



ИПБ России

№ 5 | 2021

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Парадоксы коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности
с. 2
- Влияние цифровых технологий на учетную политику формирования отчетности для разных пользователей
с. 7
- Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики
с. 19
- Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию государственных стратегий
с. 30



2021 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК 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 Сопсерт, 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. KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

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

EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

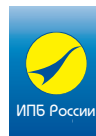
Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for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

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

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

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

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



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

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров и аудиторов
России», тел. 8 800 500-54-51

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

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
28.10.2021
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 –
08.00.05 – Экономика
и управление народным
хозяйством (по отраслям
и сферам деятельности)
(экономические науки),
08.00.10 – Финансы,
денежное обращение
и кредит (экономические
науки),
08.00.12 – Бухгалтерский
учет, статистика
(экономические науки)

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

Accounting and Statistics

- 7 Digital Technologies Impact on Accounting Policies for Generating Reporting for Different Users
**Marat T. Turmanov,
Tat'yana M. Rogulenko**
- 19 Difficulties and Prospects for Accounting Development in the Digital Economy
Natalia.N. Khakhonova
- 30 Accounting Compliance Contribution to the Government Strategies Implementation
Svetlana V. Pankova
- 38 Russian Accounting Principles and Their Practical Application
**Svetlana N. Karelskaia,
Ekaterina I. Zuga**
- 44 Transformation of Business Processes Accounting during the Transition to Federal Accounting Standards
Marina V. Vahorina

Теория учета: просто о сложном

- 2 Парадоксы коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет, статистика

- 7 Влияние цифровых технологий на учетную политику формирования отчетности для разных пользователей
**М.Т. Турманов,
Т.М. Рогулenco**
- 19 Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики
Н.Н. Хахoнова
- 30 Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию государственных стратегий
С.В. Панкова
- 38 Принципы русской бухгалтерии и их применение на практике
**С.Н. Карельская,
Е.И. Зуга**
- 44 Трансформация учетных бизнес-процессов в период перехода на Федеральные стандарты бухгалтерского учета
М.В. Вахорина

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Парадоксы коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности

Ожидания и реальность

Итак, дорогие коллеги, мы с вами продолжаем разговор о парадоксах бухгалтерского учета – характеризующей учетную практику категории, введенной в научный оборот первым в его истории президентом ИПБ России, профессором Я.В. Соколовым (1938–2010). Как вы помните, парадоксы учета связаны с восприятием данных бухгалтерской отчетности ее пользователями, их ожиданиями, ассоциациями, не совпадающими с методами учета, на основе которых отчетность формируется.

Пользователи данных учета ждут от них «одного», бухгалтеры же закладывают в их значения несколько «иное». Таким образом, все «парадоксальные» (по Я.В. Соколову) ситуации, – «прибыль есть – денег нет», «имущество фирмы растет, а прибыль не меняется», «у компании убытки, а она платежеспособна» и т.п. – суть иллюстрации расхождений между связанными с определенными показателями отчетности (прибыль, активы, обязательства и т.п.) ассоциациями ее пользователей и тем смысловым наполнением, которым обеспечивают эти показатели бухгалтеры, составляя учетные записи в соответствии с концептуальными основами современной бухгалтерии – ее постулатами, принципами, правилами.

Цель бухгалтерской отчетности состоит в том, чтобы служить определенным информационным сообщением, дающим заинтересованным лицам возможность составить мнение о тех или иных аспектах положения дел отчитывающейся компании. В настоящее время (и вот уже более века) наиболее распространенный в хозяйственной практике метод прочтения данных бухгалтерской отчетности – это так называемый ее коэффициентный анализ – построение элементарных дробей, в числитель и знаменатель которых ставятся значения учетных оценок определенных элементов отчетности.

Считается, что такое соотношение данных отчетности в одной такой дроби несет определенный экономический смысл. Это, например, соотношение «покрывающих» долги активов и собственно этих долгов (платежеспособность), прибыли и оценки объекта, отражающего фактор ее (прибыли) получения (рентабельность)



и т.д. Для того чтобы значения таких коэффициентов-дробей можно было действительно соотносить с реальными характеристиками положения дел компании и при этом видеть в них не что иное, как представление таких характеристик, должны быть выполнены как минимум следующие условия:

1. Наполнение числителя и знаменателя такого коэффициента должно быть логически обосновано, иными словами, их совместная трактовка должна

указывать на определенную характеристику положения дел фирмы так, как ее видят осуществляющие анализ пользователи отчетности.

Так, например, составление коэффициента текущей ликвидности предполагает построение дроби, в числитель которой ставится величина учетной оценки оборотных активов фирмы, а в знаменатель – ее текущих (краткосрочных) обязательств. Логика этого состоит в том, что в оборотных активах в этом случае видят покрытие (обеспечение) краткосрочных долгов компании. В случае дефицита денежных средств, по этой логике компания, продав часть своих оборотных активов, сможет за счет вырученных денег расплатиться по текущим обязательствам. При этом как бы предполагается, что на погашение показываемых в пассиве на момент составления баланса обязательств могут пойти именно те оборотные средства, которые отражены в его активе на соответствующую дату. Все эти рассуждения, будучи весьма условными для современной хозяйственной практики, тем не менее формируют хоть какую-то логику построения коэффициента покрытия так, как он рассчитывается вот уже более века.

