский учет, статистика

- 5 Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества
Т. М. Одинцова
- 14 Бонусы как потенциальный инвестиционный инструмент
Н. Л. Богачек
- 20 Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства
И. Е. Мизиковский
Е. П. Поликарпова
- 28 Институционализация контрольных процессов внутрикорпоративного контроля
А. В. Бодяко
- 35 Система внутрихозяйственного финансового контроля в МВД России: основные направления
Е. А. Мизиковский
Е. С. Игонина
С. С. Воронов
- 41 Вопросы применения различных стандартов учета в консолидированной финансовой отчетности российских нефтегазовых компаний
М. Ю. Хомяков

Капитал: бухгалтерская интерпретация

Сложный вопрос и «простой» ответ

Есть в экономике такие понятия, которые вроде бы общеизвестны и всем хорошо знакомы, но как только ты начинаешь пытаться дать (и/или получить) вразумительный ответ на вопрос «что это такое», так тут же возникают большие сложности.

Именно так обстоят дела с понятием «капитал». Все хотят его иметь, все хотят его приумножать, всем нравится его рост, кто-то хочет пускать его в оборот, кто-то хочет получать на него процент или прибыль, но при попытке ответа на вопрос: «что такое капитал?» многих охватывает растерянность. Не всех, конечно. Кто-то сразу же вспоминает Карла Маркса и советует его почитать. Кто-то говорит, что это стоимость, с помощью которой получается прибавочная стоимость. Кто-то вспоминает о ресурсах и богатстве, кто-то о возможности удовлетворять потребности. Кто-то в духе современности просит уточнить, о каком капитале конкретно идет речь: человеческом, производственном, социальном, экологическом, интеллектуальном или еще каком? Ясности это не прибавляет.

Вопрос, конечно, не простой. Однако бухгалтеры уже не одну сотню лет отвечают на него вполне однозначно: капитал, утверждают они, это сумма, которая получается, если из итога актива баланса фирмы вычесть все ее долги, показанные в пассиве (и долгосрочные, и краткосрочные). Эта сумма и есть выражение капитала компании, выражение (понятно) в деньгах. Иногда, правда, этот ответ приводит в недоумение тех, для кого очевидно, что капитал фирмы – это ее актив. Но этим неподготовленным товарищам бухгалтеры, как правило, говорят, что они просто не знают учета, и если почитать План счетов, то все с капиталом станет предельно понятно.

Действительно ли это так? Действительно ли, отняв от актива обязательства компании перед ее кредиторами, можно определить сумму ее капитала? И что это за капитал получается? Давайте попробуем разобраться в том, какой капитал и как показывают бухгалтеры в балансе.

Прежде всего нужно сказать, что уже многие годы большинство авторов – бухгалтеров самых разных стран, школ и течений учетной мысли, подчас кардинально противоположно трактующих многие учетные категории, практически едины в одном: разность актива и обязательств дает нам величину капитала фирмы.

Это следует из самого балансового равенства:

Актив – Обязательства = Капитал.

Об этом говорит нам и название «Капитал и резервы» третьего раздела бухгалтерского баланса. Казалось бы все понятно и очевидно (по крайней мере, в учете). Однако это совсем не так. Ведь, как мы знаем, под активами и обязательствами в разное время в разных школах учета, идеи которых

воплощались в практику бухгалтерского учета, понималось разное. Особенно под активами.

Капитал в «доакционерном» обществе

Наиболее логичны и последовательны в этом вопросе положения теории статического баланса, отражающие учетную практику, существовавшую до широкого распространения института акционерных обществ (или, как часто говорят, акционерного капитала).

Результат деятельности компании, который в сознании публики тех лет не отделялся от результатов деятельности ее (фирмы) собственников, понимался как прирост объема ценностей, являющихся собственностью фирмы и ее владельцев, свободного от долгов перед кредиторами.

Имущество фирмы – ее активы в статическом балансе получали оценку, максимально соответствующую цене его возможной продажи. Таким образом, при вычитании из суммы активов долгов фирмы действительно выходила приблизительная оценка средств, которые останутся в распоряжении собственников, когда фирма прекратит свое существование. В этом случае величина капитала в пассиве баланса показывала именно оценку средств (можно сказать, денежных средств), которые собственники на данный момент времени держат в данной компании. Это как бы деньги собственников, которые, по оценке бухгалтера, вернутся им после закрытия фирмы. Это даже не собственный капитал фирмы, а капитал ее собственников. Отсюда, корректна следующая интерпретация балансового уравнения в его статическом варианте:

«Имущество фирмы» – «Долги фирмы перед кредиторами» = «Капитал собственников фирмы».

Именно такая (статическая) трактовка элементов балансового уравнения позволяла в буквальном приближении к действительности увидеть, за счет каких объемов собственных и привлеченных источников средств финансируется жизнь фирмы. Капитал представлял сумму, полагающуюся собственникам при закрытии предприятия, а кредиторская задолженность – суммы долгов перед кредиторами на текущий момент времени. Эти величины показывали именно суммы средств, которые собственники и кредиторы фактически «держали» в обороте данной фирмы на момент составления баланса.

Кругооборот «Д – Т – Д»

Динамический баланс, воплотив в бухгалтерской методологии идею выражения Д – Т – Д, оставил неизменной лишь арифметику расчета величины капитала в пассиве, полностью изменив содержательное наполнение этого элемента баланса.

В теории динамического баланса, а именно ее положениям во многом отвечают современные методы

бухгалтерии с ее принципами (допущениями) непрерывности деятельности и соответствия доходов и расходов, активы (за исключением денежных средств) – это понесенные компанией расходы, которые должны принести ей в будущем доходы. В терминологии действующего плана счетов – это расходы будущих периодов.

Выражение $D - T - D'$ представляет идею кругооборота капитала (не того, который показывают в пассиве баланса бухгалтерии). Здесь капитал – это денежные средства, вложение (инвестирование) которых в операции (оборот) фирмы должно приносить доходы. Вложенные в компанию деньги – это D , полученные доходы – это D' . Если доходы превышают расходы – фирма получает прибыль. Прибыль, таким образом, это разность между D' и D . Ее сумма отражается в пассиве баланса, увеличивая размер представляемого в нем [собственного] капитала.

Таким образом, капитал, отражаемый в пассиве баланса, становится здесь следствием определенной учетной арифметики. Зафиксированный при учреждении компании объем вложенных собственниками средств (уставный капитал) в ценах, существовавших на тот момент (исторических ценах), бухгалтеры в дальнейшем увеличивают (уменьшают) на суммы искусственно рассчитанных за отчетные периоды прибылей и/или убытков. Прибыль (убыток) исчисляется как разность между доходами фирмы за определенный период и частью расходов, которые учетная методология, согласно допущению соответствия доходов и расходов, считает «заработанными» фирме эти доходы, то есть как D' за минусом соответствующей части D .

Суммы выходят, прямо скажем, далекие от реальности, однако методы их расчета становятся основанием для представления акционерам величины прибыли, исходя из которой им могут быть выплачены вполне реальные дивиденды. И не только могут, но и выплачиваются.

И вот выходит, что вычитая из полученных, допустим, в 2019 году сумм доходов расходы в ценах, предположим, 2012 года расходы (в виде амортизации) мы получаем сумму прибыли, на основании которой в 2020 году будут выплачиваться дивиденды.

Суммой этих расходов бухгалтер может вполне успешно управлять, выбирая те или иные способы начисления амортизации, оценки активов, распределения косвенных и постоянных затрат и т.п. Иногда это бывает хорошо для компании, иногда не очень. Иногда это позволяет создавать пузыри, приводящие к краху – фирмы, отрасли, экономики. Но все это темы для совершенно отдельных разговоров. А здесь мы можем отметить, что, благодаря распространению таких методов ведения бухгалтерского учета, отражаемый в пассиве баланса капитал превращается в величину, определяемую как сумма оценки вкладов собственников и исчисленных бухгалтерами прибылей (убытков) за минусом выплачиваемых дивидендов.

Часть разности между D и D' , которую законодательство и/или договоренность собственников позволяют не рассматривать как основание для выплаты дивидендов,

начинают представлять в разделе «Капитал» пассива баланса как резервы, фонды, добавочный капитал и т.п.

Степень искусственности величины отражаемого бухгалтерами капитала растет, но столь же стремительно растет и внимание к ней как индикатору успешности деятельности фирмы. Ключевым показателем, представляемым акционерам компаний в их годовых отчетах, становится рентабельность собственного капитала как отражение эффективности размещения собственниками своих средств в «оборотах» фирмы. Вот только объема этих средств пассив баланса уже не демонстрирует, так как величина «бухгалтерского» капитала все больше отличается от суммы денежных средств, которые смогут получить собственники при прекращении обществом своей деятельности.

Теория динамического баланса, ярко продемонстрировав последствия победы бухгалтерской науки над здравым смыслом, стремительно утрачивала свое магическое воздействие на участников экономической деятельности. Этому венцу западноевропейской учетной мысли, так и не получившей развития в теории органического баланса Ф. Шмидта, было суждено уступить место идеям англо-американской учетной традиции, со временем воплотившимся в содержании МСФО.

Капитал и его поддержание

Теория – как обращал наше внимание Я. В. Соколов (1938–2010) – мало интересовала бухгалтеров англо-говорящих стран. Она в лучшем случае казалась ненужной¹. Концептуальной основой трактовки балансового уравнения в англо-американской бухгалтерии, по мнению профессора Я. В. Соколова, можно считать подход Чарльза Шпруга (1842–1912), который интерпретировал уравнение $A = П + К$ так: A – то, что я имею, и то, кому я верю (дебиторы), $П$ – то, что я должен, $К$ – то, что я стою¹.

Именно этот взгляд на отражаемый в балансе капитал как представление стоимости компании можно считать основой для принятия в дальнейшем англоговорящими бухгалтерами идеи поддержания капитала, ставшей концептуальной основой МСФО.

Здесь представляемый в балансе капитал – это отражение состояния и динамики богатства ее собственников, формируемого деятельностью принадлежащей им фирмы. Богатство – это возможность. А следовательно, я могу говорить о росте (увеличении, приумножении) своего капитала лишь тогда, когда я могу больше, чем мог в момент, служащий базой сравнения, то есть если «сегодня», благодаря своему капиталу, я могу больше, чем мог «вчера».

Допустим, сегодня у нас есть десять миллионов рублей. Это наш капитал. На эти деньги сегодня мы можем купить, допустим, определенную двухкомнатную квартиру. Через год, предположим, у нас есть одиннадцать миллионов рублей. Можно сказать, что наш капитал возрос. Но, представим, что через год такая

¹ Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней*, с. 357.

квартира будет стоить уже двенадцать миллионов рублей. Наш «возросший» капитал, таким образом, уже не позволяет нам купить такую квартиру, что мы могли сделать год назад, имея десять миллионов. Это означает, что несмотря на то что номинально объем имеющихся у нас денежных средств возрос, мы не стали богаче, так как наши возможности сократились. Можно ли в данном случае говорить, что наш капитал вырос на миллион и показывать это в пассиве баланса? В рамках англо-американской учетной традиции это представляется неочевидным.

В рамках используемой МСФО концепции поддержания капитала, в основе которой лежат идеи Дж. Хикса (1946), прибыль, то есть увеличение капитала, рассматривается как сумма, которую организация может потратить, не обеднев относительно своих возможностей на начало периода. Интерпретация этой идеи в МСФО состоит в том, что организация может не обеднеть, потратив прибыль, то есть сохранить (поддержать) капитал, если его оценка при исчислении прибыли принимает во внимание факторы временной ценности денежных средств, роста цен вследствие инфляции, и т.д., то есть, иными словами, если изменение капитала оценивается с поправкой на «сегодняшнюю» ценность денег. В этом случае прибыль или увеличение капитала определяется как сумма, заработанная фирмой сверх средств, необходимых для замещения (восстановления) активов.

И здесь, согласно МСФО, компания должна выбрать, следовать ей в таких оценках концепции поддержания так называемого финансового или физического капитала.


Согласно концепции поддержания финансового капитала, прибыль считается заработанной, а капитал соответственно возросшим, только если имеет место прирост чистых монетарных активов за отчетный период без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение этого периода, который обеспечивает рост (или сохранение) финансовых возможностей компании, имевших место на начало периода. Иными словами, здесь прибыль и рост капитала – это увеличение фактической покупательной способности инвестированного (оставленного в компании) собственного капитала.

Согласно концепции поддержания физического капитала, прибыль считается заработанной, а капитал соответственно возросшим, только если за отчетный период имеет место прирост «физической» продуктивной (или операционной) способности организации (или ресурсов, фондов, обеспечивающих эту способность) без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение отчетного периода. Здесь, очевидно, подчеркивается понимание капитала компании как всей ее продуктивной мощности, то есть совокупности всех ее активов как источников получения экономических выгод в будущем.

Следует обратить внимание на то, что такой, казалось бы, «небухгалтерский» подход совершенно не противоречит положениям МСФО об отражении в отчетности собственного капитала компании в составе ее пассивов. Дело в том, что, согласно концептуальным

основам МСФО, капитал понимается как чистые активы компании, а именно, как остаточная доля участия в ее активах после вычета всех ее обязательств. Поэтому раздел баланса, представляющий собственные источники средств фирмы, по-английски именуется «equity», что в одном из вариантов перевода означает «доля», а по смыслу – «доля собственников в капитале организации». В большинстве же источников на русском языке этот термин переведен как капитал.

Когда капиталов больше, чем один

Вместе с тем даже реализуемый в МСФО подход к представлению в финансовой отчетности компаний данных об их собственном капитале (чистых активах) не снимает проблемы несоответствия формируемой бухгалтерами оценки капитала величине стоимости компании, в большей степени отражаемой ее капитализацией на рынке ценных бумаг. И здесь идеологи новой отчетности XXI века – интегрированных отчетов компаний отмечают, что современная финансовая отчетность способна отразить только часть капитала фирмы. Такие же его составляющие, как социальный, человеческий, интеллектуальный, экологический, и проч. капиталы, управление которыми и формирует стоимость компании, остаются за рамками бухгалтерского учета. Они утверждают, что интегрированная отчетность, как следующая ступень эволюции создания публичной корпоративной информации, и призвана решить эту проблему. Может быть, так оно и будет, но это уже совсем другая история и другой разговор о капитале – самом многогранном и загадочном объекте внимания бухгалтеров. 

Рекомендуемая литература по теме

Если вас заинтересовали вопросы, поднятые в этой публикации, мы предлагаем вам обратиться к следующим источникам, где вы сможете познакомиться с более детальным рассмотрением показанной здесь проблематики.

Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э. МСФО: от теории к практике. – М.: Вершина, 2005. – 689 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., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности». – М.: 1С-Паблишинг, 2008. – 198с.

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

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

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

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

М. Л. Пятов (СПбГУ)

УДК 657
ВАК 08.00.12

Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества

Accounting in the light of Digital Economy Challenges and Information Society

Севастопольский государственный университет,
Российская Федерация, Севастополь

Татьяна Михайловна Одинцова

канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой
бухгалтерского учета, анализа и аудита
e-mail: odincova@sevsu.ru

299053, Российская Федерация, г. Севастополь,
ул. Университетская, д. 33.
Тел. +7 (978) 847-56-02.

Sevastopol State University (Sevastopolskiy
gosudarstvennyy universitet), Russian Federation, Sevastopol

Tatyana M. Odintsova

PhD in Economics Associate Professor, Head of the
Accounting, Analysis and Audit Department
e-mail: odincova@sevsu.ru

33 Universitetskaya st., Sevastopol
299053, Russian Federation.
Phone +7 (978) 847-56-02.

Аннотация. Существенные изменения во всех сферах общественной жизни и трансформация экономики на базе информационных драйверов развития определяют важность актуализации информационной среды новой экономики, что в значительной степени затрагивает и бухгалтерский учет. На протяжении последних десятилетий бухгалтерский учет как наука и предметно-ориентированная практика переживает период переосмысления роли в социально-экономической среде и поиска путей модернизации, вследствие теоретической неоднородности, критики – как внутри, так и вне бухгалтерского сообщества – и эмпирически подтвержденного снижения релевантности отчетных данных. Вопросы развития бухгалтерского учета имеют особую значимость в контексте бурного развития информационно-коммуникационных технологий и глобальной цифровизации, в первую очередь для позиционирования учета в новом информационном ландшафте, определения его границ, концептуальной сферы охвата и подтверждения самодостаточности учета как вида социально-экономических и управленческих практик. В статье приводится авторское видение перспектив развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества. Рассматриваются факторы влияния новой экономики на теорию и парадигму бухгалтерского учета и возможности их развития, обсуждаются возможности развития учетной парадигмы в контексте технологических возможностей цифровизации и динамики социально-экономического ландшафта. Предлагается комплексный подход, включающий выявление проблем позиционирования бухгалтерского учета в современной информационной среде, оценку предпосылок смены учетной парадигмы;

Abstract. Significant changes in all spheres of public life and economic transformation determine the importance of the new economic information environment updating, this is especially true for accounting. Over the past decades accounting as a science and subject-oriented practice has been going through rethinking of its role in the socio-economic environment and searching the ways of modernization. It's caused by theoretical heterogeneity and criticism – both inside and outside the accounting community – and empirically proven decrease in the relevance of reported data. Accounting development issues are particularly significant in the scope of explosive development of information and communication technology and global digitalization. Primarily it is necessary for positioning of accounting in the new information landscape, defining its boundaries, conceptual field and confirming self-sufficiency of accounting as a kind of socio-economic and management practices. The article gives the author's vision of the accounting development prospects in the digital economy and information society. The influence factors of the new economy on the accounting theory and paradigm and the possibilities of their development are reviewed. The opportunities for the accounting paradigm development in the context of technological digitalization and socio-economic landscape movement are considered. The author proposes a complex approach, including the identification of accounting positioning difficulties in the modern information environment, assessment of accounting paradigm shift factors; modernization of accounting methodology, evolution of the subject field and objects of accounting and its internal structuring for subsequent adjustment of regulatory and infrastructural components.

модернизацию методологии и методики бухгалтерского учета в условиях цифровизации, развитие предметного поля и объектов учета, его внутренней структуризации для последующей корректировки нормативно-правовых и инфраструктурных составляющих.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; цифровая экономика; информационное общество; парадигма учета; концепция учета; методология; информация.

Введение

Глобальная информатизация всех сфер общественной жизни, динамичное развитие цифровых технологий и формирование нового социально-экономического ландшафта позволяют говорить о новой экономике, в которой информационные ресурсы приобретают стратегическое значение и становятся определяющими факторами в создании стоимости. Определяя новую экономику по-разному – как экономику услуг, экономику высоких технологий, экономику всеобщего блага, экономику знаний, экономику доверия, постиндустриальную, когнитивную или цифровую (рис. 1) – ученые в большинстве своем отмечают присущие ей социально-гуманитарные приоритеты, тенденцию к дематериализации капитала и создание высокотехнологичной информационной среды поддержки бизнес-моделей и экосистем.

В Российской Федерации трендовым в данном контексте стало понятие цифровой экономики, концепция которой была опубликована в принятом в 2017 году рамочном документе «Программа развития цифровой экономики в России до 2035 года». Данная программа определила основные направления государственной политики по формированию электронной экономики для реализации национальных приоритетов и полноценного участия в глобальной экономической экосистеме. В зарубежной литературе цифровая экономика трактуется более узко, в основном ограничиваясь сферой бизнеса на интернет-рынках и опосредованной через сетевые технологии экономической активностью [1]. Интересен тот факт, что при поиске публикаций с ключевыми словами «цифровая экономика» в англоязычных реферативных и полнотекстовых базах большая часть находимых разработок принадлежит нашим соотечественникам.

Формирование цифровой экономики выдвигает новые требования к бухгалтерскому учету и предполагает переосмысление его роли в глобальной информационной среде, содержательных и методологических акцентов. Выявленные в последние десятилетия проблемы, связанные со

Keywords: accounting; digital economy; information society; accounting paradigm; accounting concept; methodology; information.

снижением функциональности учета и полезности отчетной информации для стейкхолдеров, также предопределили многочисленные исследования, посвященные – на фундаментальном уровне – ревизии положений его теории, парадигм и концепций, а на практическом уровне – поиску конкретных путей актуализации учета и повышения релевантности его информации. Тем более что серьезную обеспокоенность вызывают все чаще высказываемые сомнения относительно будущего бухгалтерского учета – и как полноценной академической дисциплины, и как вида востребованных практик, и как самодостаточной в недалекой перспективе профессии.

Поэтому вопросы развития бухгалтерского учета сегодня являются предметом активного научного обсуждения, затрагивающего возможные изменения в его содержательных и качественных характеристиках, принципах, методах и информационном продукте.

Целью статьи является рассмотрение перспектив и возможностей развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и формирование рекомендаций по актуализации его роли в глобальной информационной среде. Для достижения цели в данной публикации, в частности, предлагается оценка перспектив развития его теории

Рис. 1. Новая экономика: варианты определения



и предпосылок смены учетной парадигмы в контексте динамизма социально-экономических реалий.

Методы

В работе применен теоретико-познавательный и логический подход; в частности, использованы методы сравнительного, логического анализа и экспертного суждения. При написании статьи использовались опубликованные наработки и труды российских и зарубежных авторов аналогичной и смежной тематической направленности.

Результаты

Целесообразность изменений в системе бухгалтерского учета в условиях новой экономики является достаточно очевидной и определяется рядом факторов: выделением информации в качестве ключевого фактора создания стоимости, ориентиром на нефинансовые целевые приоритеты, развитием гибридных и нематериальных форм капитала, формированием глобальной цифровой среды, виртуализацией единиц ценности, активов, обязательств и связанных транзакций (рис. 2). Указанные факторы существенно влияют на учетную методологию, принципы, процедуры, содержательную направленность и характеристики информационного продукта, внутреннее структурирование и выделение видов и кластеров учета, определение и систематизацию учетных объектов, развитие критериев их идентификации и таксономии, метрик и дескрипторов.

Вопросы развития бухгалтерского учета и обеспечения его соответствия требованиям новой экономики в последнее время служат предметом активного обсуждения ученых и специалистов. Как справедливо отмечает О.Н. Волкова [2], причиной снижения функциональности бухгалтерского учета во многом являются такие специфические его черты, как консервативность, замкнутость в академической и профессиональной среде, ретроспективность информации,

Рис. 2. Основные факторы, влияющие на развитие бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики



специфичность методов и формата продукта, значительное количество ограничений и регламентов, доминирование процесса над результатом и отставание от потребностей пользователей. Соответственно можно отметить, что в условиях цифровой экономики он подвергается определенным рискам, в частности: утраты роли основного поставщика экономической информации, лизиса (растворения) в технологичных и мультифункциональных электронных информационных средах, вымывания либо «демаркации» профессии и потенциального статуса «регистратора» с узким функционалом и низкой релевантностью.

Определенным основанием и информационным поводом для беспокойства являются две тенденции. Первая связана со снижением интереса к информации традиционного финансового учета (рис. 3).