2. Логике построения такого коэффициента-дроби должна соответствовать и методология бухгалтерского учета, согласно которой осуществляется признание рассматриваемых элементов отчетности.

Так, например, если оборотные средства рассматриваются как покрытие краткосрочных обязательств, то есть как объекты, которые можно трансформировать в деньги в целях погашения краткосрочной задолженности, в их составе следует отражать только имущество, которое компания может продать с целью оплаты долгов, то есть только собственное имущество фирмы. При этом критерием отнесения таких

имущественных объектов к краткосрочным активам должны служить степень их ликвидности и планы компании по их использованию (если речь не будет идти о ликвидационном анализе финансового состояния фирмы). С другой стороны, в качестве краткосрочных обязательств, оценка которых будет составлять знаменатель рассматриваемого коэффициента, в данном случае следует отражать только действительные долги компании – суммы, которые она должна выплатить определенным контрагентам в определенный срок.

3. Идее соотношения показателей отчетности в качестве числителя и знаменателя соответствующего коэффициента-дроби должен соответствовать и выбор способов оценки соответствующих учетных данных. Метод оценки показателя отчетности должен отражать ту его хозяйственную роль, с точки зрения которой данные будут приниматься в расчет.

Так, продолжая пример с коэффициентом текущей ликвидности, хозяйственной роли оборотных активов как покрытия текущих обязательств будет максимально отвечать их ликвидационная оценка, то есть предполагаемые цены продажи вне нормальных условий реализации (вынужденная, ускоренная, ликвидационная распродажа). Что же касается обязательств, то максимально адекватной идее коэффициента текущей ликвидности их оценкой будут суммы, подлежащие выплате в случае, если данные долги будут погашаться на дату составления анализируемого баланса.

И вновь парадоксы

Как вы, дорогие читатели, наверное, могли заметить, названные выше условия практически никогда полностью не выполняются в реальной хозяйственной жизни. Это касается практически всех так называемых аналитических коэффициентов. Такое положение вещей делает весьма возможной и даже ожидаемой ситуацию, при которой интерпретация значений соответствующих данных пользователями отчетности и их действительное содержание могут не совпадать друг с другом. Первая (интерпретация) будет основываться на ожиданиях пользователей, связанных с информативностью аналитических показателей, их соответствием раскрываемым характеристикам положения дел фирмы, логикой их построения и т.д. Второе – действительное содержание значений данных коэффициентов – будет определяться реализованными при формировании отчетности методами бухгалтерского учета, устанавливаемыми действующими регулятивами.

Такие расхождения также могут формировать ситуации, определяемые Я.В. Соколовым как парадоксы бухгалтерского учета.

Рассмотрим несколько таких возможных смысловых коллизий.

Чем более рентабельно предприятие, тем оно менее платежеспособно, и наоборот, чем более платежеспособно, тем менее рентабельно.

Парадоксальность данной ситуации заключается в том, что как платежеспособность, так и рентабельность выступают свидетельствами благополучия, успешности фирмы. Если компания рентабельна, получает прибыль, то, вероятнее всего, ей есть чем платить по долгам. Также если у фирмы все нормально с выплатами по обязательствам, это не может свидетельствовать об ухудшении показателей ее хозяйственной деятельности. Иными словами, не может положение дел фирмы улучшаться и ухудшаться одновременно. Это парадокс.

Парадокс этот иллюстрируется разнонаправленной динамикой показателей ликвидности и рентабельности. Например, значение показателя ликвидности растет, а рентабельности – падает. Или обратная ситуация – значение коэффициента ликвидности снижается, а показатель рентабельности растет.

Почему и как такое возможно?

Дело в том, что реализуемые в настоящее время в соответствии с допущениями непрерывности деятельности и соответствия доходов и расходов правила признания и оценки оборотных активов далеко не всегда соответствуют идее рассмотрения их в качестве обеспечения погашения обязательств. Значимая доля оборотных средств, относимая к категории «запасы», признается и оценивается в балансе как капитализируемые на дату его составления расходы компании по соответствующим направлениям. За ними может и вовсе не быть имущества в собственности фирмы, которое может быть продано, а их справедливой оценкой, как правило, считается сумма фактических затрат (себестоимость, историческая, калькулируемая оценка). В частности, на эту оценку могут оказывать влияние суммы амортизационных отчислений компании по основным средствам и нематериальным активам.

Начисляя амортизацию, мы увеличиваем оценку себестоимости продукции (работ, услуг) компании. Увеличение себестоимости (проданной на конец отчетного периода продукции, выполненных и сданных работ, оказанных услуг) уменьшает величину отражаемой в бухгалтерской отчетности прибыли фирмы. Чем меньше прибыль, тем, соответственно, ниже показатели рентабельности деятельности компании. Однако при этом в части, приходящейся на оценку незавершенного производства и нереализованной на конец периода продукции (полуфабрикатов), то есть запасов компании, амортизационные отчисления увеличивают оценку оборотных



активов. Соответствующая часть начисленной амортизации таким образом капитализируется в оборотных активах по строке «Запасы». Тем самым увеличивается числитель коэффициента текущей ликвидности (покрытия) и фирма начинает выглядеть более платежеспособной.