Так, эмпирические исследования свидетельствуют о том, что за последние несколько десятилетий значительно слабее стала связь между ценами на акции и показателями, рассчитанными по данным финансовой отчетности (прибыль, рентабельность, денежные потоки). Инвесторы все больше используют для

Рис. 3. Свидетельства уменьшения полезности финансовой информации

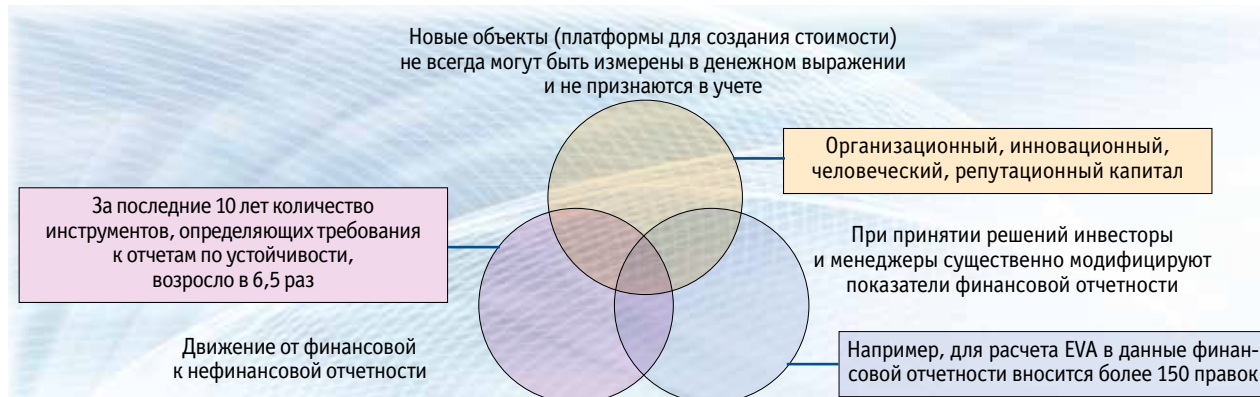
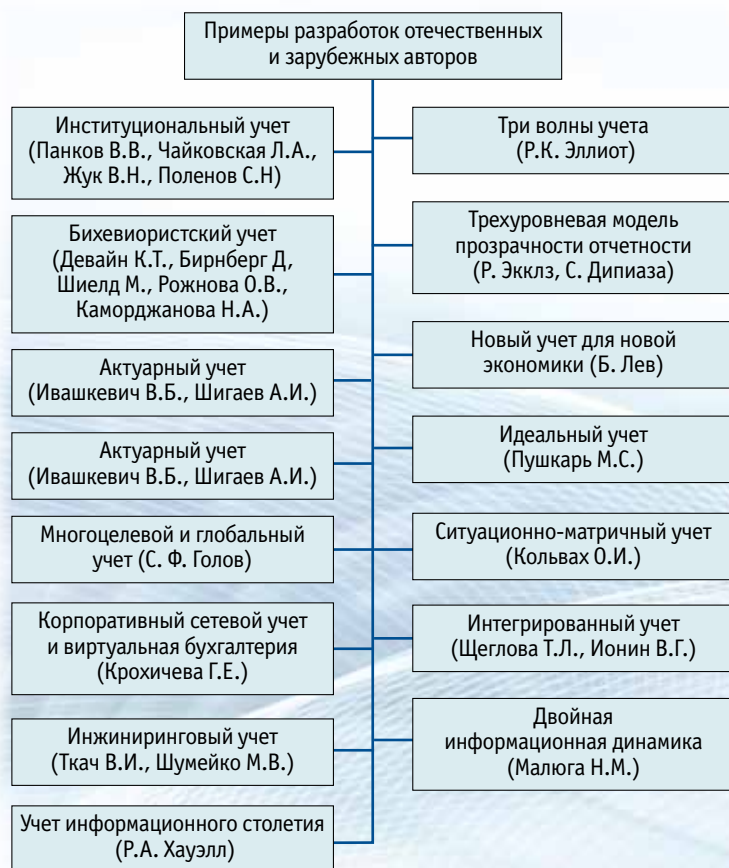


Рис. 4. Примеры разработок новых видов (концепций, теорий, парадигм) учета, рассматриваемых отечественными и зарубежными авторами



принятия решений данные, альтернативные информации финансового учета, либо модифицированные показатели, такие как экономическая добавленная стоимость (EVA), денежная добавленная стоимость (CVA), рыночная добавленная стоимость (MVA), денежная рентабельность инвестированного капитала (CFROI), и другие. Менеджеры также в принятии решений опираются на альтернативные системы показателей, включающие финансовые и нефинансовые целевые параметры деятельности, например сбалансированные оценочные показатели (BSC) [3]. Также данную тенденцию подтверждает динамичное развитие нефинансовой отчетности, в частности, за последние 10 лет количество инструментов, определяющих требования к отчетам по устойчивости, возросло в 6,5 раз (в 7 раз обязательные, в 5,4 раза – добровольные отчеты). Во исполнение Директивы Европейской комиссии по раскрытию нефинансовой информации в Европейском союзе с 2018 г. введена обязательная нефинансовая отчетность для компаний численностью от 500 занятых (93% государств Европейского союза завершили процесс инкорпорирования Директивы в национальные законодательства). В РФ по состоянию на 11 апреля 2019 года в Национальном регистре нефинансовых отчетов зарегистрировано 924 отчета, которые выпущены в период, начиная с 2000 г., в том

числе: экологические отчеты – 81, социальные отчеты – 326, отчеты в области устойчивого развития – 314, интегрированные отчеты – 176, отраслевые отчеты – 27¹. Вторая негативная тенденция, вызывающая беспокойство профессионального и академического сообщества, – сомнения в востребованности бухгалтерской профессии в будущем, что подтверждают не только печально известные упоминания учета в списке «вымирающих» профессий (атлас Агентства стратегических инициатив и школы управления «Сколково»; выступление заместителя министра финансов Т. Нестеренко на Московском финансовом форуме), но и все большая концентрация в профессии специалистов по ИТ с базовыми знаниями финансовых дисциплин.

Недостаточная удовлетворенность информационным продуктом учета инициирует на уровне теории постоянные попытки выделения новых видов учета и активизацию научных поисков, проводимых академическим сообществом. Это подтверждается значительным количеством разработок, определяемых авторами как парадигмы, теории, концепции и виды учета. К ним можно, в частности, отнести: институциональную теорию учета (Панков В.В., Жук В.Н., Чайковская Л.А., Поленов С.Н.), поведенческий или бихевиористский учет (Девайн К. Бирнберг Д., Шиелд М., Рожнова О.В., Каморджанова Н.А.), актуарный учет (Ивашкевич В.Б., Шигаев А.И.), корпоративный сетевой учет и виртуальную бухгалтерию (Крохичева Г.Е.), инжиниринговую теорию учета (Ткач В.И., Шумейко М.В.), ситуационно-матричную модель учета (Кольвах О.И.), многоцелевой и глобальный учет (Голов С.Ф.), идеальный учет (Пушкарь М.С.) и другие. На рис. 4 представлены некоторые яркие примеры новых подходов, рассматриваемых в научно-практической литературе.

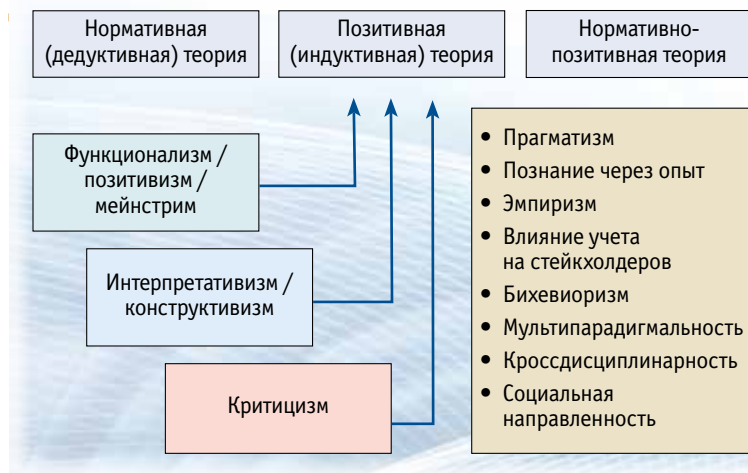
При этом большинством исследователей признается необходимость преобразований, предполагающих изменения в содержании, качественных характеристиках и форме представления отчетной информации, развитие принципов, методов и концепций, вплоть до смены парадигмы учета.

В англоязычной научной литературе также ведутся активные обсуждения теории учета, в большей степени связанные не столько с динамичным развитием информационно-коммуникационных технологий, сколько с видением места бухгалтерского учета в социальной системе и его целевых ориентиров (рис. 5).

Можно выделить несколько основных трендов в современной англо-американской учетной научной

¹ Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП). Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Режим доступа: <http://pcnn.ppf/simplepage/157>.

Рис. 5. Тенденции развития теорий учета в англо-американской научной школе



академии. В первую очередь это выраженная направленность движения к мультипарадигмальности учета, предполагающего диверсификацию исследований, поиск компромиссных и обобщенных подходов. Как отмечает К. Лукка, однородность теории бухгалтерского учета и ограниченность рамками одной парадигмы вызывает серьезное беспокойство в силу замкнутого характера и недостаточной широты проводимых исследований [4]. По мнению многих исследователей (Лукка К., Моритсен Дж., Хоупвуд Ф., Джендрон И., Бейкер Р., Беттнер М., Чуа В.), заметное доминирование функционалистской парадигмы сужает вариативность исследований и возможность поиска новых подходов, что подтверждает целесообразность развития, в частности, интерпретативного и критического направлений. В значительной степени это относится к управленческому и другим видам учета, что прослеживается в исследованиях К. Лукки, Т. Мальми, С. Моделла, Дж. Ван дер Меер-Кооистры, Э. Воссельмана, выступающих за теоретический плюрализм и разнообразие парадигм, что усилит практическую значимость генерируемых знаний. Структурируя исследовательские подходы и перспективы развития бухгалтерских парадигм, Т. Лопес определяет трансдисциплинарную сферу их применения в смежных бизнес-практиках, таких как учет в государственном секторе, аудит, внутренний контроль, корпоративное управление, анализ эффективности [5]. В целом, англо-американской научной школе присущ плюралистический подход к таксономии учетных теорий, выделяемых на основе различных классификационных признаков, что во многом формирует траектории ее развития. В соответствии с логикой верификации и аргументации может применяться языковой подход к теории, доказательный (индуктивный или дедуктивный) и соответственно ее построение как предписывающей (нормативной) или описывающей (позитивной) системы. Распространенной является классификация теорий на основе подхода к видению учета в системе социально-экономических отношений и соответствующих практик, что, по сути, определяет

его цели и содержательное поле. Здесь выделяется достаточно много подходов – правовой, налоговый, этический, экономический, институциональный, поведенческий, практический, социологический, ситуационный, управленческих моделей, принятия решений, открытых систем, социального благополучия и т.д. – и соответствующих им теорий (Э. Хендриксен, М. Ван Бреда, ASOBAT, Ди Маджио, Пауэлл, Бакли, Порвал). В их развитии прослеживается тенденция расширения границ и предмета учета, его видения не просто как информационной технологии, но и как института, обеспечивающего социальную коммуникацию и взаимодействие, общественное влияние и власть, гармоничное развитие экономики, социума и природы. Как отмечает О.Н. Волкова, «... учет уже рассматривается как социально-экономический

институт. Языковой, властный и социальный дискурс позволяют находить все больше и больше точек соприкосновения концептосферы учета с объектами исследований из многих ветвей экономических и других наук. В последние три десятилетия учетное знание и практики сами по себе становятся объектами исследования в философских и исторических науках» [6; с. 21].

В формировании траектории дальнейшего развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики целесообразно построение концептуальной модели, которая определяет цели, структуру и принципы функционирования учетной системы, в частности:

- позиционирование бухгалтерского учета и его составляющих в информационной среде глобальной экосистемы, оценка его возможностей для решения нового уровня социально-экономических задач;
- оценка влияния цифровой экономики на парадигму, концепции, объекты, методологию, структурирование и организацию учета;
- определение возможностей и направлений модернизации учета в условиях капитализации знаний и других нематериальных факторов экономического и общественного роста, цифровизации социально-экономических процессов, развития криптоэкономики и умного общества, виртуализации экономических отношений и объектов стоимости;
- разработка ряда базовых нормативно-правовых документов, определяющих методологические и методические основы учета и его инфраструктурное обеспечение в условиях цифровой экономики [7].

Формирование такой концептуальной модели учета предполагает комплексный подход, который обеспечивается выполнением ряда взаимосвязанных элементов, которые, в частности, представлены на рис. 6.

Вопрос смены учетной парадигмы является дискуссионным. Опираясь на теорию Т. Куна и ряд дальнейших исследований и классификаций парадигм в бухгалтерском учете, определенная часть авторов считает, что назревшие проблемы с обеспечением пользователей необходимой информацией

Рис. 6. Схема формирования концептуальной модели учета в условиях цифровой экономики



демонстрируют несостоятельность существующей парадигмы и предопределяют необходимость и ее смены вследствие назревшей революции. Смена парадигмы, то есть формирование новой научной теории, имеет место в случае, если отклонения от действующей теории становятся настолько существенными, что сама теория не в состоянии описывать и прогнозировать реальность. Это провоцирует переход в точке бифуркации к новой парадигме, охватывающей законы, теоретические положения, принципы и способы использования этих законов и положений. Так, С.А. Кузнецова указывает, что формирование новой парадигмы бухгалтерского учета как поставщика информации в условиях экономики знаний целесообразно в контексте единства теоретической основы (определяющей необходимость реформирования учета), функциональной основы (устанавливающей требования системы управления к учетной информации) и методологической основы (которая обеспечивает инструментально-методическую базу для удовлетворения этих требований) [8].

Следует отметить, что не вполне однозначно оценивается научным сообществом сам факт применения теории научных революций и парадигмального подхода в бухгалтерском учете. Например, С. Легенчук, полагая, что модель Куна отличается такими чертами, как некумулятивность и несоизмеримость, предлагает использовать в качестве альтернативного подхода теории науки идею научно-исследовательских программ, выдвинутую И. Лакатосом [9]. Однако, несмотря на ряд непрекращающихся дискуссий, значительная часть ученых в области учета принимает и использует в своих исследованиях идею научной парадигмы.

Исследования парадигм учета строятся на разных признаках их классификации. В частности, М.К. Уэллс выделяет семь парадигм – антропологическую,

конъюнктурную, событийную, процессуальную, идеализированную, информационную и бихевиористическую [10]. И.Т. Лопес выделяет два основных измерения, в рамках которых классифицируются парадигмы учета, – онтологическое (связанное человеческими представлениями о реальном мире и уровнем их субъективности) и эпистемологическое (ассоциируемое с путем познания реальной действительности) [5]. В исследовании О. Волковой выделяется также методологическое измерение, связанное с методами изучения предмета. Одной из наиболее распространенных в англоязычной литературе является классификация парадигм на основе эпистемологического подхода, во многом базирующаяся на работах Бюррелла и Моргана [11]. Она включает в себя функционалистскую парадигму (определяемую также как мейнстрим и – часто – позитивную учетную теорию), интерпретативную (в ряде источников корреспондирующую с конструктивизмом)

и критическую. При этом функционализм стремится познать и объяснить социальные явления, воспринимая их как строго внешние для исследователя и опираясь на эмпирические наблюдения. Интерпретативный подход предполагает неизбежность субъективности оценок исследователя и возможность конструирования реальности в процессе его взаимодействия с предметом, а познание объективных явлений в критицизме базируется на социальных противоречиях и конфликтах. Онтологическая ось систематизации парадигм, по мнению О. Волковой, связана с природой изучаемого объекта. Она включает, помимо признанных финансовой (учет как система регистрации и представления финансовой информации) и организационно-управленческой парадигмы (учет как информационная технология, обеспечивающая принятие решений), и другие парадигмы. Например, учет может рассматриваться как форма социального взаимодействия, как общественный институт, инструмент власти или язык. При этом он расширяет свое предметное поле и социальную значимость, дает возможность описать и сделать управляемыми не только экономические явления общественной жизни – например, прозрачность властных структур, результативность социальных практик и т.д. [12; с. 106–107]. Соответственно в рамках онтологических парадигм возникает трансдисциплинарный подход к учету, включающий в сферу его охвата финансовые, организационные, социальные, управленческие, институциональные, лингвальные, коммуникативные и иные практики.

Т.О. Терентьева выделяет пять бухгалтерских парадигм – простая натуральная, камеральная, простая монетарная, двойная статическая и двойная динамическая бухгалтерия [13]. Я.В. Соколов, в числе первых введший понятие «парадигма» в российскую учетную

Рис. 7. Понятийный аппарат для определения уровня теоретических изменений в учете и разработки авторов



теорию, рассматривает три их вида – простую (униграфическую), камеральную и двойную (диграфическую) бухгалтерии [14]. Н. Малюга, систематизируя парадигмы бухгалтерского учета, приводит в их числе простую натуральную, камеральную, простую монетарную, двойную статическую, двойную динамическую бухгалтерию и предлагает включить в их число двойную информационную динамику [15; с. 341–342]. Е.И. Зуга, посвятившая свою статью анализу учетных парадигм, отмечает, что в основе их выделения лежат методологический подход, базирующийся на ключевом методе учета (униграфическая, камеральная и диграфическая парадигмы), и содержательный подход, предполагающий определение бухгалтерского учета как экономической или как юридической науки (экономическая и юридическая парадигмы). На основе сочетания этих признаков автор выделяет шесть парадигм, систематизированных матричным способом. Характеризуя современный этап развития учета, автор определяет господствующей диграфическую экономическую парадигму [16]. Акцентируя внимание на том, что Т. Кун считал понятие теории значительно более ограниченным по содержанию и объему по сравнению с парадигмой, С. Бардаш подчеркивает, что на сегодня можно выделить только одну доминирующую парадигму учета – двойную, или диграфическую, остающуюся неизменной в своей основе. Далее, полагая основой парадигмы процесс определения прибыли, автор формирует шесть концепций (интерпретаций) – налоговую, правовую, этическую, экономическую, психологическую и структурную [17; с. 13].

Современная парадигма учета может быть определена как диграфическая (по другим системным

признакам – экономическая и динамическая). Принимая за факт, что двойная запись лежит в основе действующей парадигмы и не исчерпала себя как ее методологическая основа, более обоснованно считать, что пока речь больше идет об исследовательских подходах и методах в рамках существующей диграфической парадигмы. Попытки сформировать тройную, четверную, многомерную бухгалтерию в большей степени связаны с объединением хозяйственного факта и его определенных характеристик, и системообразующим фактором в них все равно является двойственность, базирующаяся на логике «увеличение – уменьшение», и использовании балансирующей категории собственного капитала. Поэтому говорить о смене парадигмы, основываясь на методологическом подходе, представляется несколько преждевременным.

В.В. Ковалев, опираясь на труды Р. Маттесича, Б. Кашинга, А. Риай-Белькаой, М. Мэтьюса и М. Переры, выделяет идеи шести новых парадигм, способных конкурировать с парадигмой двойной бухгалтерии, – индуктивно-антропологической, дедуктивной идеального дохода, теории принятия решений, рынка капитала, бихевиористской и информационной экономики. Предположение о том, что в основе новой парадигмы не будет двойной записи, аргументируется тем, что существенные факторы развития экономического субъекта (организационная структура, системы контрактов, стимулов и вознаграждений, личностная специфика, корпоративная культура) не могут быть адекватно отражены в рамках двойной бухгалтерии [18; с. 104–106].

Основанным представляется мнение М.И. Сидоровой о том, что зачастую определяемые как новые парадигмы идеи авторов в большей степени представляют

собой концепции, исследовательские подходы, разработки видов учета [19]. Это можно проиллюстрировать, опираясь на понятийный аппарат, схематично представленный на рис. 7.

Тем не менее следует отметить, что диграфическая парадигма является системообразующей только для финансового учета (в других видах учета она может даже рассматриваться как сдерживающий фактор развития), кроме того, консерватизм финансового учета (только денежный измеритель, ретроспективность, замкнутость системы) естественным образом инициирует поиск новых знаний и движение к новой парадигме. Такое движение является нормальным в рамках любой действующей парадигмы (нормальной науки), поскольку меняются цели, развивается методология, проводятся научные исследования, выявляющие проблемы, ставящие новые задачи, формирующие новые гипотезы с учетом того, что парадигма как доминирующая концептуальная модель постепенно отстает от реальности и в определенный момент становится несостоятельной, провоцируя революционные изменения. Поэтому очевидно, что в условиях информационного общества и цифровой экономики возникает ряд предпосылок для поисков новой парадигмы. В первую очередь к ним можно отнести неудовлетворенность практического и научного сообщества существующей парадигмой учета, методологический аппарат и сложившаяся система теоретических знаний которой уже не вполне поддерживают требуемый потребителями функционал, информационный продукт и кросс-дисциплинарность.

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. Nawarathna Banda. Digital Economy // Presentation.– January 2019.– 20 p. Режим доступа: https://www.researchgate.net/publication/330496011_Digital_Economy.
2. Волкова О.Н. О будущем (бухгалтерского) учета – профессии и академической дисциплины // Аудиторские ведомости.– 2017.– № 5–6.– С. 31–42.
3. Baruch Lev., Feng Gu. Sins of Omission and Commission // The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers, June 2016.– pp. 104–111. doi:10.1002/9781119270041.ch10.

Дальнейшие исследования в рамках предложенной логической модели предполагают оценку изменений предметного поля, объектов и методов учета в условиях цифровой экономики. Поскольку этот вопрос является достаточно емким, он будет рассмотрен в следующей отдельной публикации.

Заключение

В условиях цифровой экономики целесообразна и актуальна модернизация бухгалтерского учета в глобальной системе получения, обработки и передачи экономической информации для сохранения актуальности и конкурентоспособности продукта. В статье предложено авторское видение направлений и перспектив развития бухгалтерского учета в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества. Предложен комплексный подход, который обеспечивается выполнением ряда взаимосвязанных элементов: выявление проблем позиционирования бухгалтерского учета в современной информационной среде, оценка предпосылок смены учетной парадигмы; модернизация методологии и методики бухгалтерского учета в условиях цифровизации, развитие предметного поля и объектов учета, его внутренней структуризации для последующей корректировки нормативно-правовых и инфраструктурных составляющих. Рассмотрены факторы влияния новой экономики на теорию и парадигму бухгалтерского учета и возможности их развития. 

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. Nawarathna Banda. Digital Economy. *Presentation*. January 2019. 20 p. Available at: https://www.researchgate.net/publication/330496011_Digital_Economy.
2. Volkova O.N. O budushchem (buhgalterskogo) ucheta – professii i akademicheskoy distsipliny [Some Notes on the Future of Accounting as a Profession and an Academic Discipline]. *Auditorskie vedomosti*, 2017, no. 5–6, pp. 31–42 (in Russ.).
3. Baruch Lev., Feng Gu. Sins of Omission and Commission. *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*, June 2016, pp. 104–111. DOI:10.1002/9781119270041.ch10.

4. Lukka K. The Roles and Effects of Paradigms in Accounting Research // *Management Accounting Research*. – 2010. – no. 21. – pp.110–115. DOI: 10.1016/j.mar.2010.02.002.
5. Lopes I.T. Research Methods and Methodology towards Knowledge Creation in Accounting // *Contaduria y Administration*. – 2015. – no. 60 (S1). – pp. 9–30. DOI: 10.1016/j.cya.2015.08.006.
6. Одинцова Т.М., Рура О.В. Трансформация бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества // *Формирование цифровой экономики и промышленности: новые вызовы*. – СПб.: Изд-во Политехнического университета Петра Великого, 2018. – С. 41–61. DOI: 10.18720/IEP/2018.2/2.
7. Волкова О.Н. Концептуальное пространство учета в российской и зарубежной научной традиции // *Международный бухгалтерский учет*. – 2014. – № 2 (296). – С. 16–26.
8. Кузнецова С.А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект // *Основы экономики, управления и права*. – 2013. – № 6 (12). – С. 42–46.
9. Легенчук С.Ф. От парадигм Т.С. Куна – к научно-исследовательским программам И. Лакатоса: отечественные особенности и перспективы применения концепций философии науки в бухгалтерском учете // *Аудит и финансовый анализ*. – 2009. – № 6. – С. 61–68.
10. Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? // *The Accounting Review*. – July 1976. – Vol. 51. – no. 3. – pp. 471–482.
11. Burrell G., Morgan G. *Sociological Paradigms and Organizational Analysis* // Heinemann Educational Books. – London, 1979. – pp. 1–37.
12. Волкова О.Н. Демаркация границ экономической дисциплины: содержательный подход (случай «бухгалтерского» учета) // *Вопросы экономики* – 2018. – № 2. – С. 95–121.
13. Терентьева Т.О. *Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: автореферат диссертации... кандидата экономических наук: 08.00.12* // Санкт-Петербургский государственный университет. – Санкт-Петербург, 2002. – 22 с.
14. Соколов Я.В., Соколов В.Я. *История бухгалтерского учета: Учебник*. – М.: Магистр: ИНФРА-М. – 2011. – 287 с.
15. Малиюга Н.М. *Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія*. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
16. Зуга Е.И. Роль научных парадигм в развитии бухгалтерского учета // *Вестник Санкт-Петербургского университета*. – 2010. – № 1. – С. 143–146.
17. Бардаш С.В. *Онтологія мультиваріантності теорії бухгалтерського обліку* // *Облік і фінанси*. – 2016. – № 4 (74). – С. 8–15.
4. Lukka K. The Roles and Effects of Paradigms in Accounting Research. *Management Accounting Research*, 2010, no. 21, pp.110–115. DOI: 10.1016/j.mar.2010.02.002.
5. Lopes I.T. Research Methods and Methodology towards Knowledge Creation in Accounting. *Contaduria y Administration*, 2015, no. 60 (S1), pp. 9–30. DOI: 10.1016/j.cya.2015.08.006.
6. Odintsova T.M., Rura O.V. Transformatsiya buhgalterskogo ucheta v usloviyah tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Transformation of Accounting in the Digital Economy and Information Society Conditions]. *Formirovaniye tsifrovoy ekonomiki i promyshlennosti: novye vyzovy*. SPb, Politekhnikheskogo universiteta Petra Velikogo Publ., 2018, pp. 41–61 (in Russ.). DOI: 10.18720/IEP/2018.2/2.
7. Volkova O.N. Kontseptualnoe prostranstvo ucheta v rossiyskoy i zarubezhnoy nauchnoy traditsii [Conceptual Space of Accounting in the Russian and Foreign Scientific Traditions]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2014, no. 2 (296), pp. 16–26.
8. Kuznetsova S.A. Teoreticheskie predposylki formirovaniya paradigmy buhgalterskogo ucheta v ekonomike znaniy: sinergeticheskiy effekt [Theoretical Background of Forming the Accounting Paradigm in the Knowledge Economy: Synergetic Effect]. *Osnovy ekonomiki, upravleniya i prava*, 2013, no. 6 (12), pp. 42–46 (in Russ.).
9. Legenchuk S.F. Ot paradigm T.S. Kuna – k nauchno-issledovatel'skim programmam I. Lakatosa: otechestvennye osobennosti i perspektivy primeneniya kontseptsiy filosofii nauki v buhgalterskom uchete [From T.S. Kuhn's Paradigms to I. Lakatos' Scientific Research Programs: National Features and Prospects of Application of the Philosophy of Science Concepts in Accounting]. *Audit i finansovyy analiz*, 2009, no. 6, pp. 61–68 (in Russ.).
10. Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? *The Accounting Review*, July 1976, Vol. 51, no. 3, pp. 471–482.
11. Burrell G., Morgan G. *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. *Heinemann Educational Books*, London, 1979, pp. 1–37.
12. Volkova O.N. Demarkatsiya granits ekonomicheskoy discipliny: soderzhatelnyy podhod (sluchay «buhgalterskogo» ucheta) [Defining the Boundaries of an Economic Discipline: a Content-Related Approach (the Case of Accounting)]. *Voprosy ekonomiki*, 2018, no. 2, pp. 95–121 (in Russ.).
13. Terenteva T.O. *Sovremennye printsipy buhgalterskogo ucheta v svete evolyutsii uchetykh paradigim: avtoreferat dissertatsii... kandidata ekonomicheskikh nauk: 08.00.12* [Modern Principles of Accounting in the light of Paradigms Evolution: extended abstract of Candidate of Economic Sciences Dissertation: 08.00.12]. *Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy universitet*, 2002. 22 p.
14. Sokolov Ya.V., Sokolov V.Ya. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [History of Accounting]. *Moscow, Magist: INFRA-M Publ.*, 2011. 287 p.
15. Maliuha N.M. *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini: teoriya y metodolohiia, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: Theory, Methodology and Development Prospects]. *Zhytomyr: ZhDTU Publ.*, 2005. 548 p.
16. Zuga E.I. Rol nauchnykh paradigim v razvitii buhgalterskogo ucheta [The Role of Scientific Paradigms in the Development of Financial Accounting]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta – St Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2010, no. 1, pp. 143–146 (in Russ.).
17. Bardash S.V. *Ontolohiia multyvariantnosti teorii bukhalterskoho obliku* [Ontology of Accounting Theory Multi-Variance]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, 2016, no. 4 (74), pp. 8–15.

18. Ковалев В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика.– 2013.– № 2.– С. 90–112.
19. Сидорова М.И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет.– 2013.– № 27 (273).– С. 18–25.
18. Kovalev V.V. Yavlyaetsya li buhgalterskiy uchet nauкой: retrospektiva vzglyadov i tendentsii [Whether Accounting Can be Treated as a Science: Retrospective of Views and Tendency]. *Vestnik Sanki-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika*, 2013, no. 2, pp. 90–112 (in Russ.).
19. Sidorova M.I. K voprosu o paradigmah buhgalterskogo ucheta [The Question of Accounting Paradigms]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 27(273), pp. 18–25 (in Russ.).

Для цитирования

Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2019.– № 3.– С. 5–14.

For citation

Odintsova T.M. Buhgalterskiy uchet v kontekste vyzovov tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Accounting in the light of Digital Economy Challenges and Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgaltserov)*, 2019, no. 3, pp. 5–14 (in Russ.).

УДК 339.138
ВАК 08.00.12

Бонусы как потенциальный инвестиционный инструмент

Bonuses as Potential Investment Instrument

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 ряда «Бонусных программ» («Программ лояльности») как генераторов цифровых финансовых активов – бонусов.

В большинстве Бонусных программ предусмотрен единственный способ реализации накопленных бонусов потребителем (единственным правообладателем накопленных бонусов): обмен на денежные скидки строго в эквиваленте накопленных бонусов при покупках продукции и услуг компаний – участников программ.

В данной статье мы предлагаем путь развития рынка и формата бонусов: распространить права потребителей на распоряжение бонусами не только внутри одной «родной» бонусной программы, но и на вторичном «межпрограммном» рынке.

Например, правообладатель может продать, передать, подарить и т.п. свои права на накопленные бонусы, сгенерированные разными «Бонусными программами», третьим лицам. Точно так же, как распоряжение правами, например, на токены.

Abstract. The author analyzed several Bonus programs (Loyalty programs) as generators of digital financial assets – bonuses.

Most Bonus programs provide the only way to realize the accumulated bonuses by the consumer (the only owner of the accumulated bonuses): to exchange for cash discounts strictly in the equivalent of the accumulated bonuses when buying products and services from companies participating in the programs.

In this article, a way to develop the market and bonuses format: to extend the rights of consumers to dispose of bonuses not only within one «native» bonus program, but also in the secondary «inter-program» market, is proposed.

For example, the right holders can sell, transfer, gift, etc. their rights to the accumulated bonuses generated by different Bonus programs to third parties. In the same way as disposal of rights, for example, for tokens.

On the other hand, commercial enterprises can intentionally issue bonuses (investment bonuses), which consumer «buys for the future» for money

С другой стороны, коммерческие предприятия могут специально эмитировать бонусы («инвестиционные бонусы»), которые потребитель «покупает впрок» за деньги, накапливает их с тем, чтобы впоследствии с выгодой до 40% расплачиваться ими при потреблении товаров и услуг компании-эмитента.

Тем самым компания-эмитент привлекает средства для развития, а потребитель, купив «инвестиционные бонусы», получит впоследствии существенную выгоду от скидок при потреблении товаров и услуг этой компании.

Наиболее эффективно по этой схеме могут работать «инвестиционные бонусы» крупных компаний, развивающие массовые услуги: транспортные, энергетические, ресурсные, туристические и т.п. Материалы статьи изложены на основе исследований на базе электронной торговой площадки «Элбонус», созданной под руководством автора. Статья может служить теоретической основой для деятельности различных типов потенциальных участников вторичного «рынка бонусов» как цифровых финансовых активов: эмитентов, инвесторов (клиентов), администраторов торговых площадок.

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

Бонусные программы – генераторы цифровых финансовых активов

В настоящий момент такой маркетинговый инструмент продвижения и сбыта потребительских товаров и услуг у коммерческих компаний, как «Бонусные программы», вышел на первое место. В основе механизмов этого инструмента лежит формирование продолжительной устойчивой лояльности потребителя к товарам или услугам конкретных компаний. Это происходит через создание личной финансовой выгоды потребителя: за накопленные на «личном счете» учетные условные единицы (далее «бонусы» и «бонусный счет») потребитель получает право на прямые либо опосредованные финансовые поощрения, причем в долговременном периоде.

Как правило, эти поощрения выражаются в виде существенных скидок в заданном денежном эквиваленте при приобретении последующих продуктов этой компании. Соответствующее количество накопленных бонусов на бонусных счетах потребителя при этом списывается. Чтобы продолжать получать финансовые поощрения, потребитель должен вновь накопить бонусы, продолжая покупать товары и услуги только у операторов-участников той же Бонусной программы.

В настоящее время все «выдаваемые» потребителям бонусы фиксируются и хранятся в виде соответствующих цифровых кодов на удаленных цифровых

and accumulates them in order to buy later goods and services of the issuing company at a profit of up to 40%.

Thus, the issuing company attracts funds for development, and the consumer, having bought investment bonuses, will subsequently receive a significant benefit from discounts when consuming goods and services from this company.

This scheme is most effective for the investment bonuses of major companies, developing mass services: transport, energy, resource, tourism, etc. 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 theoretical basis for the activities of various types of the secondary bonus market potential participants as digital financial assets: issuers, investors (clients), administrators of trading platforms.

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

носителях и оперируются посредством специального программного обеспечения, разрабатываемого в разных компаниях под их Бонусные программы.

Ранее мы показали [1], что создаваемые через цифровое кодирование и накапливаемые на цифровых носителях учетные единицы – бонусы – имеют все признаки цифровых активов, а именно цифровых финансовых активов. В том числе несложно убедиться, что бонусы как цифровые активы обладают всеми необходимыми параметрами и признаками «токенов».

Обычно в «Правилах», «Инструкциях» либо «Соглашениях», сопровождающих Бонусные программы в качестве правовой базы, специально подчеркивается¹, что бонусы не являются средством платежа либо ценной бумагой, а лишь являются «условными учетными единицами». А именно: учетными единицами для измерения объема прав на последующие поощрения, предоставляемые потребителю, накопившему бонусы.

Тем не менее по факту каждый бонус имеет четкий денежный эквивалент, фиксируемый в тех же «Правилах» той или иной Бонусной программы. В результате поощрения потребителю выражаются конкретным размером денежной скидки (вплоть до

¹ Правила Программы «Спасибо от Сбербанка». Общие условия. (редакция от 01.06.2019 г.). Приложение № 1 п. 1 «Термины и определения». Режим доступа: <https://spasibosberbank.ru/detailed>.

100%, если достаточно накопленных бонусов) при последующем приобретении товаров или услуг. Таким образом, бонус хоть и не является прямым средством платежа, является цифровым носителем права на дополнительные конкретные денежные суммы при последующем приобретении товаров и услуг.

Таким образом, бонусы имеют свойства цифровых финансовых активов, поскольку, хоть и опосредованно, являются источником финансовой выгоды в товарно-денежных отношениях.

Развитие Бонусных программ

Общий объем бонусов, генерируемых разными коммерческими компаниями в РФ, к настоящему времени оценивается в миллиардах рублей². По мнению экспертного сообщества, в ближайшие годы количество бонусных программ и эмитируемых ими бонусов будет продолжать активно расти. Бонусные программы внедряются как отдельными мелкими предприятиями торговли и услуг, так и крупными компаниями с государственным участием.

Российскими лидерами в развитии бонусных программ являются компании транспортного и финансового сектора, например, РЖД, Аэрофлот, Сбербанк, АльфаБанк и др. В транспортном секторе потребителю начисляются бонусы за совершаемые им поездки (перелеты), которыми он может частично погасить денежные затраты при покупке будущих поездок (перелетов).

Если до недавнего времени потребительские Бонусные программы внедряли в основном лишь отдельные коммерческие предприятия (каждое свою программу), то в последние два-три года происходит существенное изменение форматов: стали возникать «агрегаторы» (термин наш) Бонусных программ от разных участников, в основном под эгидой крупных банков.

Банковские Бонусные программы имеют более сложный и разветвленный характер: они «из одного центра» распространяются на потребление продукции большого числа разных коммерческих предприятий, компаний и торговых сетей, предприятий услуг, крупных и мелких. Банковская Бонусная программа фактически представляет особую систему платежей с генерацией бонусов на «бонусные счета» потребителей при покупках ими продуктов и услуг компаний-участников. Для этого коммерческая компания должна включить себя и свою продукцию в такую «агрегатную» Бонусную программу банка. Такими компаниями могут быть розничные магазины (в т.ч. интернет-магазины), торговые сети, транспортные компании, отели, сети общественного питания и отдельные кафе и рестораны, концертные залы и театры и др.

Например, в программе «Спасибо от Сбербанка» бонусы начисляются на едином «бонусном счете»

потребителя при покупках товаров и услуг в любой из множества различных компаний – партнерах Сбербанка. Далее, бонусы с этого «бонусного счета» могут быть обменены на денежную скидку в части оплаты товаров и услуг любых других партнеров Сбербанка. При некоторых условиях накопленные бонусы можно обменять непосредственно на деньги.

При этом Сбербанк предъявляет жесткие требования к коммерческим предприятиям – участникам в рамках своей бонусной программы, тем самым обеспечивая для потребителей надежность (ликвидность) бонусов. Одновременно коммерческие предприятия – партнеры Сбербанка получают постоянный и лояльный покупательский трафик из клиентов Сбербанка.

Ранее каждая компания выпускала для своих Бонусных программ лишь накопительные пластиковые карты, фиксирующие накопление и расход только бонусов внутри конкретной коммерческой сети. Однако в последнее время банки для своих Бонусных программ стали выпускать полноценные платежные пластиковые карты, хотя и с ограниченным денежным лимитом. Например, АльфаБанк выпускает карты «Перекресток», «Пятерочка» и др., на которые потребитель (клиент банка) может внутренним переводом перевести часть денег и оплачивать ими покупки именно в торговой сети «Перекресток» или «Пятерочка». При этом как бы на этой же карте (на самом деле на отдельном бонусном счете, «привязанном» к этой карте) накапливаются бонусы, генерируемые за эти покупки. Для каждой торговой сети АльфаБанк выпускает свою платежную карту³.

Что интересно, сами торговые сети (например, тот же «Перекресток»), помимо программы с банками, дополнительно имеют свои внутренние бонусные программы, но лишь с накопительными бонусными картами, без платежной составляющей.

Сбербанк в Бонусной программе «Спасибо от Сбербанка» тоже использует полноценную платежную карту, но «привязывает» к ней любые коммерческие предприятия, которые желают и могут участвовать в этой Бонусной программе: начислять (эмитировать) бонусы за покупки, произведенные у них этой платежной картой. Начисляемые бонусы учитываются на специальных личных «Бонусных счетах» и работают в качестве «Бонусного поощрения» потребителям в последующем.

«Бонусное поощрение» выражается в конкретной финансовой выгоде: в разных формах прямых скидок и скидок через привилегии при последующих покупках. Бонусы, как правило, всегда имеют четкий денежный эквивалент при расчете таких скидок.

Таким образом, можно констатировать, что под эгидой банков и крупных корпораций (например, РЖД, Аэрофлот) Бонусные программы модифицируются в агрегированные разветвленные платежные

² Маркетинговые исследования. NeoAnalytics. Режим доступа: <http://www.neoanalytics.ru/>.

³ Дебетовые карты Альфа-Банка с бонусами. Режим доступа: <https://alfabank.ru/everyday/debit-cards/bonus/>.

системы, функционирующие с участием цифровых учетных единиц – бонусов. Одновременно возникает мощное программное и аппаратное обеспечение для управления этими системами в виртуальном пространстве.

Бонусы как инструмент создания финансового роста

В настоящий момент основной целью развития подобных Бонусных программ является необходимость решения маркетинговых задач: обеспечение роста и постоянства потребительского трафика к участникам программы, а также роста и постоянства торгового оборота. Эти задачи решаются за счет создания весомых выгод всем участникам Бонусных программ.

Потребителю становится выгодно приобретать товары и услуги только в определенных торговых сетях и коммерческих компаниях за счет экономии на скидках при «оплате накопленными бонусами». Одновременно коммерческие структуры обеспечивают себе растущий покупательский трафик с высокой лояльностью посредством оттягивания его от конкурентов, не входящих в Бонусные программы. Кроме того, происходит увеличение товарооборота за счет дополнительных покупок «за бонусы» товаров и услуг, которые, возможно, потребители не приобретали бы «за деньги» (иначе бонусы «сгорят»).

Банки тоже получают свою выгоду, причем сразу через несколько каналов: за счет взимания платы за пользование «бонусными картами» (АльфаБанк); за счет взимания комиссии от потока платежей в «партнерских» торговых сетях; за счет расширения клиентской базы (Сбербанк – привлекает выгодой роста пользователей его платежными картами); за счет увеличения лимита среднего остатка на платежных картах как условия для начисления бонусов; и др.

Однако любые маркетинговые задачи служат одной конечной цели – финансовой – для роста в итоге финансового оборота и прибыли от реализации товаров и услуг.

Следовательно, генерируемые (эмитируемые) Бонусными программами цифровые учетные единицы – бонусы – опосредованно подходят под определение токенов: «...вид цифрового финансового актива, который выпускается юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее – эмитент) с целью привлечения финансирования и учитывается в реестре цифровых записей» (Из проекта «Закона о цифровых финансовых активах»).

Прогнозируемые противоречия Бонусных программ

Первое противоречие – сложность управления обычным человеком (потребителем) своими растущими «бонусными» активами.

Бонусы – цифровой финансовый актив, «заработанный» человеком посредством личной регулярной и хозяйственной (потребительской)

активности. Однако этот актив имеет ограниченную ликвидность: в рамках лишь одной Бонусной программы и одного партнерского пула генераторов бонусов. Кроме того, часто в Бонусных программах ликвидность накопленных бонусов дополнительно ограничена временным интервалом.

С другой стороны, жизнь намного разнообразнее: например, люди переезжают, теряя возможность пользоваться прежними местами покупки товаров и услуг по бонусным картам на которых у них накопились бонусы. Либо бонусных программ (и карт) у человека накапливается столько, что он уже не в состоянии контролировать их количество и принадлежность.

Последние появляющиеся Бонусные программы банков (например, та же программа «Спасибо от Сбербанка») настроены на агрегирование в едином «Бонусном счете» всех бонусов, полученных потребителем в разных местах при расчетах одной платежной картой. Однако и здесь построена слишком сложная система личного контроля за полученными бонусами и своевременностью их расхода на своем едином «Бонусном счете». Например, «Правила» Бонусной программы «Спасибо от Сбербанка» практически невозможно воспринять человеком без специального образования. Это находится в явном противоречии с тем, что платежными картами предполагается охватить все население страны, особенно пенсионеров.

В результате потребителям легче и проще выйти из Бонусных программ (или вовсе отказываться входить в них), чем «гоняться» за скидками, постоянно «забывая голову» сложными правилами, переполняя кошельки накопительными картами и тратя личное время на изучение правил и постоянный контроль за своими «бонусными активами».

Кроме того, люди могут по объективным причинам перестать пользоваться той или иной Бонусной программой (заболеть, уехать или уйти из жизни), и накопленные аккуратным многолетним «потребительским трудом» бонусы «сгорят».

Другая прогнозируемая ситуация: допустим, потребители уже все охвачены теми или иными Бонусными программами (а это может произойти очень быстро, учитывая скорость роста и агрессивность продвижения Бонусных программ). В результате все будут иметь «бонусные счета» в любых точках потребления и фактически все будут приобретать товары и услуги со скидками за счет накопленных бонусов. На ценниках и в тарифах будут одни цены, а приобретаются товары по другим ценам, «со скидкой». В результате Бонусные программы и созданные под них системы платежей и учета потеряют маркетинговый смысл.

Можно указать еще ряд причин либо снижающих в будущем эффективность Бонусных программ, либо делающих их бессмысленными как для потребителей, так и для компаний при возникшей огромной массе эмитированных бонусов, являющихся, по сути, накопленными цифровыми финансовыми активами.

Бонусы – потенциальный инвестиционный инструмент

Как указано выше, большинство накопительных Бонусных программ предполагают единственный способ «реализации бонусов»: осуществление потребителем – единственным правообладателем накопленных бонусов, своих прав на оговоренные денежные скидки строго в эквиваленте накопленных учетных единиц (бонусов) при покупках продукции и услуг компаний – участников программ.

Сами бонусы, как нематериальные виртуальные учетные единицы, не могут непосредственно участвовать в сделках купли-продажи. Поэтому здесь и далее под словами «реализация бонусов», «обращение бонусов» имеется в виду реализация или обращение прав на накопленные бонусы [1].

Это отмечено и в действующем законодательстве, по которому «Бонусы используются только в учетных целях и не являются и не могут являться средством платежа, каким-либо видом валюты или ценной бумагой, не могут быть обналичены, подарены третьим лицам или переданы по наследству»⁴.

Тем не менее ничто не запрещает реализацию прав в сделках купли-продажи (наподобие прав на интеллектуальную собственность, в то время как сами объекты интеллектуальной собственности не могут являться предметом сделок купли-продажи в силу своей нематериальной или даже виртуальной сущности).

В данной статье мы предлагаем путь создания и развития рынка бонусов, если законодательно зафиксировать возможность реализации прав на бонусы и тем самым убрать ограничения по ликвидности бонусов: открыть возможность реализовывать права на распоряжение бонусами не только внутри одной «родной» бонусной программы, но и на вторичном «межпрограммном» рынке.

Допустим, правообладатель может продать, передать, подарить и т.п. свои права на накопленные бонусы, сгенерированные разными «Бонусными программами», третьим лицам. Точно так же, как распоряжение правами на токены.

С другой стороны, коммерческие предприятия могут специально эмитировать бонусы («инвестиционные бонусы»), которые потребитель специально «покупает впрок» за деньги с тем, чтобы впоследствии с выгодой расплачиваться ими при потреблении товаров и услуг компании-эмитента.

Тем самым компания-эмитент привлекает средства для развития, а потребитель, купив «инвестиционные бонусы», получает впоследствии выгоду от скидок при потреблении товаров и услуг этой компании.

Причем наиболее эффективно могут работать по этой схеме «инвестиционные бонусы» крупных

компаний, продающих массовые услуги: транспортные, энергетические, ресурсные, туристические и т.п.

Это позволит снять все отмеченные выше противоречия Бонусных программ, а также, кроме маркетинговой, создать инвестиционную привлекательность бонусов.

Кроме этого бонусы могут сопровождать весь жизненный цикл отдельного продукта (проекта), начиная от его выхода на рынок и заканчивая окончанием его жизненного цикла. Описанию данных возможностей будет посвящена отдельная статья автора [2].