И вот мы имеем рост показателя платежеспособности при одновременном снижении показателей рентабельности.

В случае же снижения сумм начисляемой амортизации, мы получим обратную ситуацию. Уменьшение себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) фирмы увеличит прибыль и повысит значения показателей рентабельности. При этом оценка запасов компании в части незавершенного производства, непроданной продукции (полуфабрикатов) снизится, что уменьшит значение коэффициента текущей ликвидности.

И вот, пожалуйста: рентабельность компании растет, а платежеспособность падает.

Далее, например, парадоксальной выглядит ситуация, когда один и тот же факт хозяйственной жизни фирмы может как улучшить, так и ухудшить ее платежеспособность.

Как мы уже отмечали выше, так называемые аналитические коэффициенты с арифметической точки зрения представляют собой обыкновенные дроби, значения которых в данном случае интерпретируются как характеризующие платежеспособность компаний.

Целый ряд фактов хозяйственной жизни, учетная оценка которых влияет на значение коэффициентов ликвидности, отражаются бухгалтерскими проводками, меняющими значения как оборотных активов, так и краткосрочных обязательств бухгалтерского баланса. Это, например, приобретение товаров (материалов) у поставщиков, получение краткосрочного кредита, погашение долга и т.п.

Каждый из таких фактов может, соответственно, увеличить оценку числителя и знаменателя коэффициента ликвидности на одну и ту же сумму. Но чисто арифметически такое увеличение числителя и знаменателя сделает значение дроби больше, если до этого оно было меньше единицы, и наоборот, меньше, если оно было больше единицы.

Так, например, предположим, соотношение оборотных активов и краткосрочных обязательств компании составляет: вар. 1 – 2/1 (200 000 у.д.е. – оборотные активы и 100 000 у.д.е. – краткосрочные обязательства), а вар. 2 – 1/2 (100 000 у.д.е. – оборотные активы и 200 000 у.д.е. – краткосрочные обязательства). Допустим далее, что компания приобретает у поставщиков партию товаров с отсрочкой платежа за 200 000 у.д.е. (в том числе 40 000 у.д.е. – НДС).

Вариант 1: отражение покупки товаров меняет соотношение оборотных активов и

краткосрочных обязательств на 4/3, то есть показатель платежеспособности фирмы станет хуже.

Вариант 2: отразив факт приобретения товаров, мы улучшим показатель платежеспособности до 3/4.

Так арифметическое содержание коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности преподносит нам смысловые парадоксы динамики значений соответствующих аналитических коэффициентов.

Далее, уже из самого базового содержания наших так называемых аналитических коэффициентов как относительных показателей следуют возможные варианты интерпретации их значений, которые можно назвать парадоксальными. Так, например, в части оценки рентабельности фирмы возможны ситуации, когда рентабельность операций компании растет, а прибыль снижается, или, наоборот, прибыль фирмы растет, а рентабельность падает.

Так, например, уменьшение величины прибыли на единицу продукции может позволить компании значимо увеличить выручку от ее продажи. Прибыль в абсолютном выражении будет расти, а значение коэффициента рентабельности затрат – падать. Да, можно сказать, что с методологической точки зрения это естественно, понятно и нормально, но, скажите, разве рентабельность – это не показатель, призванный характеризовать успехи фирмы в деле зарабатывания прибыли?

В обратной ситуации ошибки в ценообразовании (неоправданное завышение цены за счет прибыли на единицу продукции) могут привести к значимому падению продаж и, как следствие, прибыли фирмы, но показатель рентабельности затрат при этом будет со всем возможным для него оптимизмом расти, свидетельствуя об успехах нашего предприятия. Парадокс?

Важность осознания парадоксов

Нужно сказать, что довольно часто формулировку и объяснение парадоксов бухгалтерского учета даже сторонники теоретических воззрений профессора Я.В. Соколова рассматривают как некую интеллектуальную забаву, не имеющую серьезного отношения ни к теории, ни к практике учета. Это серьезная ошибка, не позволяющая видеть в идее учетных парадоксов, пожалуй, наиболее серьезный разговор о данных отчетности компаний как источнике информации, обеспечивающей принятие управленческих решений участниками экономической жизни общества. Именно формулировка парадоксов учета позволяет нам увидеть границы возможностей бухгалтерской отчетности как модели фирмы. Соответственно, формулировка парадоксов коэффициентного анализа отчетности

также показывает нам границы возможностей заинтересованных пользователей отчетных данных в его (анализа) применении.

Все сказанное выше позволяет нам попытаться сформулировать ряд тезисов относительно возможностей применения коэффицентного анализа бухгалтерской отчетности в современной экономической практике.

Бухгалтерская отчетность как модель фирмы

Прежде всего, ключевое значение имеет рассмотрение бухгалтерского баланса и иных компонентов финансовой отчетности компаний как моделей определенных аспектов их имущественно-финансового состояния. Статус отчетности как модели фирмы позволяет говорить о границах ее информативности, определяемых реализуемыми подходами к признанию хозяйственных явлений объектами бухгалтерского наблюдения и выбору вариантов их денежной оценки (измерения).

Так же, как и в случае с любой иной моделью, формирование бухгалтерской отчетности базируется на ряде допущений, среди которых так называемые принципы непрерывности деятельности и соответствия доходов и расходов (их взаимообусловленности).

Где-то приблизительно до XIX века объектом бухгалтерского учета служило имущество фирм и их хозяев. Соответственно базовое информационное содержание баланса – это демонстрация состояния имущества компании и источников его формирования. До развития практики публичной отчетности акционерных обществ главным и, пожалуй, единственным вопросом, «задаваемым» балансу внешними пользователями его данных, был вопрос о платежеспособности, составляющей баланс фирмы. С такой точки зрения признание в качестве активов имущества, которое может покрыть долги компании, было, наверное, наилучшим методологическим решением. Так активами стали признавать имущество, принадлежащее фирме на праве собственности.

Хорошо удовлетворяя информационные запросы кредиторов, такое решение не совсем подходило для рассуждений о рентабельности деятельности фирм. В этом случае вопрос, «задаваемый» отчетности, состоял в том, управление каким объемом вовлеченных в работу компании средств позволило получить отраженную в отчетности прибыль. Эти средства могли и не принадлежать фирме на праве собственности, например, это могло быть арендованное имущество. И вот теперь представим ситуацию: компания в арендованных помещениях на арендованном оборудовании из сырья заказчика производит продукцию. Практически все

средства, «зарабатывающие» фирме прибыль, не будут признаваться ее активами, а, следовательно, показатели рентабельности активов будут чрезвычайно завышены.

Приоритет анализа прибыльности работы фирм заставляет расширить границы признания активов и, соответственно, источников их формирования. В их состав включаются объекты долгосрочной аренды, расходы будущих периодов, незавершенное производство, нерезализуемые материальные активы. Построение отчетности подчиняется идее кругооборота капитала как вкладываемых в бизнес денежных средств, представляемой знаменитым политэкономическим выражением $D - T - D'$.

Рассматривая лишь часть окружающей нас действительности

Итак, методологическая концепция «признания» хозяйственных явлений объектами бухгалтерского учета подчеркивает, что бухгалтерия, как и любой иной способ моделирования действительности, состоит в как бы «выкусывании», «вырезании» из всего многообразия хозяйственной действительности ее определенной части, ограничивающем возможности заинтересованных лиц в их суждении о подлинной природе изучаемых ими обстоятельств. Так, например, утверждать, что человеческий капитал компании не оказывает влияния на ее платежеспособность – совершенно нелепо, но его нет в активах, его оценка не используется в расчетах показателей ликвидности, да что уж говорить, его и вовсе как бы не существует с точки зрения бухгалтерии.

Однако и то, существование чего признается «ортодоксальной» учетной процедурой, может быть совершенно по-разному оценено в деньгах, и эта его оценка также способна существеннейшим образом повлиять на наше восприятие получаемых бухгалтерских данных.

В современной бухгалтерской отчетности денежное измерение ее элементов, как и признание их таковыми, как бы демонстрирует заинтересованным лицам сценарий развития связанных с отражаемыми объектами событий, рассматриваемый бухгалтерами как наиболее вероятный.

Так, например, уже само признание имущественного объекта как элемента основных средств фирмы показывает уверенность бухгалтера в реализации сценария, в котором этот объект благополучно служит на благо доходоприносящей деятельности фирмы все положенные сроком полезного использования годы. Эта уверенность определяет и величины амортизационных отчислений, в свою очередь влияющих на оценку себестоимости реализуемой продукции и остатка запасов на конец отчетного периода, а значит и величину прибыли (убытка).

Вместе с тем события могут начать развиваться и по иному сценарию. Основное средство может быть продано, может выйти из строя. Очевидно, что его оценка в этих ситуациях должна была бы быть совсем иной. Так, и из возможно-го поля оценок хозяйственных фактов попадающая в наши руки бухгалтерская отчетность вновь как бы «выкусывает» лишь определенную их часть, лишая нас как заинтересованных пользователей получаемых данных знакомства с полным набором оценок признанных в отчетности объектов.

Далее, границы видимого еще больше сужаются, когда бухгалтеру дается возможность применения так называемого профессионального суждения, позволяющего посредством разработки учетной политики подчеркнуть определенный характер влияния отражаемых фактов на положение дел фирмы – тот характер, который бухгалтер считает наиболее значимым.

Коэффициентный анализ отчетности предполагает выделение из и так уже ограниченного набора данных той их части, которая, считается, наилучшим образом позволяет охарактеризовать конкретный аспект представляемого отчетностью положения дел компании. Это ограничение также продолжает сужать возможности пользователя отчетности. При этом такое ограничение, безусловно, является не капризом бухгалтеров, но результатом многовековой практики использования учетных данных в интересах участников хозяйственной деятельности.


История развития практики бухгалтерского учета и характерные современности противоречия в информационных потребностях участников экономической жизни лишили учетные методы, и, следовательно, отчетные данные «буквальности», «непосредственности» в передаче хозяйственных реалий.