Также бонусы могут являться средством прогнозирования успешности того или иного продукта (проекта), а следовательно, найти достойное применение в системе управленческого учета предприятия [3].

Бонусы и законодательство

В 2018–2019 гг. планируются быть принятыми два законопроекта «О цифровых финансовых активах» и о «Привлечении инвестиций». Оба эти законопроекта направлены на регулирование инвестиционных цифровых финансовых активов, таких как криптовалюты, токены и другие (хотя, на самом деле, видов цифровых активов существует уже гораздо больше: доменные имена, цифровая интеллектуальная собственность – «цифровая музыка», «цифровая живопись» и др.).

Рассмотрение бонусов лишь в качестве маркетингового инструмента в рамках Бонусных программ оставляет их вне этих будущих законов, хотя, как мы показали [1], им присущи все признаки цифровых финансовых активов.

По нашему мнению, отмеченные у бонусов параметры и свойства цифровых финансовых активов (токенов) делают возможным их признание таковыми, а значит, попадающими под действие выше упомянутых законодательных проектов. Это открывает дорогу к разработке норм, регулирующих официальное обращение бонусов (точнее, прав пользования ими) на вторичных рынках.

А именно: возможность реализации накопленных бонусов на вторичном рынке через обмен или продажу, а также покупку «эмиссионных» бонусов той или иной компании (эмитента бонусов). При этом потребитель получает возможность сохранения или роста своих «бонусных сбережений» и создание портфеля «инвестиционных бонусов». С другой стороны, компания, эмитирующая бонусы специально для продажи на вторичном рынке, получает возможность привлечения дополнительного финансирования для своего развития.

Расширение границ ликвидности бонусов, несомненно, также резко увеличит, причем в долговременном периоде, классическую маркетинговую эффективность Бонусных программ компаний – эмитентов бонусов.

Разумеется, дополнительный оборот бонусов как цифровых финансовых активов (токенов) на

⁴ Правила Программы «Спасибо от Сбербанка». Общие условия. (редакция от 01.06.2019 г.). Приложение № 1 п. 1 «Термины и определения». Режим доступа: <https://spasibosberbank.ru/detailed>.

вторичном рынке потребует специальных официальных торговых площадок.

Бонусы как механизм решения инвестиционных задач

При создании условий для вторичного оборота бонусов Бонусные программы могут, кроме маркетинговых, решать и инвестиционные задачи компаний.

В настоящее время бонусы генерируются и начисляются компаниями в рамках своих Бонусных программ своим потребителям лишь в качестве опосредованной «оплаты» учетными единицами за их проделанную «работу»: произведенную активность в отношении покупок только товаров и услуг компании – инициатора бонусной программы.

Однако, допустим, компания эмитирует бонусы не только в качестве «награды за покупки», а и с инвестиционными целями: на продажу за деньги. Потребитель, заранее покупая такие «инвестиционные бонусы» за «живые деньги» сегодня, приобретает право получать товары или услуги компании с весомыми скидками, а также существенные привилегии в последующем.

При этом компания получает инвестиции для своего развития, а потребитель сохраняет от инфляции и даже приумножает свои денежные ресурсы. Например, если такие «инвестиционные бонусы» дают в долговременном периоде право приобретать товары или услуги со скидкой 20%, то покупая заранее эти бонусы, потребитель получает возможность впоследствии увеличить на 20% потребительский потенциал своих затраченных на покупку бонусов денег, заодно предохранив их от инфляции.

Более того, если товары или услуги компании, эмитента «инвестиционных бонусов», в результате развития компании приобретают растущую ценность в глазах потребителей, то возникает собственная рыночная цена таких инвестиционных бонусов, которая поможет владельцу бонусов выгодно их реализовать на вторичных торговых площадках.

Отличие «инвестиционных бонусов» от IPO-акций компании

Приобретая акции компаний, эмитируемые ими с целью привлечения инвестиций для развития через IPO, покупатели приобретают право на часть капитализации будущих доходов компании.

Приобретая «инвестиционные бонусы», эмитируемые компанией с той же целью привлечения

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

инвестиций для развития, потребители приобретают право на привилегированное потребление (со скидками) будущих товаров и услуг развивающейся компании.

Акции приобретаются, как правило, на часть денежных средств, ориентированных потребителями на долговременное накопление (например, «на старость»). Инвестиционные бонусы могут приобретаться на часть средств, отложенную на последующее потребление в более близкие периоды, допустим, на транспортные расходы в ближайшие 1–3 года или расходы на услуги энергетических компаний, если таковые рассматриваются потребителем как постоянные неизбежные затраты.

Например, Авиакомпания может эмитировать и выставить на продажу «инвестиционные бонусы» с целью привлечения финансирования на увеличение своего самолетного парка. Кроме дополнительных инвестиций, продажа «инвестиционных бонусов» заранее сформирует существенный клиентский массив, лояльный Авиакомпании.

Выгода для клиентов, купивших «инвестиционные бонусы»: в возможности в любое время гарантированно получать будущие перелеты с существенными скидками и другими привилегиями на фоне постоянно повышающихся тарифов для «обычных пассажиров». К тому же держатели «инвестиционных бонусов» при необходимости могут продать их на вторичном рынке, причем с выгодой, если их котировка поднялась.

Таким образом, помимо важного маркетингового значения, Бонусные программы и генерируемые в них бонусы имеют мощный потенциал для решения инвестиционных задач коммерческих компаний. И этот потенциал, несомненно, вскоре будет проявляться.

В свете этого возникает необходимость в упреждающей разработке подхода и правил экономического анализа и бухгалтерского учета операций с цифровыми инвестиционными бонусами в рамках концептуальных допущений в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО [4].

В следующей статье автор так же планирует исследовать возможности налоговой оптимизации, построенной на операциях с бонусами, с учетом необходимости обеспечения налоговой безопасности предприятий [5].



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

относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Богачек Н.Л. Бонусы – учетные единицы «бонусных программ», как цифровые финансовые активы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 2. – С. 27–32.
2. Богачек Н.Л. Жизненный цикл (омертвленная и аварийная стоимость объекта) // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 1. – С. 45–48.
3. Мизиковский И.Е. Концепция управленческого учета: задачи развития // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 2. – С. 12–18.
4. Мизиковский Е.А. Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 1. – С. 30–34.
5. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 34–41.

Для цитирования

Богачек Н.Л. Бонусы как потенциальный инвестиционный инструмент // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 14–20.

preparation of the article and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Bogachek N.L. Bonusy – uchetyne edinitzy «bonusnykh programm», kak tsifrovye finansovye aktivy [Bonuses – Bonus Programs Accounting Units as Digital Financial Assets]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 27–32 (in Russ.).
2. Bogachek N.L. Zhiznennyi tsikl (omertvlenneya i aviariynaya stoimost obekta) [Life Cycle (Liquidation Cost and Emergency Value of the Object)]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 1, pp. 45–48 (in Russ.).
3. 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.).
4. 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.).
5. Khoruzhiy L.I., Katkov Yu.N., Khoruzhiy 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.).

For citation

Bogachek N.L. Bonusy, kak potentsialnyy investitsionnyy instrument [Bonuses as Potential Investment Instrument]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 14–20 (in Russ.).

УДК 657.4
ВАК 08.00.12

Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства

Structuring the Information Field of Production Costs in order to Form the Prime Cost of Dairy Cattle Breeding

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

Lobachevsky State University (Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet im. N. I. Lobachevskogo),
Russian Federation, Nizhny Novgorod
Igor E. Mizikovsky
Doctor of Economics, Professor, Head
of the Accounting Department
e-mail: core090913@gmail.com

603000, Российская Федерация, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.
Тел. +7 (831) 433-13-96.

Of. 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhny Novgorod 603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433-13-96.

Рязанский государственный агротехнологический университет им. П. А. Костычева, Российская Федерация, Рязань

Елена Петровна Поликарпова

кан. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского

учета, анализа и аудита

e-mail: dikusar85@mail.ru

390044, Российская Федерация, Рязань,

ул. Костычева, д. 1, ауд. 404.

Тел.: +7 (4912) 35-33-24.

Аннотация. Современная наука и практика располагают множеством вариантов в методических направлениях управления производством на предприятии, в частности, в порядке группировки производственных затрат. Выбор альтернативы или разработка на его основе новых решений должны основываться на условиях деятельности экономического субъекта, особенностях его производственного процесса. Сельское хозяйство, в частности животноводство, характеризуется большим набором специфических факторов, влияющих на организацию и осуществление работы предприятий отрасли. В статье исследуется структурирование учетной информации о затратах на производство продукции молочного скотоводства имманентно характерным особенностям производственного цикла. Предложена и обоснована группировка затрат согласно их функциональной направленности согласно группированию коров и нетелей по их физиологически продуктивному состоянию. На ее основе определены схема аналитического учета затрат, порядок формирования первичной информации, рекомендованы регистры учета затрат. Рекомендуемый порядок аналитического учета и распределения затрат по видам продукции основного стада обеспечит наиболее точное отнесение их величины на производство молока и приплода по каждой группе животных. В дальнейшем это позволит наиболее корректно определять себестоимость продукции в соответствии с характером потоков создания ценности.

Ключевые слова: учет затрат; затраты на производство продукции молочного скотоводства; группировка затрат; группа животных; распределение затрат; функциональная направленность затрат; себестоимость молока; себестоимость приплода; начисление затрат.

Ryazan State Agrotechnological University (Ryazanskiy gosudarstvennyy agrotekhnologicheskii universitet imeni P. A. Kostycheva), Russian Federation, Ryazan

Elena P. Polikarpova

PhD in Economics,

Associate Professor at the

Accounting, Analysis and Audit Department

e-mail: dikusar85@mail.ru

Of. 404, 1 Kostycheva st., Ryazan

390044, Russian Federation.

Phone +7 (4912) 35-33-24.

Abstract. Modern science and practice possess many options in the methodological areas of production management, in particular, in the grouping order of production costs. Alternative or development of new solutions on its basis should be based on the economic entity's activities and the features of its production process. Agriculture, in particular, animal production, is characterized by a large set of specific factors affecting the organization and implementation of the enterprises performance. The article researches the structuring of accounting information about the cost of dairy cattle breeding production immanently to the characteristic features of the production cycle. The authors propose and substantiate the costs grouping according to their functional orientation in conformity with the grouping of cows and heifers according to their physiological condition. On its basis, the scheme of analytical cost accounting, the order of primary information formation are designated and cost accounting registers are recommended. The recommended procedure of analytical accounting and costs allocation by product types of core herd will provide the most accurate assignment of their value to the production of milk and litter for each group of animals. In the future, this method will allow to most correctly determine the product cost in accordance with the nature of value streams.

Keywords: cost accounting; production costs of dairy cattle breeding; cost pool; costs grouping; group of animals; cost allocation; functional focus of costs; milk cost; prime cost of litter; accrual of expenses.

Введение

Построение информационного пространства по затратам в молочном скотоводстве согласно их фактическому участию в производстве молока

и приплода предполагает должную организацию и применение соответствующей методики учета [1]. При этом в основе принципов аналитического учета затрат и определения себестоимости продукции должны быть соблюдены следующие условия:

- информация о затратах должна накапливаться в течение периода, начиная с месяца осеменения коровы (или нетели) до месяца следующего осеменения с выделением интервалов согласно моментам перевода на сухостой и отела;
 - распределение затрат по видам продукции – молоко и приплод, должно осуществляться ежемесячно;
 - по стельным коровам (нетелям) к концу календарного года накапливаются затраты в незавершенном производстве в части формирования приплода;
 - часть затрат на содержание стельной нетели, приходящаяся на формирование приплода, должна с месяца осеменения нетели учитываться обособленно;
 - учет затрат необходимо вести по каждой корове (нетели) либо по группам коров, объединенных согласно месяцу их осеменения или отела;
 - себестоимость молока следует определять ежемесячно, а себестоимость приплода сразу после отела.
- Цель исследования заключается в структурировании учетной информации о затратах на производство молока и приплода имманентно характерным особенностям производственного цикла в молочном скотоводстве.

Группировка и аналитический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства

Особенности сельскохозяйственного производства занимают значимую долю в исследованиях ученых-экономистов [2–10]. Среди них имеются труды в области методов учета затрат на производство продукции молочного скотоводства [6; 8–10].

Центральное место занимает вопрос применения порядка распределения общей суммы прямых затрат в молочном скотоводстве согласно расходу обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%¹. В Чешской Республике и Словакии действует порядок распределения, предполагающий отнесение 94% общих затрат на молоко, а 6% – на приплод [11].

Во многих ливийских сельскохозяйственных организациях накладные расходы относятся на одну отрасль – растениеводство (без распределения на отрасль животноводства) ввиду того, что растениеводство является основным направлением деятельности [12].

Связь современной практики управленческого учета с особенностями производства той ли иной отрасли довольно слабая. Отечественный управленческий учет развивается на базе производственного учета [13]. Общепринятые подходы к его организации, как правило, направлены на исчисление конечной себестоимости произведенной

продукции через усредненное распределение затрат между отдельными ее видами [14].

Объективизация затрат в молочном скотоводстве предполагает соответствие порядка начисления их функциональной направленности. Во всем многообразии имеющихся методик учета затрат не принято во внимание, что он должен отвечать особенностям длительного производственного цикла, характеризующегося необратимостью, перманентностью биологического процесса формирования приплода животных и соответственно обеспечивать максимально полезной информацией управление затратами и себестоимостью продукции. В связи с этим группировка и аналитический учет затрат необходимо организовать в неразрывной связи со специфическими потоками создания ценности в молочном скотоводстве.

Для того чтобы обеспечить ежемесячное распределение затрат по видам продукции (молоко и приплод) имманентно их участию в процессе производства, рекомендуется их сгруппировать следующим образом:

- затраты на содержание группы дойных стельных коров обозначим как «ДСт»;
- затраты на содержание группы сухостойных коров обозначим как «СхСт»;
- затраты на содержание группы раздоя до стельности обозначим как «Рд»;
- затраты на содержание стельных нетелей обозначим как «СтНет».

Схема организации аналитического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства (счет 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство») представлена в следующем виде (рис. 1).

Если в сельскохозяйственной организации размер стада на ферме не позволяет вести учет затрат по каждой корове, накапливать информацию о них следует согласно группировке по месяцам осеменения или отела.

В соответствии с представленной схемой должна формироваться первичная информация, то есть в документах по учету затрат следует отражать величину затрат (например, кормов) на конкретную группу животных с указанием соответствующих символов. Например:

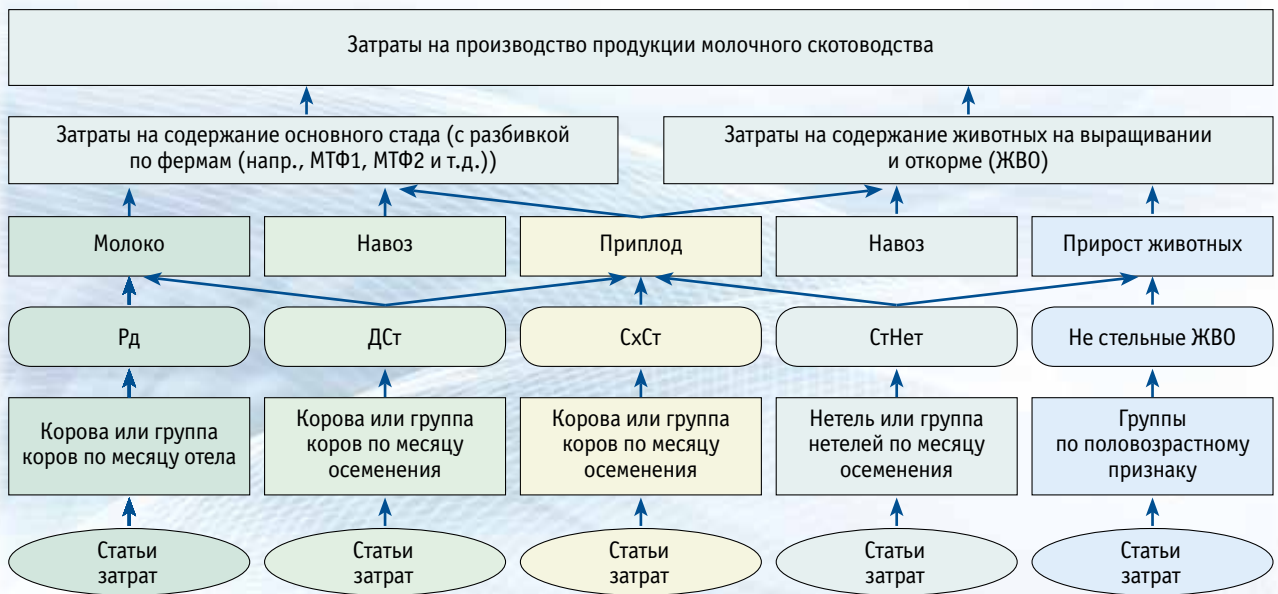
«МТФ1 Рд От 03.18 – (11)», где От 03.18 – (11) – группа коров в составе 11 голов, отелившихся в марте 2018 г; или

«МТФ2 ДСт Ос 07.18 – (20), Ос 07.18 – (20) – группа стельных коров в составе 20 голов, месяц осеменения – июль 2018 г.

Бухгалтеру необходимо знать количество голов в каждой группе по месяцам осеменения (отела), чтобы обеспечить оперативный расчет себестоимости головы приплода. Например, телка из группы СхСт Ос 01.18.–(15) отелилась единственная из группы в августе 2018 года. Тогда для определения себестоимости полученного от нее приплода необходимо принять сумму накопленных на конец

¹ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ). Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=104911898705644711537467171&cacheid=BB8511929304B396DA6578208C2E446F&mcode=splus&base=LAW&n=93052&rnd=412E5E024AD17CD388F07002EF2D355D#02407873712850228>.

Рис. 1. Рекомендуемая схема аналитического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства



августа затрат в расчете на одну из пятнадцати голов в группе пропорционально количеству дней ее сухостоя в месяце. Далее затраты на ее содержание будут учитываться по группе Рд От 08.18, состав которой также могут дополнить коровы из групп СхСт Ос 12.17, СхСт Ос 11.17, СтНет Ос 11.17, СтНет Ос 12.17, СтНет Ос 01.18 (если они ранее существовали). Затраты по группе СхСт Ос 01.18 будут накапливаться уже по 14 коровам – СхСт Ос 01.18-(14).

На животноводческих фермах отслеживается состояние коров согласно рассматриваемым группам – при осеменении устанавливают факт стельности – группы ДСт или СтНет, при переводе на сухостой – группа СхСт, при отеле – Рд. Для учета количества коров в каждой группе по месяцам осеменения (отела) полезно применима рекомендуемая ведомость с представлением информации в форме табл. 1. В регистре следует учесть реквизиты, отражающие движение коров в группах по

Таблица 1. Фрагмент ведомости наличия и движения групп коров основного стада (группа КРС) и стельных нетелей по месяцам осеменения (отела) за август 2018 г., голов

Группа КРС	На начало месяца	Поступило	В т.ч.		Выбыло	В т.ч.		На конец месяца
			с откорма	куплено		на откорм	по причине забоя (прирезки, падежа)	
Рд:								
От 06.18	12	-	-	-	12	-	-	10
От 07.18	21	-	-	-	11	-	-	19
От 08.18	-	21	-	-	-	-	-	-
ДСт:								
Ос 02.18	17	-	-	-	17	-	-	-
Ос 03.18	23	-	-	-	-	-	-	23
Ос 05.18	31	-	-	-	-	-	-	31
Ос 07.18	33	-	-	-	-	-	-	33
Ос 08.18	-	23	-	-	-	-	-	23
СхСт:								
Ос 12.17	22	-	-	-	18	-	-	4
Ос 01.18	15	-	-	-	1	-	-	14
Ос 02.18	-	17	-	-	-	-	-	17
СтНет:								
Ос 01.18	12	-	-	-	2	-	-	10
Ос 02.18	18	-	-	-	-	-	-	18
Всего	204	61	-	-	61	-	-	204

Рис. 2. Поток создания продукции по затратам на основное стадо



Рис. 3. Поток создания продукции по затратам на выращивание стельных нетелей



прочим причинам (откорм, покупка, продажа, забой (прирезка, падеж)).

Показатели в ведомости должны формироваться в момент внесения информации о движении коров по группам из первичных документов в автоматическом порядке с помощью программного обеспечения бухгалтерского учета, что позволит в течение месяца оперативно отслеживать изменения в составе групп.

Распределение затрат

С учетом предлагаемой группировки производственный цикл в молочном скотоводстве можно представить в виде двух схем потоков создания продукции отдельно по затратам на основное стадо (рис. 2) и отдельно по затратам на выращивание стельных нетелей (рис. 3).

По каждой группе затраты следует распределять имманентно процессу создания конкретной продукции в течение соответствующего временного отрезка в производственном цикле:

- по группе Рд вся сумма затрат приходится на молоко;
- по группе ДСт и СтНет 10% затрат – на приплод, 90% – на молоко;
- по группе СхСт 100% – на приплод.

Переходными периодами считаются месяцы перевода из одной учетной группы в другую:

- из СтНет в РдСт;
- из Рд в ДСт;
- из ДСт в СхСт;
- из СхСт в Рд.

При этом нужно учитывать зачастую частичный перевод животных из групп в группу в конкретном переходном месяце. Стельные коровы или нетели одного месяца осеменения могут не в полном составе отелиться в одном месяце отела. В раздойном стаде одного месяца отела не все коровы в дальнейшем могут быть осеменены в один и тот же день. Аналогично с конкретной группы дойного стельного стада бывает, что не в полном составе коровы определяются

на сухой в один и тот же месяц. Очевидно, что при распределении затрат переходного месяца в расчет принимается сумма затрат на корма в группе выбытия только по перешедшим животным.

Текущий учет расхода кормов по конкретной группе на основе первичной информации позволит определить накопленные соответственно суммы затрат на основное сырье согласно движению животных в течение переходного месяца. При переходе первого животного из группы в группу (при отеле, осеменении, определении на сухой) бригадир оформляет новую ведомость учета расхода кормов с указанием группы поступления. Начиная со дня первого перехода, в указанном первичном документе отражается расход кормов животным группы.

Единовременные затраты (по соответствующим статьям: оплата труда, амортизация и т.д.) каждый месяц, в том числе переходный, распределяются по учетным группам животных пропорционально суммам расхода кормов, что позволяет наиболее имманентно отразить величину затрат, приходящуюся на каждую группу с учетом движения животных, а затем – на каждый объект калькуляции.

В табл. 2 и 3 приведены алгоритм (в символическом обозначении) и примеры определения суммы затрат по предлагаемым группам за месяц (в т.ч. переходный) согласно рекомендуемой методике. Форма таблиц может быть применима как фрагмент учетного регистра для распределения затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Распределение суммы затрат на корм животных внутри групп дойных стельных коров изначально выполняется по действующей методике согласно расходу обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. В свою очередь, распределение единовременных затрат в целом по месту их возникновения (например, бригаде) осуществляется согласно конструктивно сформированной алгоритмом вычислений пропорции. В нашем примере – 75% и 25% соответственно. Сопоставляя разные группы дойных стельных коров по удельному весу рассматриваемых единовременных затрат, приходящихся на молоко и приплод, в их общей сумме (согласно структуре затрат на корм), замечаем существенную вариацию показателей. Результаты вычислений представляют наиболее точные величины затрат на производство молока и приплода по каждой группе животных, что позволит наиболее корректно определить себестоимость продукции в соответствии с характером потоков создания ценности.

Алгоритм соответствующего расчета можно представить также в виде формул:

$$З_{СхСт} = З_{тСхСт} + З_{ед} \times \frac{З_{кСхСт}}{З_{кОбщ}}$$

Таблица 2. Алгоритм расчета общей суммы затрат по группам животных за месяц

Группа животных	Сумма затрат на корм за месяц, руб.	Структура затрат на корм животных за месяц, в % или долях	Сумма единовременных затрат за месяц, руб.	Сумма текущих затрат (в т.ч. на корм), руб.	Общая сумма затрат, руб.
СхСт	ЗкСхСт	$a = \frac{ЗкСхСт}{ЗкОбщ}$	$ЗедСхСт = Зед * a$	ЗтСхСт	$ЗтСхСт + ЗедСхСт$
Рд	ЗкРд	$b = \frac{ЗкРд}{ЗкОбщ}$	$ЗедРд = Зед * b$	ЗтРд	$ЗтРд + ЗедРд$
ДСт, в т.ч. на производство:	ЗкДСт	$c = \frac{ЗкДСт}{ЗкОбщ}$	$ЗедДСт = Зед * c$	ЗтДСт	$ЗтДСт + ЗедДСт$
- молока	$0,9 * ЗкДСт$	$0,9 * c$	$0,9 * ЗедДСт$	$0,9 * ЗтДСт$	$0,9 * ЗтДСт$
- приплода	$0,1 * ЗкДСт$	$0,1 * c$	$0,1 * ЗедДСт$	$0,1 * ЗтДСт$	$0,1 * ЗтДСт$
Итого, в т.ч. на производство:	ЗкОбщ	1	Зед	Зт	Зобщ
- молока	$0,9 * ЗкДСт + ЗкРд$	$0,9 * c + b$	$0,9 * ЗедДСт + ЗедРд$	$0,9 * ЗтДСт + ЗтРд$	$0,9 * ЗтДСт + ЗтРд$
- приплода	$0,1 * ЗкДСт + ЗкСхСт$	$0,1 * c + a$	$0,1 * ЗедДСт + ЗедСхСт$	$0,1 * ЗтДСт + ЗтСхСт$	$0,1 * ЗтДСт + ЗтСхСт$

Таблица 3. Пример расчета общей суммы затрат по группам животных за месяц

Группа животных	Сумма затрат на корм за месяц, руб.	Структура затрат на корм животных за месяц, в долях	Сумма единовременных затрат за месяц, руб.	Сумма текущих затрат (в т.ч. на корм), руб.	Общая сумма затрат, руб.
СхСт Ос 12.17	45515,30	0,07750	60273,67	46599,00	106872,67
СхСт Ос 01.18	42635,26	0,07260	56459,78	43650,39	100110,16
СхСт Ос 02.18	22790,84	0,03881	30180,79	23333,48	53514,27
Рд От 06.18	16339,00	0,02782	21636,93	16728,02	38364,96
Рд От 07.18	52648,24	0,08965	69719,48	53901,77	123621,25
Рд От 08.18	32107,60	0,05467	42518,52	32872,07	75390,58
ДСт Ос 02.18, в т.ч. на производство:	33560,10	0,05715	44441,9909	34359,15	78801,14
- молока	30204,09	0,05143	39997,79	30923,24	70921,03
- приплода	3356,01	0,00571	4444,20	3435,92	7880,11
ДСт Ос 03.18, в т.ч. на производство:	81407,16	0,13862	107803,501	83345,43	191148,93
- молока	73266,44	0,12476	97023,15	75010,88	172034,03
- приплода	8140,72	0,01386	10780,35	8334,54	19114,89
ДСт Ос 05.18, в т.ч. на производство:	103850,40	0,17683	137523,98	106323,03	243847,01
- молока	93465,36	0,15915	123771,58	95690,73	219462,31
- приплода	10385,04	0,01768	13752,40	10632,30	24384,70
ДСт Ос 07.18, в т.ч. на производство:	110550,26	0,18824	146396,276	113182,41	259578,68
- молока	99495,23	0,16942	131756,65	101864,17	233620,82
- приплода	11055,03	0,01882	14639,63	11318,24	25957,87
ДСт Ос 08.18, в т.ч. на производство:	45872,30	0,07811	60746,4322	46964,50	107710,93
- молока	41285,07	0,07030	54671,79	42268,05	96939,84
- приплода	4587,23	0,00781	6074,64	4696,45	10771,09
Итого, в т.ч. на производство:	587276,46	1,00000	777701,35	601259,23	1378960,58
- молока	438811,04	0,74720	581095,89	449258,92	1030354,81
- приплода	148465,42	0,25280	196605,46	152000,31	348605,77

$$З_{ДСт} = З_{тДСт} + З_{ед} \times \frac{З_{кДСт}}{З_{кОБЩ}},$$

$$З_{Рд} = З_{тРд} + З_{ед} \times \frac{З_{кРд}}{З_{кОБЩ}},$$

$$З_{мол} = 0,9 \times З_{ДСт} + З_{Рд},$$

$$З_{плд} = 0,9 \times З_{ДСт} + З_{СхСт},$$

где:

$З_{ед}$ – сумма единовременных затрат в совокупности по нескольким группам животных (например, обслуживаемых одной бригадой) за месяц, руб.;

$З_{кОБЩ}$ – общая сумма затрат на корм животных соответствующих групп, руб.;

$З_{СхСт}$ – сумма затрат на содержание сухостойных стельных коров конкретной группы СхСт, руб.;

$З_{тСхСт}$ – сумма текущих затрат на содержание сухостойных стельных коров конкретной группы СхСт, руб.;

$З_{кСхСт}$ – сумма затрат на кормление сухостойных стельных коров конкретной группы СхСт, руб.;

$З_{ДСт}$ – сумма затрат на содержание дойных стельных коров конкретной группы ДСт, руб.;

$З_{тДСт}$ – сумма текущих затрат на содержание дойных стельных коров конкретной группы ДСт, руб.;

$З_{кДСт}$ – сумма затрат на кормление дойных стельных коров конкретной группы ДСт, руб.;

$З_{Рд}$ – сумма затрат на содержание дойных не стельных коров конкретной группы раздоя Рд, руб.;

$З_{тРд}$ – сумма текущих затрат на содержание дойных не стельных коров конкретной группы раздоя Рд, руб.;


$З_{кРд}$ – сумма затрат на кормление дойных стельных коров конкретной группы раздоя Рд, руб.;

$З_{мол}$ – сумма затрат на производство молока в совокупности по нескольким группам животных (например, обслуживаемых одной бригадой) за месяц, руб.;

$З_{плд}$ – сумма затрат на производство приплода в совокупности по нескольким группам животных (например, обслуживаемых одной бригадой) за месяц, руб.

Применение специализированных программных средств позволит автоматизировать весь алгоритм действий после внесения первичной информации в соответствующую компьютерную базу данных.

Заключение

Структурирование информационного поля затрат на производство продукции молочного скотоводства предполагает организацию аналитического учета имманентно характерным особенностям производственного цикла. Предложенная группировка затрат согласно их участию в процессе производства обеспечит рациональное распределение и наиболее точное определение величины затрат на молоко и приплод по каждой группе животных. В дальнейшем предложенная методика учета затрат позволит наиболее корректно определять себестоимость продукции в соответствии с характером потоков создания ценности. 

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. Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Построение учетной информации о затратах на производство продукции молочного скотоводства // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 9. – С. 34–42.
2. 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.

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. Mizikovskiy I.E., Polikarpova E.P. Postroenie uchetnoy informatsii o zatratyah na proizvodstvo produktsii molochnogo skotovodstva [Construction of Accounting Information on Costs for Producing Dairy Cattle Products]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve – The Journal of Accounting in Agriculture*, 2018, no. 9, pp. 34–42 (in Russ.).
2. Alborov R.A., Kontsevov G.R., Kontsevaya S.M. Adaptatsiya buhgalterskogo ucheta k trebovaniyam informatsionnogo obespecheniya upravleniya sel'skim 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.).

3. Пучкова К.В., Туякова З.С. Роль и значение трудовых ресурсов в организации сельскохозяйственного производства // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук.– 2017.– № 5–5.– С. 78–80.
4. Степаненко Е.И. Особенности бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства в сельском хозяйстве // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета.– 2015.– № 19 (24).– С. 145–151.
5. Туякова З.С., Пучкова К.В. Особенности сельскохозяйственного производства и их влияние на учет труда и его оплату // Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации: Материалы VI международной научно-практической конференции (Тамбов, 17 февраля 2017 г.), 2017.– С. 396–403.
6. Хоружий Л.И., Костина О.И., Губернаторова Н.Н., Сергеева И.А. Управленческий учет в сельском хозяйстве: учебник.– М.: НИЦ Инфра-М, 2013. 207 с.
7. Храмова Е.А., Колесник Н.Ф. Управленческий учет и анализ в агрохолдингах на основе сегментарного подхода.– М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2013.– 252 с.
8. Алборов Р.А., Концевая С.М., Ливенская Г.Н. Совершенствование управленческого учета затрат в производственных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2013.– № 4.– С. 33–38.
9. Концевой Г.Р. Совершенствование классификации совокупных и биологических затрат в управленческом учете сельскохозяйственного производства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2014.– № 1.– С. 36–41.
10. Смирнов В.Д. Экономические и информационные проблемы формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции: автореферат диссертации ... доктора экономических наук: 08.00.05.– Новосибирск, 1981.– 341 с.
11. Foltínová A., Špička J. The Use of Controlling in Agricultural Enterprises and their Competitiveness // Agric. Econ.– Czech, 60.– 2014.– no. 7.– pp. 314–322.
12. Fatah A.M., Mat-Zin R. Understanding the Current Practices of Cost Accounting Systems in the Libyan Agricultural Firm: Evidence from Six Libyan Agricultural Firms // International Journal of Scientific and Research Publications.– 2013.– no. 8.– Vol. 3.– pp. 1–6.
13. Лабынцев Н.Т., Буряк Е.Б. Перспективы развития управленческого учета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2016.– № 3.– С. 10–16.
14. Шароватова Е.А. Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2016.– № 2.– С. 44–48.
3. Puchkova K.V., Tuyakova Z.S. Rol i znachenie trudovykh resursov v organizatsii selskohozyaystvennogo proizvodstva [Role and Significance of Labor Force in Farm Organization]. *Aktualnye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk*, 2017, no. 5–5, pp. 78–80 (in Russ.).
4. Stepanenko E.I. Osobennosti buhgalterskogo ucheta v subektah malogo predprinimatelstva v selskom hozyaystve [Accounting Features in Small Business Entities of the Agricultural Sector]. *Vestnik Rossiyskogo gosudarstvennogo agrarnogo zaochnogo universiteta – Herald of Russian state agrarian correspondence university*, 2015, no. 19 (24), pp. 145–151 (in Russ.).
5. Tuyakova Z.S., Puchkova K.V. Osobennosti selskohozyaystvennogo proizvodstva i ih vliyaniye na uchet truda i ego oplatu [Agricultural Production Features and their Influence on Labor Cost Accounting]. *Aktualnye voprosy sovershenstvovaniya buhgalterskogo ucheta, statistiki i nalogooblozheniya organizatsii: Materialy VI mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Tambov, 17 fevralya 2017 g.) – Topical Issues of Organization's Accounting, Statistics and Taxation Improvement: Materials of the VI International Scientific and Practical Conference (Tambov, February 17, 2017)*, 2017, pp. 396–403.
6. Khoruzhiy L.I., Kostina O.I., Gubernatorova N.N., Sergeeva I.A. *Upravlencheskiy uchet v selskom hozyaystve* [Management Accounting in Agriculture]. Moscow, NITs Infra-M Publ., 2013. 207 p.
7. Hramova E.A., Kolesnik N.F. *Upravlencheskiy uchet i analiz v agroholdingah na osnove segmentarnogo podhoda* [Management Accounting and Analysis in Agricultural Holdings on the Basis of Segmental Approach]. Moscow, Izdatelskiy dom «Ekonomiceskaya gazeta» Publ., 2013. 252 p.
8. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Livenskaya G.N. Sovershenstvovanie upravlencheskogo ucheta zatrat v proizvodstvennykh organizatsiyah [Improving Managerial Cost Accounting in Production Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2013, no. 4, pp. 33–38 (in Russ.).
9. Kontsevoy G.R. Sovershenstvovanie klassifikatsii sovokupnykh i biologicheskikh zatrat v upravlencheskom uchete selskohozyaystvennogo proizvodstva [Improving the Classification of Total and Biological Costs in Management Accounting of Agricultural Sector]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2014, no. 1, pp. 36–41 (in Russ.).
10. Smirnov V.D. *Ekonomicheskie i informatsionnye problemy formirovaniya sebestoimosti selskohozyaystvennoy produktcii: avtoreferat dissertatsii ... doktora ekonomicheskikh nauk: 08.00.05* [Economic and Information Difficulties of Prime Cost Formation in the Agricultural Sector: extended abstract of Doctor of Economics dissertation: 08.00.05]. Novosibirsk, 1981. 341 p.
11. Foltínová A., Špička J. The Use of Controlling in Agricultural Enterprises and their Competitiveness // Agric. Econ.– Czech, 60.– 2014.– no. 7.– pp. 314–322.
12. Fatah A.M., Mat-Zin R. Understanding the Current Practices of Cost Accounting Systems in the Libyan Agricultural Firm: Evidence from Six Libyan Agricultural Firms. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 2013, no. 8, Vol. 3, pp. 1–6.
13. Labyntsev N.T., Buryak E.B. Perspektivy razvitiya upravlencheskogo ucheta [Prospects for the Development of Management Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2016, no. 3, pp. 10–16 (in Russ.).
14. 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'nykh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 44–48 (in Russ.).

Для цитирования

Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 20–28.

For citation

Mizikovskiy I.E., Polikarpova E.P. Strukturirovanie informatsionnogo polya zatrat na proizvodstvo v tselyah formirovaniya sebestoimosti produktsii molochnogo skotovodstva [Structuring the Information Field of Production Costs in order to Form the Prime Cost of Dairy Cattle Breeding]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 20–28 (in Russ.).

УДК 657.1.01
ВАК 08.00.12

Институционализация контрольных процессов внутрикорпоративного контроля

Institutionalization of Internal Control Processes

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Анна Владимировна Бодяко

*канд. экон. наук, доцент департамента «Учет, анализ, аудит»
e-mail: anna.bodyako@inbox.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп, д. 49.
Тел. +7 (499) 943–98–55.*

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

Anna V. Bodyako

*PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department
e-mail: anna.bodyako@inbox.ru
49, Leningradsky Prospekt st., Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (499) 943–98–55.*

Аннотация. В статье рассмотрены теоретические аспекты эволюции институционализации контрольных процессов внутрикорпоративного контроля. Группа решаемых в исследовании вопросов предопределена ускоряющейся институционализацией всех сфер управления экономическими, финансовыми, технико-технологическими, трудовыми, природными ресурсами, оказывающей неконструктивное воздействие на информатизацию учетно-контрольных процессов в компаниях с государственным участием. Определены состав и содержание ключевых факторов, обуславливающих особенности построения учетной системы для управления и определяющие специфику выбора модели внутрикорпоративного контроля в холдинге, взаимосвязь учетной информации и основных элементов институциональной среды. На выбор способов обеспечения учетной и иной информацией внутрикорпоративного контроля, осуществляемого в каждом крупном и сложно структурированном хозяйствующем субъекте, влияет множество внешних и внутренних факторов, в числе которых выделены главные, такие как: форма собственности, организационно-правовая модель организации управления финансово-хозяйственными процессами; принадлежность компании к той или иной сфере экономики и ее специализация на видах хозяйственной деятельности; цель финансово-хозяйственной деятельности и способы ее достижения. Предложено принять новый Закон о финансовом контроле общенационального

Abstract. This article deals with theoretical aspects of the evolution of the institutionalization of internal control processes. The cases in question are predetermined by the accelerating institutionalization of all management spheres of economic, financial, technical and technological, labor and natural resources, which has an unconstructive impact on the informatization of accounting and control processes in the state-owned enterprises. The composition and content of the key factors, responsible for the building of management accounting system and defining the selection specifics of the internal control model of the holding group, the relationship of accounting information and main elements of the institutional environment are determined. External and internal factors, including: form of ownership, organizational and legal model of financial and economic processes management; affiliation of the company to the particular sphere of the economy and its specialization in the types of economic activities; the purpose of financial and economic activities and ways to achieve it affect the choice of ways to provide accounting and other information of internal control carried out in each large and complex structured economic entity. The author proposes to adopt a new law on financial control for national use, which is absent in legal practice and give the most significant practical formalization of the term “financial control”, reflecting the features of control procedures at the national and corporate levels, presenting a

назначения, отсутствующий в правовой практике. Автор предлагает привести в законе наиболее существенные практические формализации термина «финансовый контроль», отражающие особенности контрольных процедур на общенациональном и корпоративном уровнях, представив отдельным разделом «Внутрикорпоративный финансовый контроль» с главой «Внутрикорпоративный контроль в компаниях с госучастием»; внести в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» поправки, упорядочивающие контрольные процессы в государственном и корпоративных секторах экономики России.

Ключевые слова: институционализация контрольных процессов; внутрикорпоративный контроль; система внутреннего контроля; система бухгалтерского учета.

Введение

В обеспечение стабильности развития российского рыночного пространства в условиях геополитических катаклизмов главная регулятивная миссия должна возлагаться на институты макроэкономического регулирования тактики и стратегии развития крупных хозяйственных комплексов, находящихся в федеральной собственности [1–3]. В осуществление регулятивных мер главную роль должны выполнять процессы финансово-имущественного комплексного контроля, функционирующие на основе учетно-аналитической информации, сформированной из различных источников [4–9].

Комплексность этих процессов обеспечивают два взаимодополняющих функционала: институциональный (государственно-властный) и внутрикорпоративный контроль, являющиеся следствием специфики управления государственными корпорациями. Одним из важных факторов обеспечения финансовой устойчивости развития крупных компаний с государственным участием является устранение противоречий между целями институционального и внутрикорпоративного контролей и обеспечение максимально возможной гармонизации их процедур в сложившихся условиях управления и хозяйствования.

Обязанность осуществления внутреннего (внутрикорпоративного) контроля установлена Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» возложена на сами экономические субъекты¹. В отношении институционального финансово-имущественного контроля законодательного регламента так и не принято, несмотря на то что этот вопрос обсуждается учеными и законодателями уже более десяти лет, и он остается актуальным до настоящего времени.

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

separate section Internal Financial Control with the chapter Internal Control in the State-Owned Enterprises. To make amendments regulating control processes in the public and corporate sectors of the Russian economy to the Federal Law № 402-FZ On Accounting of 06.12.2011.

Keywords: institutionalization of control processes; internal control; internal control system; accounting system.

Цель исследования

Исследовать институционализацию контрольных процессов внутрикорпоративного контроля системы управления корпоративным хозяйствованием, определить направления их развития.

Задачи исследования

Определить процесс ускоряющейся институционализации всех сфер управления экономическими, финансовыми, технико-технологическими, трудовыми, природными ресурсами, его воздействие на информатизацию учетно-контрольных процессов в компаниях с государственным участием.

Материалы, методы и условия проведения исследований

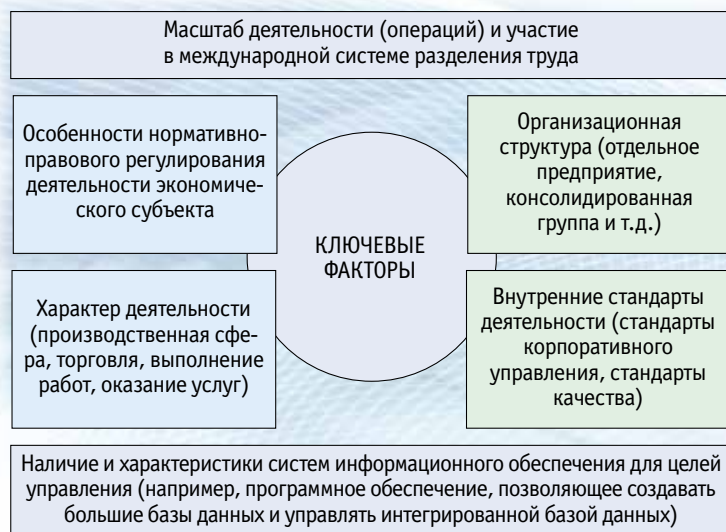
Исследованы нормативные акты, а также научные труды методологов бухгалтерского учета и контроля, раскрывающие эволюционный путь концепций обеспечения информацией системы управления корпоративным хозяйствованием, выделены основные факторы, определяющие трансформацию этих концепций. Определены направления развития методологии учетно-контрольных процессов системы управления корпоративным хозяйствованием в условиях современных информационных технологий.

В процессе исследования использованы общенаучные методы: моделирование, сравнение, приемы систематизации, обобщения теоретических аспектов и практических рекомендаций по моделированию обеспечения информацией системы управления корпоративным хозяйствованием.

Результаты исследования и их обсуждение

Проведенное исследование показало наличие множества институциональных ограничений развитию методологии учетно-контрольных процессов.

Рис. 1. Состав и содержание ключевых факторов, обуславливающих особенности построения учетной системы для управления и определяющие специфику выбора модели внутрикорпоративного контроля в холдинге



На выбор способов обеспечения учетной и иной информации внутрикорпоративного контроля, осуществляемого в каждом крупном и сложноструктурированном хозяйствующем субъекте, влияет множество внешних и внутренних факторов, в числе которых нами выделены главные. Во-первых, это – форма собственности и организационно-правовая модель организации управления финансово-хозяйственными процессами. Во-вторых, это – принадлежность компании к той или иной сфере экономики и ее специализация на видах хозяйственной деятельности. В-третьих, это – цель финансово-хозяйственной деятельности и способы ее достижения (коммерческая и некоммерческая деятельность, имеющая свой особый способ реализации поставленных целей). Состав, содержание и группировка ключевых факторов влияния на специфику выбора модели внутрикорпоративного контроля в холдинге, представлены на рис. 1 и рис. 2.

При прочих равных условиях одним из главных факторов влияния на выбор концепта информационного обеспечения внутрикорпоративного контроля по праву можно рассматривать экономический интерес собственника, суть которого исторически сводилась к понятию «человек экономический».

Хозяйствующие субъекты, вступая в экономические отношения, обладают рациональностью, то есть способны на основе имеющейся информации принять в предложенных условиях обоснованное решение. На рациональный выбор поведения влияет множество разных факторов. Как правило, основным фактором исследователи считают доступность информации (о конкурентах, ценах, предпочтениях рынка). К этому фактору следует добавить умение субъекта, принимающего управленческое решение, свободно ориентироваться

в рыночной среде. Это важно, потому что принятие рационального решения зависит от уровня интеллекта субъекта, проявляющегося в его компетентности в вопросах теории и практики экономического выбора.

В ходе исследования установлено, что влияние теории институционализма на практику хозяйствования и управления экономическими стратегиями можно структурировать по двум векторам: позитивное и негативное. В числе причин уклонения менеджеров государственных компаний от принятия стратегии максимизации стоимости аналитики называют неравномерный доступ к информации о состоянии рынка, ориентацию учетно-контрольных правил на зарубежные стандарты, уверенность руководства в патронаже власти.