У таких понятий, как платежеспособность, рентабельность, да и прибыль, доходы, расходы – нет объектов в реальной хозяйственной жизни. Однако с помощью этих искусственных категорий мы получаем возможность формирования суждений относительно отчитывающихся компаний даже более емких и информативных, чем из непосредственного информирования о движении имущества, динамики долгов, денежных потоках и т.п. Отсюда и значения рассчитываемых путем составления простых дробей «аналитических коэффициентов» следует понимать как величины, характеризующие определенные тенденции в развитии деятельности компаний, но не буквальные ее свидетельства. Так, например, коэффициент текущей ликвидности никогда не покажет нам фактического покрытия долгов фирмы, но снижение его значения в течение ряда отчетных периодов явно

будет служить свидетельством уменьшения такого покрытия.

Итоги

Рассмотренные нами парадоксы коэффициентного анализа финансовой отчетности, по нашему мнению, являются свидетельством того, что взгляд на бухгалтерский учет как на моделирование хозяйственной жизни фирмы способен значимо оптимизировать практику использования его данных участниками хозяйственных отношений. Данный подход в первую очередь фокусирует наше внимание на информационных границах бухгалтерских моделей и лежащих в их основе допущениях, что позволяет успешнее использовать их при принятии управленческих решений. Рассмотрение же границ учетной методологии как ее постулатов, свойственное так называемой теории бухгалтерского учета, превращает учет из области знания в сферу верований. Но так уж случилось, что эти верования не спешат разделить с бухгалтерами прочие участники экономической жизни общества, и это обесценивает не столько сами эти верования, сколько учет как область экономических знаний и профессию.

В заключение хочется пожелать пользователям бухгалтерской отчетности понимания относительности ее содержания, которое только и способно сделать работу с ней полезной при принятии решений, а бухгалтерам – видеть в постулатах своей науки объективные границы ее возможностей и обратить внимание на необходимость и потенциал их преодоления. 

Рекомендуемая литература по теме

Тем же нашим читателям, которые хотели бы познакомиться с проблематикой, затронутой данной статьей, более подробно, мы рекомендуем обратиться к следующим источникам:

- Ковалев В.В. Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // Вестник СПбГУ. Сер. 5 Экономика, 2010. – Вып. 4.
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы: учебник. – М.: «Проспект», 2018.
- Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000.
- Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010.
- Теплова Т.В. Эффективный финансовый директор. – М.: Юрайт, 2016. – 507 с.

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_5_7
УДК 336
ВАК 08.00.12

Влияние цифровых технологий на учетную политику формирования отчетности для разных пользователей

Digital Technologies Impact on Accounting Policies for Generating Reporting for Different Users

Государственный университет управления,
Российская Федерация, Москва

Марат Тумабекович Турманов

аспирант кафедры бухгалтерского
учета, аудита и налогообложения
e-mail: m.turmanov@gmail.com

Татьяна Михайловна Рогуленко

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского
учета, аудита и налогообложения
e-mail: tmguu@mail.ru
109542, Российская Федерация,
г. Москва, Рязанский пр-т, д. 99.
Тел. +7 (495) 377-89-14.

Gosudarstvennyy universitet upravleniya,
(The State University of Management),
Russian Federation, Moscow

Marat T. Turmanov

Postgraduate Student at the Accounting,
Audit and Taxation Department
e-mail: m.turmanov@gmail.com

Tat'yana M. Rogulenko

Doctor of Economics, Professor at the
Accounting, Audit and Taxation Department
e-mail: tmguu@mail.ru
99 Ryazansky Prospekt, Moscow
109542, Russian Federation.
Phone +7 (495) 377-89-14.

Аннотация. Необходимость исследования проблем формирования учетной политики в отношении выпуска, обращения, учета цифровых финансовых активов и оборота цифровой валюты предопределена неоднозначностью их трактовок в законе № 259-ФЗ. Размытость содержания статей с формулировкой данных цифровых феноменов привела к острой дискуссии специалистов о правилах их бухгалтерского учета и налогообложения. Поставленная в настоящей статье цель выявить правоту спорящих представляется предельно актуальной. В связи с поставленной целью определены главные задачи исследования: выявить суть понятий, использованных в законе № 259-ФЗ от 31.07.2020 г., предложить концептуальный вариант классификации подвидов ЦФА и обосновать принципы и методы формирования учетной политики в отношении отдельных подвидов. В основном внимание будет сосредоточено на ЦФА, важным представителем которых является токен.

В исследовании использованы методы анализа и синтеза, критической оценки и сравнений, методов формальной логики.

Основной результат исследования определяет совокупность ключевых выводов о сути понятий ЦФА, токен; об отличиях токена от криптовалюты биткоин, влияющих на признание их как учетных объектов, а также авторской разработкой принципов учетной политики в отношении

Abstract. The need to study the forming problems of an accounting policy in relation to the issue, circulation, accounting for digital financial assets and the turnover of digital currency is predetermined by the ambiguity of their interpretations in Federal Law No. 259-FZ. The vagueness of the articles' formulation containing these digital phenomena has led to a heated discussion among experts about the rules for their accounting and taxation. The goal to identify the rightness of the disputants set in this paper is extremely relevant. In connection with this goal, the main objectives of the study are defined: to identify the essence of the concepts used in Federal Law No. 259-FZ of 31.07.2020, to propose a conceptual version of the DFA subspecies classification and to justify the principles and methods for individual subspecies accounting policies formation. The main focus is on the DFA and token as its important representative.