Как правило, в переходных экономиках (а экономика РФ считается таковой до настоящего времени) у руководителей таких компаний отсутствует стандартная процедура предоставления самого ши-

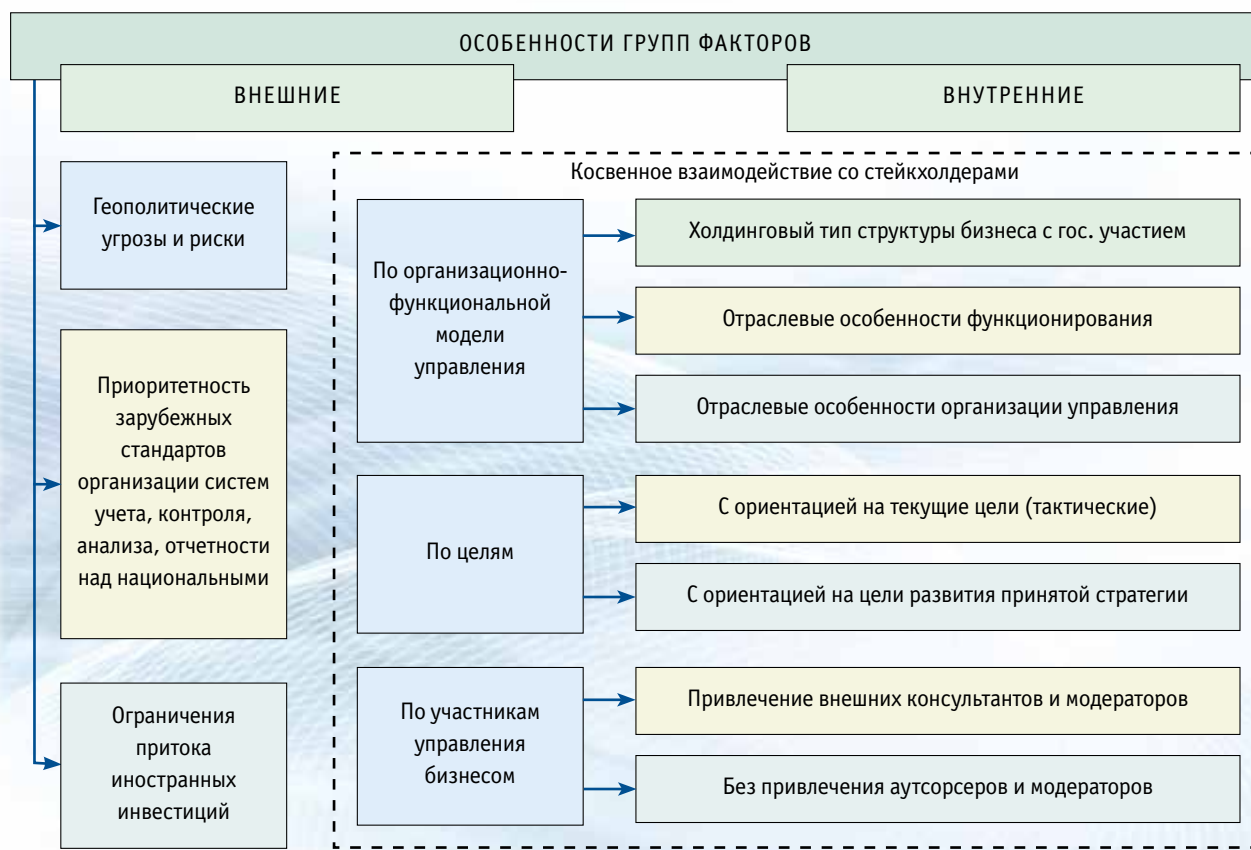
рокого спектра аналитико-информационных данных. Все еще распространена практика сокрытия сведений, касающихся доходов и убытков компании под маркой «коммерческой тайны».

Сложившиеся ситуации с управлением федеральной собственностью (рис. 3) требуют пристального внимания к решению проблемы внутрикорпоративного финансового контроля, соединяющего процедуры с участием институциональных и корпоративных субъектов. Для развития методических положений учетно-контрольных процессов необходимо обладать глубоким знанием сути понятия «внутрикорпоративный контроль» и его практических формализаций. По существу данного вопроса сложилось много противоречий как в трудах ученых, так и в методиках практиков, включая законодательство и раскрывающие его подзаконные акты.

В качестве эффективного инструмента управления поведением менеджеров крупных компаний исследователи называют «корпоративный контроль». Контроль как таковой – это не только «исторический инициатор жизни» учета, но и главный триггер тех или иных управленческих решений. Иными словами, насколько полной будет информация о результатах предпринимательства, настолько активными будут инвесторы, а следовательно, экономическая стратегия развития будет обеспечена. По утверждению профессора Пятова М.Л., «бухгалтеры – большие мастера нейромаркетинга. Рискну утверждать больше – успех бухгалтерского учета, столь очевидный на протяжении веков, во многом связан с его нейромаркетинговыми аспектами»².

² БУХ. 1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров. Нейромаркетинг бухгалтерской отчетности: история вопроса. Пятов М.Л. Резюме доступно: <https://buh.ru/articles/documents/56834/>.

Рис. 2. Классификация основных факторов влияния на выбор способов информационного обеспечения постановки и решения задач внутрикорпоративного контроля



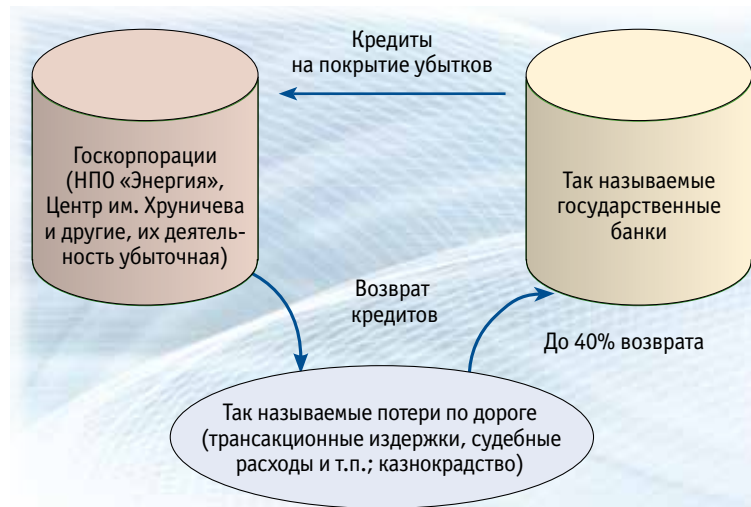
Внутрикорпоративный контроль как совокупность процедур, исторически связывающих воедино субъекты и объекты контроля для достижения корпоративных целей тактического и стратегического свойства, функционирует в определенной информационной среде. Информационные массивы можно рассматривать как предметное поле исследовательской деятельности всех заинтересованных пользователей финансовой отчетности, в котором субъектам контроль-анализа отведена роль раскрытия информации о состоянии подконтрольных объектов, определяющего показатели финансово-хозяйственных процессов, отражаемых по завершении отчетного периода в их отчетности (в актах или в заключениях). В таком информационном массиве первостепенное значение отводится бухгалтерской информации (операционная и годовая отчетная).

Все учетно-аналитические процедуры с их функциональными особенностями (выбор принципов и методов их применения субъектом к управляемому объекту) подконтрольны как государственным надзорным органам, так и руководителям внутрикорпоративных структур анализ-контроля. Здесь возникает проблемная сфера взаимоотношений, поскольку фискальные интересы институциональных и корпоративных регуляторов по понятным причинам различаются. Как показало проведенное

нами исследование, такая проблема явственно видна в деятельности крупных корпораций с государственным участием, где контрольные процедуры осуществляют и государственные и корпоративные контролеры. Внутрикорпоративный финансовый контроль отличается от государственного финансового контроля и надзора в сфере предпринимательской деятельности тем, что не только разными способами обеспечивает законность хозяйствования, но и способствует своевременному установлению рискованных ситуаций, что, естественно, позволяет системным координаторам принять соответствующие упредительные меры [10; 11].

Для реализации контрольно-аналитических целей достаточно службы внутрикорпоративного финансового контроля, а в компаниях с госучастием – в ее составе учредить подраздел институционально-корпоративного финансового контроля, периодически выполняющего задания собственника – РФ с участием привлеченных специалистов-экспертов из министерств, надзорных государственным органов. Порядок привлечения и работа таких специалистов определяются Правительством РФ по согласованию с парламентариями. При принятии Закона «Общенациональный финансовый контроль» деятельность подразделения институционально-корпоративного финансового контроля должна определяться в одном из его разделов.

Рис. 3. Следствия формального отношения институтов регулирования к финансовому контролю за деятельностью компаний с государственным участием



Учетно-контрольные процессы – это инструмент мониторинга, «построенный» с высокой степенью научных знаний для получения информации для анализа состояния хозяйствования и выполнения перед акционерами, инвесторами и иными контрагентами платежных и иных обязательств. Этот инструмент совершенствуется под запросы пользователей отчетной информации, объективного в нем столько, сколько покажут бухгалтера и контролеры, а мера «этого сколько» продиктована действующим законодательством. К сожалению, традиции учета и контроля, заложенные классиками учетной мысли, все больше и больше приобретают статус достояния историков, а учетно-контрольная практика виртуализируется (уходит в «облака»), становится «механистической».

Как указывалось выше, внутрикорпоративный контроль с чисто концептуальных позиций – это и система, и процесс одновременно. Как система, точнее – «живая функциональная подсистема», «сидящая» внутри системы управления, внутрикорпоративный контроль представлен четкой последовательностью шагов: составить план, выбрать объект, выбрать массив, отражающий состояние объекта, сравнить план-фактные показатели, осмыслить полученные результаты, составить заключение и рекомендации для вышестоящей инстанции. Все это и представляет собой действия контролеров, следовательно, «сложив их вместе», получаем представления о внутрикорпоративном контроле как процессе или функции управления корпоративной стратегией развития экономического субъекта. Внутрикорпоративный контроль определяется нами как беспристрастное исследование содержания, адресатов и целей финансовых потоков, обеспечивающих их инструментов, сохранности материально-вещественных и денежных ресурсов, для выяснения их законности, целесообразности и экономической результативности

финансируемых проектов и покрытия долговых обязательств (по кредитам, займам, субсидиям, налогам, платежам инвесторам, выплатам акционерам). На наш взгляд, иерархическое выстраивание базовых свойств внутрикорпоративного контроля не имеет принципиального значения, поскольку в условиях конкретного пространства и времени реальная совокупность контрольных процедур проявляет все признаки. Если принимать институционализацию контрольных процессов как неизбежность, то его информационное обеспечение (бухгалтерская и иная отчетность) также потребует трансформации нормативно-правового регламента. До тех пор, пока не будет принят общенациональный Закон о финансовом контроле в РФ, где будет представлен отдельным разделом «Внутрикорпоративный финансовый контроль» с главой «Внутрикорпоративный контроль в компаниях с госучастием».

Поправки, упорядочивающие контрольные процессы в государственных и корпоративных секторах экономики России, можно внести в Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Это тот фундаментальный документ, в котором должны быть установлены принципиальные положения порядка внутрикорпоративного контроля (детализация модели, принципы и четкий перечень основных процедур), а также описаны права и ответственность контролеров за результаты своих действий. В ныне действующем законе этого нет, а в подзаконных актах, как сказано выше, установки декларативные, а не методико-рекомендательные.

Выводы

На основе сопоставления определений понятий: «внутренний контроль», «корпоративный контроль», «внутрикорпоративный контроль», содержащихся в изученном массиве литературы за 1989–2018 гг., сделан вывод о том, что все рассмотренные понятия являются синонимами. Поскольку все они по своей внутренней сути выражают специфику единственного явления – выявить отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности от установленного для нее нормативно-правового регламента в секторальном разрезе (при единстве цели в каждой сфере, секторе экономики есть своя специфика осуществления контрольных процедур).

В широком понимании контроль – это непрерывный процесс в составе управленческих действий менеджмента компаний, включающий сбор из разных источников актуальной информации, ее необходимые модификации и анализ, принятие на этой основе решений регулирующего характера, обеспечивающих эффект обратной связи. Любая управленческая функция, реализуемая в компании, глубоко интегрирована с контрольной, каждый этап управления


сопровождается стадией контроля. Именно по этой причине достаточно сложно отделить контрольную функцию от других функций управления и описать ее в автономном режиме.

Внутрикорпоративный контроль с чисто концептуальных позиций – это и система, и процесс одновременно. Как система, точнее – «живая функциональная подсистема», «сядущая» внутри системы управления, внутрикорпоративный контроль представлен четкой последовательностью шагов: составить план, выбрать объект, выбрать массив, отражающий состояние объекта, сличить план-фактные показатели, осмыслить полученные результаты, составить заключение и рекомендации для вышестоящей инстанции. Все это и представляет собой действия контролеров, следовательно, «сложив их вместе», получаем представления о внутрикорпоративном контроле как процессе или функции управления корпоративной стратегией развития экономического субъекта.

Внутрикорпоративный контроль определяется нами как беспристрастное исследование содержания, адресатов и целей финансовых потоков, обеспечивающих их инструментов, сохранности материально-вещественных и денежных ресурсов, для выяснения их законности, целесообразности и экономической результативности финансируемых проектов и покрытия долговых обязательств (по кредитам, займам, субсидиям, налогам, платежам инвесторам, выплатам акционерам). На наш взгляд, иерархическое выстраивание базовых свойств внутрикорпоративного контроля не имеет принципиального значения, поскольку в условиях конкретного пространства и времени реальная совокупность контрольных процедур проявляет все признаки, указанные в этом параграфе выше на рис. 1 – 3 и важен каждый из них.

Снять проблемы организации и проведения учетно-контрольных процессов могло бы упорядочение законодательства о деятельности компаний с государственным участием в целом. В настоящее время в России отсутствует единый законодательный акт, определяющий участие Российской Федерации как акционера в Акционерном обществе (АО). Отдельные положения о правовом положении таких АО включены в Федеральный закон 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 15.04.2019) «Об акционерных обществах», отдельные – в Федеральный закон от

21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества». Причем некоторые из положений, содержащихся в этих двух законах, дублируют друг друга, а ряд положений в Федеральном законе «О приватизации государственного и муниципального имущества» выходят за пределы его предмета регулирования. В отношении отдельных АО с участием РФ, осуществляющих деятельность в определенной сфере, были приняты самостоятельные нормативные акты. Например, в сфере атомного энергопромышленного комплекса действуют специальный Федеральный закон (ФЗ) и принятые в соответствии с ним подзаконные акты, в сфере электроэнергетики – свои акты, в сфере железнодорожного транспорта – свои и т.д. Вместе с тем данные акты регламентируют лишь особенности создания АО в данной сфере, отсылая при регулировании управления к общим нормам ФЗ «Об акционерных обществах». Законодательство об АО с участием государства должно быть унифицировано (необходимо перенести нормы о правовом положении АО с участием государства из Федерального закона «О приватизации государственного и муниципального имущества» в специальный закон об АО с участием государства). Необходима законодательная регламентация отношений, связанных с общими вопросами управления АО с участием РФ и осуществлением контрольных мероприятий, в частности. Для этого требуется принятие Закона о финансовом контроле общенационального назначения, который до сих пор отсутствует в правовой практике. В этом законе должен быть институционально признанный и четко определенный термин «финансовый контроль». Также целесообразно привести в законе наиболее существенные практические формализации термина «финансовый контроль», отражающие особенности контрольных процедур на общенациональном и корпоративном уровнях. Далее при раскрытии материала будем исходить из этого предположения.

Вторая группа решаемых в статье вопросов предопределена ускоряющейся институционализацией всех сфер управления экономическими, финансовыми, технико-технологическими, трудовыми, природными ресурсами, оказывающей неконструктивное воздействие на информатизацию учетно-контрольных процессов в компаниях с государственным участием. 

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. Булыга Р.П. Трансформация профессий бухгалтера и аудитора под влиянием «фактора информатизации» // Учет. Анализ. Аудит.– 2017.– № 1.– С. 6–23.
2. Когденко В.Г. Разработка системы контроля за эффективностью управления стоимостью компании // Финансы и кредит.– 2012.– № 8 (488).– С. 2–10.
3. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Об организации внутреннего контроля совместной деятельности // Учет. Анализ. Аудит.– 2017.– № 1.– С. 72–82.
4. Кузьмичев А.А., Колесник Н.Ф. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля // Экономические науки.– 2010.– № 11 (72).– С. 233–237.
5. Мельник М.В. Роль учетно-контрольных и аналитических процессов в развитии системы управления экономических субъектов // Вопросы региональной экономики.– 2016.– № 1(26).– С. 122–132.
6. Мироненко В.М. Состав базовых факторов, определяющих цену кредита и кредитную, учетную политику в сфере топливно-энергетического комплекса // Нефть, газ и бизнес.– 2016.– № 10.– С. 48–53.
7. Пономарева С.В. Построение эффективной системы управления в сложных хозяйственных структурах холдингового типа путем развития контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2015.– № 5.– С. 14–17.
8. Никитенко И.В., Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Управление инновационным развитием высокотехнологичных корпораций России.– М.: РУСАЙНС (Кнорус), 2015.– 200 с.
9. Рогуленко Т.М. Построение системы внутреннего контроля над реализацией хозяйствующими субъектами природоохранных мероприятий // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов, Межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов: в 2-х частях.– М.: «Аудитор», 2017.– С. 296–302.
10. Рогуленко Т.М., Бабенко А.В. Исследование и совершенствование аналитических процессов современных методов финансового анализа показателей бухгалтерской отчетности и оценки финансового состояния организаций // Вестник Университета (Государственный университет управления).– 2014.– № 11.– С. 162–168.

References

1. Bulyga R.P. Transformatsiya professiy buhgaltera i auditora pod vliyaniem «faktora informatizatsii» [About the Transformation of Accountancy under the Influence of Information Technology]. *Uchet. Analiz. Audi – Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 1, pp. 6–23 (in Russ.).
2. Kogdenko V.G. Razrabotka sistemy kontrolya za effektivnostyu upravleniya stoimostyu kompanii [Developing the System for Monitoring the Effectiveness of the Company's Cost Management]. *Finansy i kredit – Finance and Credit*, 2012, no. 8(488), pp. 2–10 (in Russ.).
3. Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N.G. Ob organizatsii vnutrennego kontrolya sovmestnoy deyatel'nosti [Regarding the Organization of Internal Control for Joint Activities]. *Uchet. Analiz. Audi – Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 1, pp. 72–82 (in Russ.).
4. Kuzmichev A.A., Kolesnik N.F. Uchetno-analiticheskoe obespechenie vnutrennego kontrolya [Accounting and Analytical Support of Internal Control]. *Ekonomicheskie nauki*, 2010, no. 11(72), pp. 233–237 (in Russ.).
5. Melnik M.V. Rol uchetho-kontrol'nykh i analiticheskikh protsessov v razvitii sistemy upravleniya ekonomicheskikh subektov [The Role of Accounting and Control and Analytical Processes in the Development of the System of Management of Economic Entities]. *Voprosy regional'noy ekonomiki – Problems of Regional Economy*, 2016, no. 1(26), pp. 122–132 (in Russ.).
6. Mironenko V.M. Sostav bazovykh faktorov, opredelyayushchih cenu kredita i kreditnyuyu, uchethnyuyu politiku v sfere toplivno-energeticheskogo kompleksa [The Basic Factors Determining the Price of the Loan and Credit, the Accounting Policies in the Sphere of Fuel and Energy Complex]. *Neft, gaz i biznes*, 2016, no. 10, pp. 48–53 (in Russ.).
7. Ponomareva S.V. Postroenie effektivnoy sistemy upravleniya v slozhnykh hozyaystvennykh strukturah holdingovogo tipa putem razvitiya kontrolya [Building an Effective Management System in Complex Economic Structures of the Holding Type by Development Control]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2015, no. 5, pp. 14–17 (in Russ.).
8. Nikitenko I.V., Rogulenko T.M., Ponomareva S.V. *Upravlenie innovatsionnym razvitiem vysokotekhnologichnykh korporatsiy Rossii* [Innovative Development Management of Hi-Tech Corporations of Russia]. Moscow, RUSAYNS (Knorus) Publ., 2015. 200 p.
9. Rogulenko T. M. Postroenie sistemy vnutrennego kontrolya nad realizatsiey hozyaystvuyushchimi subektami prirodoohrannykh meropriyatiy [Building the Internal Control System over Implementation of Environmental Protection Measures by the Economic Entities]. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie – informatsionnaya osnova ekonomicheskoy bezopasnosti hozyaystvuyushchikh subektov. Mezhvuzovskiy sbornik nauchnykh trudov i rezultatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skikh projektov: v 2-h chastyah (Accounting and Analytical Support – Information Basis of Economic Entities' Economic Security. Interuniversity collection of scientific works and joint research projects: in 2 parts)*. Moscow, Auditor Publ., 2017. pp. 296–302.
10. Rogulenko T. M., Babenko A.V. Issledovanie i sovershenstvovanie analiticheskikh protsessov sovremennykh metodov finansovogo analiza pokazateley buhgalterskoy otchetnosti i otsenki finansovogo sostoyaniya organizatsiy [Research and Improvement of Analytical Processes of Modern Methods of the Financial Analysis of Indicators of Accounting Reports and Assessment of the Financial Condition of the Organizations]. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyy universitet upravleniya)*, 2014, no. 11, pp. 162–168 (in Russ.).

11. Bodiako A.V., Ponomareva S.V., Rogulenko T.M., Karp M., Kirova E., Gorlov V.V., Burdina A. The Goal Setting of Internal Control in the System of Project Financing // International Journal of Economics and Financial Issues.– 2016.– Vol. 6.– № 4.– С. 1945–1955.

Для цитирования

Бодяко А.В. Институционализация контрольных процессов внутрикорпоративного контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2019.– № 3.– С. 28–35.

11. Bodiako A.V., Ponomareva S.V., Rogulenko T.M., Karp M., Kirova E., Gorlov V.V., Burdina A. The Goal Setting of Internal Control in the System of Project Financing. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, Vol. 6, no. 4, pp. 1945–1955.

For citation

Bodyako A.V. Institutsionalizatsiya kontrolnyh protsessov vnutrikkorporativnogo kontrolya [Institutionalization of Internal Control Processes]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 28–35 (in Russ.)

УДК 330.1
ВАК 08.00.12

Система внутрихозяйственного финансового контроля в МВД России: основные направления

Internal Financial Control System in the Ministry of internal Affairs of Russia: Main Trends

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

Нижегородская академия МВД России,
Российская Федерация, Нижний Новгород

Елена Сергеевна Игонина
кан. экон. наук, преподаватель кафедры судебной
бухгалтерии и бухгалтерского учета
e-mail: eligonina @ mail.ru

Сергей Сергеевич Воронов
кан. экон. наук, доцент, начальник кафедры
судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета
e-mail: raven.22@ mail.ru
603000, Российская Федерация, г. Нижний
Новгород, ул. Короленко д. 11А, кв.1.
Тел. +7 (831) 421–72–01.

Аннотация. В статье изложены основные «болевые точки» современной правовой и методологической базы определяющих составные внутрихозяйственного финансового контроля в подразделениях МВД России: аудита и финансово-экономической ревизии.

Lobachevsky State University (Nizhegorodskiy
gosudarstvennyy universitet im. N. I. Lobachevskogo),
Russian Federation, Nizhniy Novgorod
Efim A. Mizikovsky
Doctor of Economics, Professor, Professor of the
Economics of a Firm Department, Merited Worker
of Higher Education of the Russian Federation
e-mail: buhuchet@iee.unn.ru
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhniy
Novgorod 603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 433–13–96.

Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal
Affairs of Russia (Nizhegorodskaya akademiya MVD
Rossii), Russian Federation, Nizhniy Novgorod

Elena S. Igonina
PhD in Economics, Lecturer at the
Forensic Accounting Department
e-mail: eligonina @ mail.ru

Sergey S. Voronov
PhD in Economics, Associate Professor, Head
of the Forensic Accounting Department
e-mail: raven.22@ mail.ru
Ap. 1, 11A Korolenko st., Nizhniy Novgorod
603000, Russian Federation.
Phone +7 (831) 421–72–01.

Abstract. The article outlines the main “sore points” of modern legal and methodological framework for determining the components of internal economic control in the units of the Ministry of Internal Affairs of Russia: audit and financial and economic audit. Priority areas which are necessary to adjust

Определены приоритетные направления, необходимые для корректировки действующих ведомственных стандартов финансового контроля в области официального назначения и круга объектов финансово-экономической ревизии и аудита как неотъемлемых составных системы внутриведомственного контроля в МВД России. Рассмотрены принципы разграничения организационных и методических границ аудиторской и ревизионной деятельности – неотъемлемых составных частей системы внутриведомственного контроля применительно к подразделениям МВД России и одинаково справедливых для других правоохранительных органов страны. Предлагаются мероприятия в области методического обеспечения ведомственного финансового контроля, в том числе проверка достоверности бюджетной бухгалтерской (финансовой) отчетности исключительно в рамках финансово-экономической ревизии обычной деятельности ревизируемых подразделений МВД России с тем, чтобы исключить дублирование контрольных финансовых процедур, предусмотренных ведомственными нормативными документами, а также необходимость безотлагательной разработки и практического внедрения специализированного программного обеспечения, предназначенного в автоматизированном режиме выявлять законодательно и экономически необоснованные, ошибочные и фиктивные данные в регистрах аналитического и синтетического бухгалтерского бюджетного учета.

Ключевые слова: внутриведомственный ведомственный финансовый контроль; нарушения в системе использования бюджетных средств; финансово-экономическая ревизия; внутриведомственный ведомственный аудит; нормативное правовое и методическое обеспечение ведомственного финансового контроля.

Приоритетные направления финансового контроля в системе МВД России

В число приоритетных направлений деятельности контрольно-ревизионной службы руководством МВД России включено повышение качества деятельности ведомственной системы финансового контроля.

По этому поводу в технических, экономических службах и научных центрах министерства прошла активная дискуссия относительно поиска наиболее приемлемых путей развития ведомственной системы организации и методологии внутриведомственного финансового контроля расходования бюджетных средств в обычной деятельности подразделений МВД России.

Мы считаем, что сначала необходимо обстоятельно обсудить наиболее существенные, как

the current departmental standards of financial control in the field of official designation and the range of financial and economic audit objects as integral components of internal control system in the Ministry of Internal Affairs of Russia are identified. The distinction principles between organizational and methodological boundaries of auditing and audit activities – integral parts of the internal control system in relation to the units of the Ministry of Internal Affairs of Russia and equally valid for other law enforcement agencies of the country – are considered. The authors propose measures in the field of methodological support of departmental financial control, including validity check of budget accounting (financial) statements exclusively within the framework of financial and economic audit of the usual activities of audited units of the Ministry of Internal Affairs of Russia in order to eliminate duplication of control financial procedures specified by departmental regulatory documents. The need for urgent development and practical implementation of specialized software designed to identify automatically legally and economically unfounded, erroneous and fictive data in the registers of analytical and synthetic budgetary accounting is substantiated.

Keywords: internal departmental financial control; violations in the system of budgetary funds usage; financial and economic audit; internal departmental audit; regulatory legal and methodological support of departmental financial control.

нам представляется, аспекты функционирующей в настоящее время системы нормативно-правового регулирования и методического обеспечения практической постановки финансового контроля непосредственно в региональных правоохранительных подразделениях МВД России.

На наш взгляд, таковыми необходимо признать: – необходимость исчерпывающего стандартного определения аудиторской деятельности, не вызывающего разночтений у сотрудников региональных подразделений МВД России, и включения его в ведомственные нормативные документы министерства;

– определение законодательно обоснованного правового статуса аудиторской деятельности применительно к специфике финансовой деятельности региональных подразделений МВД России;

- формулировку официального назначения и круга объектов финансово-экономической ревизии и аудита, как неотъемлемых составных системы внутривозвратного контроля в МВД России;
- ликвидацию дублирования функций финансово-экономической ревизии и аудита в системе внутривозвратного финансового контроля, а также соответствующих данных в отчетности заинтересованных служб о мероприятиях, реализуемых за отчетный период в рамках финансового контроля;
- разработку методики определения влияния результатов внутривозвратного аудита и финансово-экономической ревизии на качество внутривозвратного финансового контроля на основании данных бухгалтерской и иной отчетности региональных подразделений МВД России.

Эффективность аудита как формы финансового контроля в системе МВД России

Необходимость во внутривозвратном финансовом аудите объективно обусловлена рядом управленческих функций:

- обеспечения и оценки надежности функционирования в подразделениях МВД России системного финансового контроля и подготовки управленческих решений в области реализации результатов аудиторских проверок;
- определения уровня достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского бюджетного учета принципам государственной методологии и стандартов, установленных Министерством финансов РФ;
- подготовки управленческих решений относительно экономичности и результативности использования бюджетных средств подразделениями МВД России.

На основании пункта 2 постановления Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89»

(далее – постановление Правительства РФ № 193) внутривозвратный финансовый контроль должен быть непрерывным процессом, направленным на выполнение внутривозвратных стандартов процедур формирования и потребления бюджетных средств на микроэкономическом уровне, соблюдение действующего порядка составления бюджетной отчетности на основе принципа ее достоверности и данных бухгалтерского бюджетного учета, подготовку и реализацию технико-экономических мероприятий по обеспечению эффективности целевого использования бюджетных средств¹.

Краснодарский университет МВД России руководствуется стандартным критерием оценки надежности, в том числе экономической эффективности финансового аудита в системе внутривозвратного финансового контроля, если используемые методы контроля и контрольные действия приводят к ликвидации либо существенному снижению числа нарушений нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Вместе с тем такому важному показателю внутривозвратного финансового аудита, каким является уровень его надежности, указанным нормативным документом уделено неоправданно мало внимания. Это относится к методикам аудиторских процедур, необходимых для такой оценки. Стандартом не установлен перечень оперативно-бухгалтерских и других документов и их обязательных реквизитов, которые следует принять для формирования информации, создаваемой и используемой в свою очередь для документального доказательства финансовых нарушений и других негативных фактов в финансовой деятельности региональных подразделений МВД России.

В качестве способа определения оценки надежности данной информации необходимо разработать аналитическую методику соотношений и закономерностей, основанных на сведениях об осуществлении внутренних бюджетных процедур.

Не менее дискуссионным является содержание цели системного функционирования внутривозвратного финансового аудита. Дело в том, что подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности – одна из задач финансово-экономической

¹ Постановление Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89».

ревизии или тематической проверки, осуществляемых в региональных подразделениях МВД России. Так, в соответствии с пунктом 19 Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России (далее – Регламент) одна из концептуальных задач финансово-экономической ревизии заключается в исследовании законности и достоверности информации бухгалтерской (финансовой) бюджетной отчетности². Следующим пунктом 20 Регламента разъясняется, что ревизионная процедура представляет собой совокупность контрольных способов определения степени достоверности бухгалтерского бюджетного учета и бухгалтерской (финансовой) бюджетной отчетности. На практике такие формулировки приводят к отождествлению функций аудита и финансово-экономической ревизии в системе внутрихозяйственного финансового контроля региональных подразделений МВД России, на самом деле являющихся хотя и родственными, но разнонаправленными. Совершенно очевидно, что составные части внутрихозяйственного контроля не должны дублировать работу друг друга. Вместе с тем в ситуациях, когда это необходимо, например, для документального обоснования тех или иных доказательств, можно и нужно, скажем, в аудите использовать соответствующую информацию финансово-экономической ревизии и наоборот.

Пока же остается констатировать, что регулятивные положения Регламента подспудно приводят к искажению практического понимания назначения и функционирования рассматриваемых частей системы внутрихозяйственного контроля.

Так, традиционные ревизионные процедуры текстового и стоимостного содержания в финансовых, хозяйственных и иных первичных документах предусматривают различные способы проверки их соответствия данным регистров аналитического и синтетического бухгалтерского бюджетного учета, а также обоснованность корреспонденций бухгалтерских счетов в учетных регистрах и наличие их прямой методической связи с отчетными данными (п. 50 Регламента).

Пунктом 32 Регламента в число объектов аудита включены:

- исследование правовых и финансовых оснований формирования первичных учетных документов;
- проверка на соответствие порядка ведения бухгалтерского бюджетного учета действующим стандартам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации;
- выполнение точечного сопоставления (выборочного, при необходимости – сплошного) стоимостных показателей первичных учетных

документов с соответствующей учетной информацией в Главной книге аудируемого правоохранительного подразделения МВД России.

Таким образом, наличие дублирование в аудите ревизионных работ, результат которого – лишь двойная нагрузка на сотрудников контрольно-ревизионных подразделений органов внутренних дел, существенное увеличение трудоемкости внутрихозяйственного финансового контроля и, как следствие, видимые провалы его оперативности и качества в целом. Такое смешение полномочий отрицательно сказывается и на качестве итоговых отчетных документов аудита и финансово-экономической ревизии. Отчетные показатели аудиторской и ревизорской деятельности приобретают некий «искусственный характер», переходят в разряд излишней информации, поскольку большинство процедур проверки качества, в том числе достоверности бухгалтерской бюджетной отчетности, являются неотъемлемым функциональным и методологическим разделом финансово-экономической ревизии.

Отчетность об аудиторской деятельности правоохранительных региональных подразделений основана на сводных данных аудиторских заключений и промежуточной оперативной отчетности о результатах аудиторских проверок, информации о выявленных недостатках и финансовых нарушениях (в количественном и стоимостном измерении), а также о предложениях и рекомендациях по их устранению и предупреждению (п. 51 Регламента). Однако получение аналогичной информации предусматривает и процедуры финансово-экономической ревизии (п. 13 Регламента) [1]. В их числе – документальное обоснование выявленных финансовых нарушений, включая злостные, фактов ненадлежащего выполнения установок регуляторов, исчисления сумм причиненного ущерба. По результатам ревизии предполагается обязательная выработка рекомендаций, направленных на укрепление системы внутрихозяйственного финансового контроля в целом и устранение документально установленных нарушений. Сказанное свидетельствует о ничем не обоснованном нивелировании и усложнении составных частей финансового контроля.

В связи с этим представляется целесообразным исключить из задач внутрихозяйственного финансового аудита все процедуры подтверждения достоверности бюджетной отчетности, полностью оставив эту функцию прерогативой финансово-экономической ревизии.

Общепринятое толкование аудита как независимой оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности является определенным исключением для государственных организаций и учреждений, в частности, для МВД России. Поскольку упомянутое отличие аудиторской деятельности справедливо лишь для негосударственных хозяйственных субъектов, в которых, как известно,

² Приказ МВД России от 12.10.2015 № 980 (ред. от 26.12.2016) «Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России» (зарегистрировано в Минюсте России 30.10.2015 № 39576).

ведомственная финансово-экономическая ревизия не проводится, а аудит по объемам, способам и приемам, характерным ревизионным процедурам, ее не заменяет.

Помимо сказанного, контрольно-ревизионные службы МВД России в настоящее время испытывают существенную нехватку квалифицированных специалистов, способных профессионально и в полном объеме определять многофакторную оценку достоверности бюджетной отчетности. Для этого желательны сотрудники, имеющие опыт самостоятельного ведения бухгалтерского бюджетного учета, замещавшие, скажем, должность главного бухгалтера бюджетной организации или учреждения.

Считаем необходимым создание ведомственного комплекса программного обеспечения, специализированного на каждом виде обычной деятельности региональных подразделений МВД России, ориентированного, в частности, на логическое выявление нарушений и умышленного искажения данных в бухгалтерском бюджетном учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью сокращения различных финансовых нарушений. Этим значительно сокращается объем запрашиваемых в процессе финансово-экономической ревизии и тематических контрольных проверок документов на бумажных носителях, что в свою очередь ликвидирует определенные затруднения их хранения и попытки несанкционированного изъятия документов, не желательных заинтересованным должностным лицам, отмеченных в ревизионных материалах в процессе проведения финансово-экономической ревизии.

Подготовку качественных рекомендаций для управленческих решений по повышению экономической результативности расходования бюджетных средств подразделениями МВД России трудно переоценить. Наряду с этим содержательные аспекты упомянутой функции внутриведомственного аудита и соответствующие аудиторские процедуры отсутствуют в рассмотренном Регламенте и в постановлении Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 (ред. от 24.03.2018).

Статьей 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2018) закреплен принцип эффективности использования бюджетных средств, который означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (принцип экономичности хозяйствования) или получения наилучшего результата с использованием установленного бюджетом объема средств (принцип высокой результативности) [2].

Вместе с тем термины «наилучший результат» и «наименьший объем» применимы к оценочным категориям, на которые непременно оказывает отрицательное влияние субъективизм. Оценивая

названные показатели, аудиторы больше полагаются на свой багаж профессиональных знаний, умений, опыт. Субъективизм в практике применения оценочных категорий, так же как и методические недочеты, может породить (и не редко порождает) разногласия между заинтересованными сторонами, не исключаются даже и арбитражные споры.

Постановлением Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» участникам бюджетного процесса рекомендуется самостоятельно определять необходимость, целесообразность и экономическую обоснованность выполнения конкретной расходной денежной операции. При этом указанное выделение бюджетных денежных сумм может признаваться неэффективным расходом только в случае, если уполномоченный орган докажет, что поставленные перед участником бюджетного процесса задачи могли быть выполнены с использованием меньшего объема средств или что используя установленную бюджетом сумму денежных средств, участник бюджетного процесса в состоянии достигнуть более значительного результата.

Таким образом, представляется целесообразным закрепить на уровне ведомственного нормативного документа обоснованный перечень и принципы оценочных критериев, по которым аудитор мог бы осознанно, без методических затруднений и наряду с этим творчески определить экономическую результативность целевого потребления бюджетных средств. За основу можно принять положения Методических рекомендаций «Организация мероприятий внутреннего финансового аудита в территориальных органах внутренних дел на региональном уровне», разработанных и внедренных Краснодарским университетом МВД России.

Заключение


Подводя итог сказанному, можно сформулировать наиболее существенные, по нашему мнению, рекомендации, ориентированные на обеспечение качества результативности системы внутреннего финансового контроля в региональных подразделениях МВД России.

1. Необходимо организационно и методически разграничить функциональный перечень (содержательные границы) практических процедур аудиторской и ревизионной направленности в системе внутриведомственного финансового контроля региональных подразделений МВД России, тем самым исключается возможность дорогостоящего и ничем не обоснованного бюрократического дублирования контрольной информации.
2. Представляется целесообразным выполнять проверку достоверности бюджетной бухгалтерской (финансовой) отчетности исключительно в рамках финансово-экономической

ревизии обычной деятельности ревизуемых подразделений МВД России с тем, чтобы исключить дублирование контрольных финансовых процедур, предусмотренных ведомственными нормативными документами, и обусловленную этим неоправданно повышенную трудоемкость последних.

3. Назрела необходимость безотлагательной разработки и практического внедрения специализированного программного обеспечения, предназначенного в автоматизированном режиме выявлять законодательно и экономически необоснованные, ошибочные и фиктивные данные в регистрах аналитического и синтетического бухгалтерского бюджетного учета.
4. Насущным является вопрос, в какой мере рекомендации по устранению финансовых нарушений, установленных контрольно-ревизионными подразделениями в подведомственных

правоохранительных организациях и учреждениях, могут влиять на действенность системы внутривозвратного финансового контроля, а также обеспечить правовую (административную) «безопасность» руководителю правоохранительного подразделения в возглавляемых им процессах целевого (высокорезультативного) использования бюджетных средств.

Необходимо отметить, что все четыре пункта заключения, по нашему мнению, одинаково (с незначительными поправками на ведомственные особенности) относятся к системам внутривозвратного финансового контроля не только правоохранительных подразделений МВД России, но и других силовых органов страны. А также, при определенной коррекции, ко всем бюджетным экономическим субъектам страны, внедряющим либо внедрившим внутривозвратный финансовый аудит. 

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.

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.

Библиографический список

1. Мизиковский Е.А., Игонина Е.С. Совершенствования финансово-экономической ревизии в МВД России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2017.– № 2.– С. 18–22.
2. Игонина Е.С., Соловьев О.Д., Софьин А.А. Обобщение типичных финансовых нарушений и каналов их возникновения в бюджетных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2017.– № 5.– С. 11–17.

References

1. Mizikovskiy E.A., Igonina E.S. Sovershenstvovaniya finansovoeconomicheskoy reviziyi v MVD Rossii [Improving Financial and Economic Audit of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 18–22 (in Russ.).
2. Igonina E.S., Soloviev, O.D., Sofin, A.A. Obobshchenie tipichnyh finansovyh narusheniy i kanalov ih vzniknoveniya v byudzhethnyh organizatsiyah [Summary of the Typical Financial Irregularities and their Origin in the Public Sector Entities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 11–17 (in Russ.).

Для цитирования

Мизиковский Е.А., Игонина Е.С., Воронов С.С. Система внутривозвратного финансового контроля в МВД России: основные направления // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2019.– № 3.– С. 35–40.

For citation

Mizikovskiy E.A., Igonina E.S., Voronov S.S. Sistema vnutrivozvratnogo finansovogo kontrolya v MVD Rossii: osnovnyye napravleniya [Internal Financial Control System in the Ministry of Internal Affairs of Russia: Main Trends]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp.35–40 (in Russ.).

УДК 657.9
ВАК 08.00.12

Вопросы применения различных стандартов учета в консолидированной финансовой отчетности российских нефтегазовых компаний

Application Issues of Accounting Standards in the Consolidated Financial Statements of Russian Oil and Gas Enterprises

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Михаил Юрьевич Хомяков

аспирант

e-mail: ordos4@gmail.com

127015, Российская Федерация, г. Москва,

ул. Бутырская д. 79, кв. 172.

Тел. +7 (926) 031-90-14.

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы применения нескольких учетных систем и стандартов для формирования раскрытий в консолидированной финансовой отчетности компаний нефтегазовой отрасли. Приводятся основные отраслевые особенности, влияющие на формирование консолидированной финансовой отчетности. Акцентируется вопрос на ограниченности конвергенции систем стандартов, связанный с возможностями развития системы МСФО в отношении разработки стандартов для отдельных отраслей. МСФО не включает важнейшие методики учета в нефтегазовой отрасли, установленные стандартами US GAAP. К ним можно отнести методы оценки – метод «результативных (успешных)» затрат или метод полных затрат, разделение учета затрат в отрасли по стадиям – разведка и оценка, разработка, добыча, реализация и сбыт. US GAAP содержит отраслевые раскрытия, которые не позволяют унифицировать эту учетную систему с системой МСФО. В US GAAP включены FAS69 и FAS19 – отраслевые стандарты, включающие методики и принципы, применяемые компаниями нефтегазовой отрасли при подготовке консолидированной финансовой отчетности. МСФО подобных методик, отражающих отраслевую специфику, не содержит. Таким образом, ограниченность МСФО в данном вопросе приводит к снижению качества информации, которая раскрывается в консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО); Общепринятые принципы бухгалтерского учета (US GAAP); нефтегазовая отрасль; МСФО (IFRS6); учет разведки и разработка полезных ископаемых.

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

Mihail Yu. Homiyakov

Postgraduate Student

e-mail: ordos4@gmail.com

Ap. 172, 79 Butyrskaya st., Moscow

127015, Russian Federation.

Phone +7 (926) 031-90-14.

Abstract. The article reviews the use of combined statements of several accounting systems and standards for the preparation of disclosures in the consolidated financial statements of companies of the Oil and Gas Industry. The main industry features affecting the formation of the consolidated financial statements are given. The author focuses on the limited convergence of standards systems related to the development possibilities of the IFRS system for standards of individual industries. IFRS doesn't include important accounting procedures for the Oil and Gas Industry established by US GAAP, including valuation methods – the successful efforts accounting method or the method of full costs, the division of cost accounting in the industry by stages: exploration and evaluation, development, production, sales and marketing. US GAAP contains industry disclosures that don't allow this accounting system to be unified with the IFRS system. US GAAP includes FAS69 and FAS19 – industry standards that incorporate the methods and principles used by companies in the Oil and Gas Industry to prepare consolidated financial statements. IFRS does not contain methodologies reflecting industry specifics. Thus, the limitations of IFRS in this matter lead to a decrease in the information quality that is disclosed in the consolidated financial statements.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS); Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP); Oil and Gas Industry; IFRS6; accounting for mineral resources exploration and development.

Применение МСФО и US GAAP российскими компаниями при подготовке консолидированной финансовой отчетности

Роль консолидированной финансовой отчетности для компаний Российской Федерации возросла в 2000-х годах, когда остро встал вопрос подготовки унифицированных отчетов, раскрывающих финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств групп компаний. В 2005 г. обязательное применение МСФО для составления консолидированной отчетности для публичных компаний было введено в большинстве европейских стран¹. В Российской Федерации обязательное применение МСФО для публичных компаний было установлено в 2010 г. Федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности». В 2012 году публичные компании, список которых приведен в законе (в основном публичные компании, банковские, кредитные и страховые организации), обязаны были впервые подготовить и опубликовать консолидированную отчетность, согласно МСФО, с сопоставимыми данными за 2011 год.

Однако на практике публичными компаниями подготовка отчетности по МСФО началась с 2005 года, т.к. согласно правилам листинга фондовой биржи ММВБ², чтобы включить ценные бумаги в Контрольные списки ФБ ММВБ, «... эмитенты должны составить годовую финансовую (бухгалтерскую) отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и (или) Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (Generally Accepted Accounting Principles) (далее US GAAP)³ и раскрывать ее вместе с аудиторским заключением в отношении указанной отчетности»².

Таким образом, большая часть нефтегазовых компаний формировала отчетность в соответствии с МСФО или US GAAP еще с 2005 года, а с принятием Федерального закона № 208-ФЗ количество таких компаний увеличилось.

Вопрос совместного применения МСФО и US GAAP при подготовке финансовой отчетности рассматривался многими учеными. Например, Мохаммад Б.А., Зывлеева Н.В. [1] рассматривали метод формирования амортизации нефтяных скважин в соответствии с US GAAP, который в настоящий момент активно применяется на практике также и компаниями при подготовке отчетности по МСФО, при этом «...используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от актива, как способ наиболее точно раскрывающий график экономии» [1, с. 28]. Важным объектом исследований ученых по этой теме также являются затраты на освоение природных ресурсов и оценка запасов (см., например, Васильев Ю.А. [2], Поленова С.Н. [3], а также Власова Н.С., Левченко Е.В., Думчева Е.С.

и Генералова Н.В., Соколова Н.А., Морозова Е.И. [4,5]). Рожнова О.В., Мизиковский Е.А., Цуркану В.И., Голочалова И.Н. рассматривали вопросы формирования финансовой отчетности при применении МСФО (см., например, [6–8])

В табл. № 1 приведены начальные даты публикации консолидированной финансовой отчетности компаний нефтегазовой отрасли.

Анализ табл. № 1 показывает, что часть компаний подготавливала отчетность по US GAAP раньше 2005 г. и первых принятых фондовой биржей правил обязательной подготовки консолидированной финансовой отчетности для листинга ценных бумаг компаний. Это связано с тем, что крупные российские нефтегазовые компании котировались на биржах за рубежом, в частности на фондовой бирже в США. В 2012 г., когда в Российской Федерации приняли Федеральный закон № 208-ФЗ, многие компании, формировавшие отчетность по US GAAP, перешли на МСФО. Компании не стали формировать параллельно 2 пакета консолидированной отчетности по МСФО и US GAAP в связи с тем, что к этому времени процесс сближения данных систем позволил перейти на МСФО без существенных потерь в качестве формируемой информации.

Все приведенные в табл. № 1 компании в настоящий момент публикуют аудируемую консолидированную финансовую отчетность по МСФО, которая, однако, может содержать неаудируемую детальную информацию, составленную чаще всего на основе US GAAP.