The methods of analysis and synthesis, critical evaluation and comparison and methods of formal logic are used in the research.

The main result of the study determines a set of key conclusions about the concepts of DFA and token; about the differences between the token and the bitcoin cryptocurrency that affect their recognition as accounting objects, as well as the authors' development of accounting policy principles for digital economy objects and methods of their practical application. The degree of development of these issues is insignificant due to their debatable nature. Object of the research

объектов цифровой экономики и методов их применения на практике. Степень разработки данных вопросов незначительная в силу их дискуссионности. Методологическое значение темы исследования заключается в приоткрытии теоретической завесы над выпуском, обращением, учетом цифровых финансовых активов и оборотом цифровой валюты. Практическое значение темы исследования сводится к доказательству отличий видов криптовалют и криптоактивов, что внесёт ясность в их понимание для целей формирования учетной политики для финансовых и налоговых целей.

Ключевые слова: валидатор; токен; майнинг; смарт-контракт; классификация ЦФА; криптовалюта; криптоактивы; цифровая валюта; «электронная бухгалтерская книга»; фарминг; форжинг; стекинг.

Основные положения

Введение

Изучение современных тенденций цифровизации всех сфер человеческой деятельности показывает, что, несмотря на стремительное расширение «цифрового» горизонта, многие актуальные вопросы развития методологии бухгалтерского учета, внутрикорпоративного контроля и анализа применительно к вызовам ИТ-технологий всё еще остаются нерешенными. В связи с этим учетная практика не получает новых концептов формирования учетной политики для целей финансового, управленческого и налогового учета в условиях цифровизации финансово-хозяйственных процессов.

Формирование учетной политики – процесс методологически сложный, поскольку выбор моделей признания фактов финансово-хозяйственной деятельности в учете определяет параметры соответствующей отчетности, поэтому ошибки применения неадекватных методов учета становятся препятствием привлечения инвестиций в расширение бизнеса. Сложность заключается также и в том, что ответственное лицо, формирующее учетную политику для формирования показателей отчетности, предназначенной для различных пользователей, должно пройти в фарватере нескольких ограничителей: соблюсти внутренние финансовые интересы, не привлечь налоговые санкции в будущем и не нарушить рекомендации Минфина России и других государственных регуляторов.

Методы

В исследовании использовались методы систематизации, классификации, аналогии и сопоставлений, сравнения и логических заключений на основе обобщения научной литературы по исследуемой проблеме и практического опыта.

is the DFA accounting policy methods. The subject of the study is the financial and economic relations of economic entities – holders of such assets.

The methodological significance of the following topic is to lift the theoretical veil over the issue, circulation, accounting of digital financial assets and the turnover of digital currency. The practical significance of the research topic comes to proving the differences between the types of cryptocurrencies and crypto assets, which will clarify their understanding for the accounting policies formation for financial and tax purposes.

Keywords: validator; token; mining; smart contract; classification of DFA (digital financial assets); cryptocurrencies; crypto assets; digital currency; distributed ledger; yield farming; forging; staking.

Результаты

Существует несколько официальных оснований для корректировки элементов учетной политики: при изменении законодательства РФ о бухгалтерском учете, федеральных или отраслевых стандартов учета; при разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, повышающего качество информации; при изменении условий деятельности компании (например, реорганизации, изменении видов деятельности и ассортимента товарного продукта). В состав причин предлагается добавить появление в цифровом пространстве хозяйственных отношений новых категорий (так называемые «цифровые финансовые активы», «цифровая валюта», «цифровые права») и новых моделей электронной идентификации таких объектов учета в соответствии с Федеральным законом № 259-ФЗ¹.

Компаниям предоставлено право (ч. 6 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете») корректировать учетную политику в случае, если:

- изменились требования законодательных актов и стандартов учета;
- разработка или выбор нового способа ведения учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте учета. Выполнить данное требование сложно, поскольку законодательство не содержит перечень критериев, по которым можно однозначно сказать, улучшилось ли качество учета или нет. Именно данное обстоятельство часто приводит к спорам с налоговыми инспекторами и аудиторами, не принимающим изменений учетной политики, которые внесла бухгалтерия;
- существенное изменение условий деятельности организации. Содержание данного пункта

¹ Федеральный закон РФ от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

закона 402-ФЗ также критериально не ограничено. Все изменения вносятся на основании распоряжения или приказа директора организации. Часто на практике бухгалтерия меняет отдельные положения учетной политики по приказу руководства, содержащего перечень изменений деятельности. При налоговых и аудиторских проверках данный факт, как правило, не признаётся.

Л.А. Плотникова, Д.А. Трофимова, Д.З. Тукшаитова считают «учетную политику многофункциональным элементом в системе корпоративного управления компанией, позволяющим контролировать ее устойчивое финансовое положение. На основе корпоративной учетной политики моделируются наиболее оптимальные способы и методы учета деятельности организации, создается база для эффективного функционирования компании в стратегической перспективе» [1]. В данном определении содержатся дискуссионные моменты. Во-первых, учетная политика не является элементом системы корпоративного управления, таковыми являются учетные подсистемы различных профилей (управленческий, финансовый, статистический, налоговый учет). Учетная политика – это, скорее, свод учетных правил, от качества, актуальности и правовой состоятельности которых зависят результаты управления бизнес-процессами компании, в частности – финансовый результат, отражаемый в одноименной отчетности. Во-вторых, «оптимальные способы и методы учета деятельности организации» и есть положения учетной политики, поэтому они не могут «моделироваться на основе учетной политики», как считают авторы рассматриваемой статьи. Важным требованием к содержанию учетной политики компании должна являться сравнимость финансовых данных в отчетности за ряд отчетных периодов, способствующая определению её пользователями подлинного финансового состояния компании и оценке тенденций устойчивого развития в перспективе.