В МСФО есть только один стандарт, отражающий отраслевую специфику нефтегазовой отрасли – МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»⁴. Данный стандарт распространяется лишь на этап разведки и оценки минеральных ресурсов в деятельности по добыче нефти и газа. Данный стандарт определяет состав и сумму затрат, которые могут быть капитализированы, и тех, которые должны быть отнесены на расход на этапе разведки и оценки минеральных ресурсов. Компания нефтегазовой отрасли в свою очередь должна разработать отдельную учетную политику для каждого этапа (деятельность, предшествующая разведке и оценке разведки; разведка и оценка; разработка и добыча).

Например, при применении МСФО, компания не может в первоначальную оценку активов по

¹ IFRS Application around the World [Electronic resource]. Режим доступа: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>. (дата обращения: 20.01.2015).

² Фондовая биржа ММВБ. Протокол № 7 от 6 августа 2004 года, Раздел 3, Статья 9 «Правила листинга, допуска к размещению и обращению ценных бумаг в Закрытом акционерном обществе «Фондовая биржа ММВБ»». Режим доступа: <https://fs.moex.com/files/257/1521>.

³ Стандарты финансового учета США (US GAAP).

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н).

Таблица 1. Подготовка консолидированной отчетности в компаниях нефтегазовой отрасли Российской Федерации⁵

Компания	Год первой опубликованной отчетности	Система учета	Дополнительные раскрытия по US GAAP (при подготовке МСФО отчетности)
ПАО «Газпром»	1998	МСФО	Отсутствуют
ПАО «Сургутнефтегаз»	2015	МСФО	Отсутствуют
ПАО «НК «Роснефть»	2001	По 2011 г. – US GAAP, с 2011 г. – МСФО	Есть
ПАО «НК Лукойл»	1999	По 2014 г. – US GAAP, с 2015 г. – МСФО	Есть
ПАО «Татнефть»	2006	По 2012 г. – US GAAP, с 2012 г. – МСФО	Отсутствуют
ПАО «Новатэк»	2005	МСФО	Есть
ПАО НК «РуссНефть»	2013	МСФО	Есть
ПАО «АК «Сибур»	2011	МСФО	Отсутствуют

разведке и оценке включать все затраты, предшествующего этапа – например, проведение работ до получения лицензии и закрепленных в ней юридических прав на проведение данных работ. В первоначальную оценку активов по разведке и оценке также не могут быть включены и затраты, понесенные после подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов, – эти затраты относятся к этапу разработки.

Компании в такой ситуации сталкиваются с отсутствием методологической основы при разработке учетной политики по МСФО с учетом отраслевой специфики, присущей нефтегазовой отрасли.

Важным обстоятельством отраслевой специфики по МСФО является необходимость ежегодной проверки нефтегазовых активов на обесценение. Необходимость проверки обусловлена возможной неопределенностью результатов деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов, кроме того, данный процесс может длиться несколько лет. Ежегодная проверка на обесценения в такой ситуации позволяет объективно сравнить уже понесенные затраты по проекту и ожидаемые экономические выгоды, которые будут получены на основании актуарных данных по запасам полезных ископаемых. Проверка на обесценение проводится согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»⁶.

⁵ Данные собраны на основании опубликованных данных на официальных сайтах компаний по состоянию на 31.12.2018 г.: Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО НК Роснефть. Режим доступа: <https://www.gosneft.ru/>; Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО Газпром. Режим доступа: <http://www.gazprom.ru/>; Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО «Сургутнефтегаз». Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/>; Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО «Татнефть». Режим доступа: <http://www.tatneft.ru/>; Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО «Новатэк». Режим доступа: <http://www.novatek.ru/>; Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО НК «РуссНефть». Режим доступа: <http://www.russneft.ru/>; Консолидированная финансовая отчетность компании ПАО «АК «Сибур». Режим доступа: <https://www.sibur.ru/>.

При сравнении МСФО и US GAAP отметим, что в МСФО описанная выше отраслевая особенность по проверке на обесценение, а также капитализация геологоразведочных работ, начисление резервов по ликвидации активов по добыче нефти и газа и другие особенности определены больше эмпирически, на основе руководств по раскрытиям, которые были составлены аудиторскими компаниями. Сами МСФО не содержат методологической основы для отражения тех или иных «отраслевых» операций, а носят фундаментальный, общий характер, который в дальнейшем при аудировании компаний формирует руководство по раскрытиям для компаний нефтегазовой отрасли.

Применение US GAAP при подготовке консолидированной финансовой отчетности по МСФО

Отраслевая специфика в FAS (Financial Accounting Standards) US GAAP – структурно показана в документе Federal Accounting Standard Board (FASB) About the Codification⁷. В структуре стандартов US GAAP присутствуют специальные коды, которые содержат особенности отражения операций, характерных для конкретной отрасли. Каждой отрасли присваивается код, который в дальнейшем используется в стандартах общего вида – например, ASC (Accounting Standards codification⁸) 360 – Основные средства, а код ASC932 – Нефтегазовая отрасль. Таким образом, сочетание кодов – ASC932–360 – это особенности учета основных

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016).

⁷ FASB. Совет по стандартам финансового учета «О кодификации». Режим доступа: <https://asc.fasb.org/>.

⁸ Кодификация стандартов учета. FASB Accounting Standards Codification (ASC). Industry 93X Extractive activities. ASC932 – Extractive activities – oil and gas. ASC360 – Property, plant, and equipment. Режим доступа: https://inform.pwc.com/s/FASB_Codification_ASC.

средств, которые используются в нефтегазовой отрасли.

Детальная структура сочетания кодов позволяет не только подробно отражать основополагающие принципы учета, но также и выделить в каждом из объектов учета отраслевые особенности.

Также система US GAAP содержит дополнения и интерпретации по отражению тех или иных узких вопросов, в том числе в нефтегазовой отрасли. Документ FAS19 «Финансовый учет и отчетность в нефтегазовых компаниях»⁹ и FAS69 «Раскрытие по деятельности в нефтегазовой отрасли»¹⁰ включают методологическую базу, отражающую отраслевые особенности учета в нефтегазовой отрасли. В приведенных документах устанавливаются важнейшие определения (например, доказанные разработанные запасы, разведочная и эксплуатационная скважина и др.), приведен порядок учета затрат в отношении стадии разведки, разработки.

Анализ табл. № 1 показывает, что не все компании раскрывают дополнительную информацию в соответствии с US GAAP при подготовке консолидированной отчетности по МСФО, так как данные раскрытия требуют дополнительных затрат и не являются обязательными, а также не аудированы.

Консолидированная отчетность по МСФО связана с US GAAP не только в части дополнительных, необязательных раскрытий, но также и в принципиально-методологическом смысле. Проведенный анализ отчетности нефтегазовых компаний позволил выделить в соответствии с этим два подхода к применению US GAAP, влияющих на отчетность по МСФО.

1) Разработку и использование Методологического и методического дополнения к учетным принципам, применяемым в МСФО, обеспечивающим детализацию отраслевых особенностей учета.

Фундаментальные характеристики отчетной информации по МСФО включают достоверность отражения и релевантность представляемой информации. По этой причине в целях повышения качества финансовой отчетности в соответствии с МСФО компании при отсутствии соответствующих правил МСФО могут применять положения национальных систем учета, если они не противоречат принципам МСФО. US GAAP является как раз системой, отвечающей этим требованиям. С одной стороны, она содержит более подробные, проработанные и, что важно, апробированные правила, с другой стороны, согласуется с МСФО по всем принципиальным вопросам. Именно поэтому она используется компаниями для более детализированного отражения отраслевых вопросов учета, в том числе и в нефтегазовой отрасли.

⁹ FAS (Financial accounting standards) 19: Financial accounting and reporting by oil and gas producing companies. Режим доступа: https://inform.pwc.com/s/FASB_Codification_ASC.

¹⁰ FAS (Financial accounting standards) 69: Disclosures about oil and gas producing activities. Режим доступа: https://inform.pwc.com/s/FASB_Codification_ASC.

Например, в консолидированной отчетности по МСФО ПАО «НК «Роснефть» в принципах учетной политики в отношении стадии геологоразведки и оценки приведена ссылка на МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых». Так как последующие стадии по разработке и добыче в МСФО никак не регламентируются, то компания правильно, согласно МСФО 8 «Учетная политика, бухгалтерские оценки и ошибки», раскрывает выбранную учетную политику, указывая в отчетности, что «Основные средства добычи нефти и газа (на стадии разработки) учитываются по каждому месторождению и представляют собой: (1) капитализированные расходы по разработке обнаруженных запасов промышленного назначения и вводу месторождений в эксплуатацию, (2) расходы, связанные с разведкой и оценкой, понесенные при обнаружении запасов промышленного значения, которые были переведены из категории активов разведки и оценки в состав основных средств добычи нефти и газа (на стадии разработки) после обнаружения промышленных запасов».

Данная информация соответствует методологии и методике US GAAP (например, ASC-932-360-25-3), согласно которым затраты в стадии разработки капитализируются только в случае, если они непосредственно относятся к разрабатываемому проекту и у компании есть достаточно информации, подтверждающей уверенность в получении будущих экономических выгод в отношении понесенных затрат по данному проекту, – применяется метод «результативных (успешных)» затрат.

В учетной политике компании «Роснефть» указано, что центром затрат для нее является месторождение – при применении метода успешных затрат. При таком подходе может возникнуть ситуация, когда на одном лицензионном участке, который включает несколько месторождений, некоторые затраты будут капитализированы, а некоторые будут отнесены на расходы. В случае если на лицензионном участке присутствует сухая скважина (не приносящая по итогу экономических выгод, не содержащая полезных ископаемых), все затраты по ней будут отнесены на расходы. Такой метод улучшает качество представляемой информации, так как в рамках лицензионных участков могут быть как прибыльные, так и «неуспешные» скважины, и компания это учитывает. Вопрос выбора центра затрат в таком случае играет определяющую роль.

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» создан на основе применения данного метода – базой для стандарта является US GAAP, однако, как уже упоминалось ранее, МСФО не содержит детальной информации об учете других стадий нефтегазовой деятельности. Поэтому компании формируют учетную политику по МСФО, используя в качестве базы методы и принципы US GAAP, хотя явно данный факт не указан в отчетности российских компаний нефтегазовой отрасли.

2) Дополнительные раскрытия в соответствии с US GAAP, представление которых необязательно,

Таблица 2. Затраты на разведку и разработку месторождений природного газа и жидких углеводородов¹¹ (млн руб).

	За год, закончившийся 31 декабря	
	2017	2016
Затраты на разведку и разработку месторождений		
Затраты на приобретение прав на недоказанные запасы	1'040	1'978
Затраты на приобретение прав на доказанные запасы	10'594	-
Затраты на геологоразведку	7'958	4'828
Затраты на разработку	16'481	23'550
Итого затраты на разведку и разработку месторождений	36'073	30'306
Доля Группы в затратах совместных предприятий на разведку и разработку месторождений	19'214	71'408

Таблица 3. Затраты на приобретение запасов, их разведку и разработку (млн руб)¹²

2017 г.	За рубежом	Россия	Итого дочерние компании	Доля в зависимых компаниях
Затраты на приобретение доказанных запасов	-	1 520	1 520	-
Затраты на приобретение недоказанных запасов	-	2 972	2 972	-
Затраты на геологоразведку	6 715	26 791	33 506	1 382
Затраты на разработку	129 468	299 738	429 206	8 897
Итого затраты	136 183	331 021	467 204	10 279

не подлежат аудиту и являются инициативой компании.

Компании в соответствии с FAS69 и FAS19, а также с целью раскрытия дополнительной релевантной информации включают в примечания к отчетности раздел с дополнительной информацией. Раздел содержит информацию, непосредственно связанную с основной деятельностью компании – разведка и добыча нефти и газа, и включает информацию, раскрытие которой не предусмотрено МСФО.

В табл. № 1 также приведена информация о дополнительных раскрытиях российских компаний в нефтегазовой отрасли. Проанализируем подробнее содержание данных дополнительных раскрытий в приведенных компаниях (табл. № 2).

В FAS69 приведены следующие разделы, раскрытие по которым компания может включать в свою отчетность по МСФО.

- 1) Капитализированные затраты в деятельности, связанной с нефтегазовой отраслью.
- 2) Затраты, связанные с приобретением активов, разведкой и освоением запасов нефти и газа.
- 3) Результаты деятельности, связанной с добычей нефти и газа.
- 4) Информация об объемах запасов.
- 5) Стандартизированная оценка дисконтированных будущих чистых денежных потоков.

В стандарте также приведены примерные проформы таблиц и что в них необходимо конкретно раскрывать. Качество предоставляемой информации, согласно стандарту, должно соответствовать

целям публикуемой финансовой отчетности. При этом если компания готовит отчетности по US GAAP, она может быть освобождена от этих раскрытий только в случае неоправданно высоких затрат на подготовку информации.

В качестве одного из примеров можно привести проформу таблицы по затратам на разведку и разработку месторождений природного газа и жидких углеводородов, раскрываемую компанией ПАО «НОВАТЭК» в консолидированной финансовой отчетности 2017 г.

Данная таблица соответствует требованиям FAS69 (п. 41, иллюстративная проформа раскрытия, связанного с затратами на разведку и разработку).

Раскрытие в FAS69 также содержит разбивку по географическим сегментам затрат на разведку и разработку. В отчетности компании ПАО «НОВАТЭК» в отношении этого уточнено следующее.

«Деятельность Группы по разведке и добыче осуществляется, главным образом, на территории Российской Федерации, поэтому вся информация, включенная в данный раздел, относится в основном к указанному региону. Группа осуществляет свою деятельность через ряд нефтегазодобывающих дочерних обществ, также ей принадлежат

¹¹ Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НОВАТЭК», подготовленная в соответствии с МСФО, за год, закончившийся 31 декабря 2017 г. Режим доступа: <http://www.novatek.ru/>.

¹² Консолидированная финансовая отчетность ПАО «ЛУКОЙЛ» за 2017 г. Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/>.

Таблица 4. Структура дополнительных раскрытий в отчетности российских компаний нефтегазовой отрасли

Компания	Дополнительное раскрытие
ПАО «НК «Роснефть»	Капитализированные затраты, связанные с добычей нефти и газа
	Затраты, связанные с приобретением активов, разведкой и освоением запасов нефти и газа
	Результаты деятельности, связанной с добычей нефти и газа
	Информация об объемах запасов
	Стандартизированная оценка дисконтированных будущих чистых денежных потоков и изменения, связанные с данными о доказанных запасах нефти и газа
	Доля прочих (неконтролирующих) акционеров в дисконтированной стоимости будущих потоков денежных средств
	Изменения, связанные с данными о доказанных запасах нефти и газа
	Доля Компании в затратах, запасах и будущих потоках денежных средств ассоциированных и совместных предприятий
ПАО «НК ЛУКОЙЛ»	Капитализированные затраты в сфере нефтегазодобычи
	Затраты на приобретение запасов, их разведку и разработку
	Результаты деятельности по добыче нефти и газа
	Информация об объемах запасов
	Стандартизированная оценка дисконтированных будущих чистых потоков денежных средств
ПАО «НОВАТЭК»	Затраты на разведку и разработку месторождений природного газа и жидких углеводородов
	Результаты деятельности по добыче природного газа и жидких углеводородов
	Доказанные запасы природного газа и жидких углеводородов
ПАО НК «РуссНефть»	Информации по запасам нефти и газа (с выделением запасов по соглашениям о разделе продукции)

доли участия в уставном капитале других нефтегазодобывающих компаний, которые учитываются по методу долевого участия».

Компания ПАО «Лукойл» имеет похожую форму таблицы с добавлением разделения на географические сегменты (табл. № 3).

При сравнении требований FAS69 и дополнительных раскрытий в отчетности российских компаний нефтегазовой отрасли существенных различий нет – это в первую очередь связано с тем, что FAS69 предоставляет примерные проформы, содержит возможные вопросы, которые могут возникнуть в ходе сбора необходимой информации. В табл. № 4 приведено сравнение количества и характера дополнительных раскрытий российских компаний нефтегазовой отрасли.

Анализ данных табл. 3 показывает, что компании «Роснефть» и «Лукойл» имеют большой состав дополнительно раскрываемой информации. Это связано в первую очередь с тем, что они ранее подготавливали финансовую отчетность в соответствии с US GAAP и должны были раскрывать именно эти сведения. Компании ПАО «НОВАТЭК» и ПАО НК «Русснефть» подготавливают отчетность в соответствии с МСФО, следовательно,

перечень дополнительных раскрытий определен возможностями компаний и целями, поставленными руководством при подготовке финансовой отчетности.

В разделе дополнительной информации компании также могут отражать доли неконтролирующих акционеров в денежных потоках (ПАО «НК «Роснефть»), доли компании в отношении ассоциированных и совместных предприятий (ПАО «НК Лукойл», ПАО «НОВАТЭК»).

Таким образом, проведенный анализ:

- показал, что российские компании нефтегазовой отрасли активно применяют при подготовке финансовой отчетности по МСФО US GAAP;
- позволил выделить причины такой практики. Эти причины заключаются в следующем:
- ограниченность МСФО в рамках отраслевой специфики в целом и в нефтегазовой отрасли, в частности;
- наличие не противоречащей МСФО системы US GAAP с подробной детализацией правил по отраслям, в т.ч. в нефтегазовой отрасли;
- эмпирически ранее сложившейся практикой подготовки отчетности в нефтегазовой отрасли именно по стандартам US GAAP.


Заключение

Вопрос конвергенции систем стандартов ограничен возможностями развития системы МСФО в отношении разработки стандартов для отдельных отраслей. С одной стороны, МСФО не включает важнейшие методики учета в нефтегазовой отрасли, установленные стандартами US GAAP. Например, методы оценки – метод «результативных (успешных)» затрат или метод полных затрат. Детальное разъяснение подобных методик в рамках МСФО позволило бы расширить границы применения этой системы без обращения к другим стандартам.

С другой стороны, US GAAP содержит отраслевые раскрытия (включаемые в настоящий момент российскими компаниями нефтегазовой отрасли в дополнительные раскрытия), которые не позволяют унифицировать эту учетную систему с системой МСФО. FAS69 и FAS19 – стандарты, содержащие узконаправленные определения, принципы и методики, ориентированные на деятельность в нефтегазовой отрасли.

Следовательно, вопрос конвергенции ограничивается в данной ситуации с двух сторон – унификацией детализированных и отраслевых стандартов

US GAAP и недостаточностью методической базы МСФО, которая препятствует сближению в некоторых ключевых вопросах отраслевого учета и подготовки отчетности в нефтегазовой отрасли.

Учетная практика совместного применения МСФО и US GAAP в нефтегазовой отрасли определена и сформирована аудиторскими компаниями, которые публикуют подробные практические пособия по раскрытиям (подобные раскрытия есть у PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young, Deloitte). Данные пособия охватывают все необходимые отраслевые специфики, но при этом не содержат какой-либо фундаментальной, методологической основы в МСФО – они базируются либо на US GAAP, либо на МСФО стандартах, не содержащих пояснений в отношении отраслевых специфик. В сложившейся ситуации требуется на основании существующего практического опыта сформировать и утвердить стандарт или пояснения (IFRIC) (что более характерно для структуры МСФО – отражать особенности конкретной деятельности в форме пояснений к стандартам), содержащиеся в формализованной форме давно применяемые принципы подготовки раскрытий в консолидированной финансовой отчетности компаний нефтегазовой отрасли. 

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. Мохаммад Б.А., Зылева Н.В. Реформирование учета амортизационных отчислений по нефтяным скважинам в Ираке // *Международный бухгалтерский учет*. – 2016. – № 12 (402). – С. 16–28.
2. Васильев Ю.А. Разведка и оценка запасов с позиций МСФО // *Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2015. – № 5. – С. 12–17.
3. Поленова С.Н. Вопросы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета затрат на освоение природных ресурсов // *Аудитор*. – 2018. – Т. 4. – № 12. – С. 27–34.
4. Власова Н.С., Левченко Е.В., Думчева Е.С. Повышение эффективности учета затрат на предприятиях газотранспортной сферы // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – № 2. – С. 13–18.

References

1. Mohammad B.A., Zyleva N.V. Reformirovanie ucheta amortizatsionnyh otchisleniy po neftnyam skvazhinam v Irake [Reforming the Accounting for Oil Wells Depreciation in Iraq]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët -International Accounting*, 2016, no. 12(402), pp. 16–28 (in Russ.).
2. Vasilev Yu.A. Razvedka i otsenka zapasov s pozitsiy MSFO [Exploration and Evaluation of Resources from the perspective of IFRS]. *Promyshlennost: buhgalterskiy uchët i nalogooblozhenie*, 2015, no. 5, pp. 12–17.
3. Polenova S.N. Voprosy normativno-pravovogo regulirovaniya buhgalterskogo ucheta zatrat na osvoenie prirodnykh resursov [Questions of Statutory Regulation of the Accounting the Expenses for Mastering Natural Resource]. *Auditor*, 2018, Vol. 4, no. 12, pp. 27–34 (in Russ.).
4. Vlasova N.S., Levchenko E.V., Dumcheva E.S. Povyshenie effektivnosti ucheta zatrat na predpriyatiyah gazotransportnoy sfery [Improving the Efficiency of Cost Accounting at the Gas Transportation Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 13–18 (in Russ.).



5. Генералова Н.В., Соколова Н.А., Морозова Е.И. Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2018.– № 2.– С. 18–24.
6. Рожнова О.В. «Чистая» концепция консолидированной отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2017.– № 6.– С. 24–30.
7. Мизиковский Е.А. Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2016.– № 1.– С. 30–34.
8. Цуркану В.И., Голочалова И.Н. Роль оценки для получения достоверной информации в финансовой отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2016.– № 1.– С. 35–44.
5. Generalova N.V., Sokolova N.A., Morozova E.I. Obzor i otsenka mirovogo opyta primeneniya MSFO [Review and Evaluation of the World Experience of IFRS Application]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 18–24 (in Russ.).
6. Rozhnova O.V. «Chistaya» kontseptsiya konsolidirovannoy otchetnosti [«Clean» Concept of Consolidated Financial Statements]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 6, pp. 24–30 (in Russ.).
7. 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.).
8. Tsurkanu V.I., Golochalova I.N. Rol otsenki dlya polucheniya dostovernoy informatsii v finansovoy otchetnosti [Role of Assessment for Obtaining Reliable Information in Financial Reporting] *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 1, pp. 35–44 (in Russ.).

Для цитирования

Хомяков М.Ю. Вопросы применения различных стандартов учета в консолидированной финансовой отчетности российских нефтегазовых компаний // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).– 2019.– № 3.– С.41 – 48.

For citation

Homyakov M. Yu. Voprosy primeneniya razlichnykh standartov ucheta v konsolidirovannoy finansovoy otchetnosti rossiyskih neftegazovykh kompaniy [Application Issues of Accounting Standards in the Consolidated Financial Statements of Russian Oil and Gas Enterprises]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp.41–48 (in Russ.).



ИПБ РОССИИ

II МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ

«Изменения налогового
законодательства в 2019 году.
Камеральные и выездные
проверки с учетом изменений»

2 - 6 сентября 2019 года



Приглашаем принять участие в конференции!

Стоимость участия:
для действительных членов ИПБ России — 18 000 руб.;
для всех остальных — 20 000 руб.

Проживание и транспортные расходы участники
оплачивают самостоятельно.

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

Регистрация обязательна! Запись уже ведется!

СКИДКА 10% предоставляется всем участникам
при оплате до 01 июля 2019 года

Заявки на участие принимаются до 26 августа 2019 года.



СКК «Знание»,
конференц-зал
(Краснодарский край,
г. Сочи, микрорайон Адлер,
ул. Просвещения, д. 139)



+7 (495) 720-54-55
(доб. 054, 052)



congress@ipbr.org



www.ipbr.org



АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

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

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



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