Согласно законодательству, изменение учетной политики производится с начала отчетного года. В соответствии с п. 13 приказа Минфина от 06.10.2008 г. № 106н, оценка производится на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Однако последствия изменений, способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, оцениваемые в денежном выражении, могут выявлять в периоде после отчетного года (производства с длительным циклом).

Из сказанного следует вывод об излишней ограниченности пределов профессионального суждения бухгалтера, которое, также провозглашено законодательством. Двойное положение бухгалтера в выборе метода учетной политики («и можно, и нельзя») еще более усложнилось с принятием Закона «О ЦФА и ЦВ», поскольку теперь

бухгалтер сам должен определиться в сути новых терминов и соотнести их с нормами учетного закона и стандартов. Официальных комментариев от Минфина России по существу учета прав, возникающих с возникновением у компании ЦФА, пока не последовало.

Главное препятствие обновлению положений учетной политики экономических субъектов в связи с введением² в финансово-хозяйственную практику новых видов активов, инструментов управления ими – это отсутствие в нормативных документах (ФСБУ и МСФО) четких определений понятий: «цифровые финансовые активы (ЦФА)», цифровая валюта (ЦВ)», «утилитарные цифровые права (УЦП)». В Федеральном законе «О привлечении инвестиций...» № 259-ФЗ от 02.08.2019 г. утилитарные цифровые права (продуктовые токены: нефть и др.) – это «выпускаемые в соответствии с российским законодательством только на инвестиционных платформах (краудфандинговые площадки) и могут предоставлять право требования услуг и товаров, передачи интеллектуальной собственности (ст. 8).

Выбор тех или иных способов признания в учете фактов финансово-хозяйственной жизни (а ЦФА и ЦВ – новые факты ФХЖ) определяет успешное сочетание в каждом из учитываемых факторов трёх начал: экономического (сущностная сторона объекта учета), юридического (правового) и организационно-технического (информационно-содержательные форматы документов и электронный документооборот). Для того чтобы учетная политика способствовала достижению соответствия между плановыми и отчетными показателями, не противоречила интересам разных пользователей – экономическое (сущностная сторона объекта учета), юридическое (правовое) начала должны коррелироваться. Данная цель поставлена Минфином России давно и реализуется постепенным сближением РСБУ и МСФО. Российский бухгалтер верен своим традициям, прежде всего он обращает внимание на юридические последствия признания в учете объектов. Рассмотрение их экономической сущности отходит на второй план. Однако именно от категориальных свойств (глубинной экономической сущности) объектов учета зависит их позиционирование в учете при принятии профессионального суждения. До настоящего времени существуют неоднозначные понятийные суждения ученых, законодателей и менеджеров компаний в отношении вопросов, что есть активы, обязательства, капитал и др. Узкая или излишне широкая трактовка данных категорий затрудняет выбор критериев классификации

² Федеральный закон № 259-ФЗ от 31.07.2020 г. «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Федеральный закон № 259-ФЗ от 02.08.2019 г. «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

объектов учета, методов идентификации, признания, оценки и отражения их денежной формы в соответствующих регистрах.

Развитие методов учетной политики в отношении цифровых объектов экономических взаимосвязей хозяйствующих субъектов предполагает прежде всего совершенствование принципов, в зависимости от содержательности которых будут разрабатываться новые положения стандартизированных методик учета, контроля, анализа и отчетности, а затем формироваться учетная политика.

Термин «принцип» определен авторами настоящей статьи как основополагающее руководство к принятию управленческих решений, обеспечивающее восходящую динамику экономического развития компании в соответствии с научной методологией и законодательно-правовой практикой. Методологи бухгалтерского учета часто называют учетную политику «Учетный кодекс», что вполне справедливо. Содержание элементов учетной политики определяет показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с важностью такого документа предлагаются следующие принципы формирования учетной политики:

- содержательность и полезность для управления затратами и результатами бизнеса;
- адекватность законодательным нормам с учетом отраслевых особенностей управления бизнесом (корпоративная специфика ведения учета);
- оптимальность выбора варианта учетной политики из официально предлагаемых;
- реальность учетного процесса на период действия учетной политики;
- дополняемость элементов при появлении новых объектов учета (например, «цифровые права»).

Руководствуясь данными принципами, бухгалтер обязан проверять на соответствие экономическим и правовым реалиям³ такие существенные положения действующей учетной политики, как: методики ведения раздельного учета; содержание рабочего плана счетов; правила инвентаризации; состав прямых расходов; способы оценки активов и обязательств; состав льгот, предоставленных компаниям.

В приказе «Учетная политика организации «Х на ...год» закрепляются все методы: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки, признания в учете и включения в себестоимости или отнесения на финансовые результаты, итогового обобщения фактов хозяйственной жизни компании. Содержание данного документа корректируется в исключительных случаях. В компании могут разрабатываться как три отдельных формата учетной политики (для финансовых, налоговых и внутрикорпоративных управленческих целей), так и составляться общий формат с данными

³ Федеральный Закон о бухучете, ПБУ Учетная политика, Приказ о едином плане счетов учета и др.

подразделами. Отметим, что учетная политика для внутрикорпоративных управленческих целей разрабатывается, как правило, в крупных холдинговых структурах с устойчивыми показателями экономической и финансово-хозяйственной деятельности.

При формировании учетной политики классификация объектов играет важную роль, поскольку она определяет содержание практических методов признания, оценки и отражение в регистрах ФХЖ. Разделение объектов учета в соответствии с их ролью в экономике компании (показатели баланса), и в зависимости от влияния на показатели Отчета о финансовых результатах определяются экономически целесообразные и финансово выгодные позиции учетной политики.

Принятие закона⁴ о цифровых финансовых активах (ЦФА) и цифровой валюте (ЦВ) воспринят российскими специалистами как децентрализация финансовых операций с цифровыми активами и цифровой валютой, что привело к поиску возможности прагматического использования цифровых моделей в бухгалтерском учете. Несмотря на различие позиций специалистов в отношении учетной политики ЦФА и ЦВ и их места в бухгалтерской отчетности, с уверенностью можно утверждать – в учетной практике появился новый принцип, названный нами как принцип «адаптации бухгалтерии к тотальной цифровизации». Суть данного принципа заключается не только в расширении границы электронных сетей передачи оцифрованной информации, что уже бухгалтерией давно освоено, но и «переводом» фактора хозяйственной жизни (ФХЖ) в распределенные реестры в форме ЦФА и ЦВ.

Практическое значение данного принципа в постановке вопроса о влиянии таких процессов, как управление распределенным реестром (РР) типа сетей блокчейна, токенизации торговли сырьевыми товарами, учреждение криптовалютных бирж и т.п. на формирование учетной политики компаний, участвующих в данных процессах. До настоящего времени корректного и верного ответа на данный вопрос не найдено. Для ответа на этот вопрос необходимо определить экономическое содержание оцифровываемой информации, т.е. определить, расширяется ли состав объектов бухгалтерского учета, и если добавляется, то следует идентифицировать новый объект с тем, чтобы применить к нему соответствующий стандарт бухгалтерского учета и сформировать учетную политику на очередной год.

Закон о ЦФА и ЦВ вводит в финансово-хозяйственную практику несколько новых понятий, однако критерии, согласно которым можно точно идентифицировать ЦФА и ЦВ, не раскрыты. Это и создает полемику вокруг сути таких понятий

⁴ Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

и признания их как объектов учета. Некоторые эксперты пишут о ЦФА как о новых финансовых инструментах, считая «цифровые монеты – биткойн реальными цифровыми деньгами, со всеми присущими им методами управления (учета, анализа и контроля) [2, с. 9] Данное мнение спорное, поскольку к «цифровым монетам» не применимы классические функции денег. Как далее обосновано, циркулирование в блокчейн-сетях биткойна ни по каким основаниям не может рассматриваться как фактор влияния на учетную политику компаний.

«Закон о ЦФА устарел еще до своего появления – на стадии проекта», – так считает основатель биржи Garantex и проекта Indefieco.com Сергей Менделеев. Индустрия движется вперед, сейчас, как мы полагаем, вместо биткойна в приоритете другие валюты и механики, которые в 99% случаев основаны на смартконтрактах. Любая криптовалюта на erc-20 (Ethereum Request for Comment – стандарт по созданию токенов в блокчейне Ethereum), в том числе «токенизированный» доллар USDT, – это смартконтракт. Основной тренд сейчас – децентрализованные биржи, где участники работают исключительно на смартконтрактах. А в России ни один нормативный акт не содержит этого слова [3].

В отношении идентификации объектов, порожденных Законом «О ЦФА и ЦВ», у экспертов мнения разные, это: финансовые вложения; вложения во внеоборотные активы; нематериальные активы; финансовые инструменты; запасы/затраты. Рассмотрим кратко суть данных позиций.

Финансовые вложения относятся к активам компании, но не тождественны им. Так, например, наличные денежные средства являются финансовым активом компании, но не её финансовым вложением. К финансовым активам (англ. financial assets) относятся не только деньги, но инструменты и ценные бумаги, дающие права на них (например, акции и облигации). С принятием Закона о ЦФА и ЦВ специалисты БМЦ стали относить к финансовым вложениям и криптовалюту как вид финансовых активов (вложений)⁵ [4; 5; 6].

Документами, регулирующими российский бухгалтерский учет, не предусмотрено широкое использование концепции дисконтирования (кроме п. 20 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и

пп. 15, 22 и 33 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»). Однако требования по дисконтированию финансовых активов и обязательств предусмотрены МСФО, а в п. 4 статьи 20 закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» указано, что «при необходимости рекомендуется применять МСФО». Это можно рассматривать как возможность держателям или эмитентам ЦФА дисконтировать их балансовую стоимость при условии признания их финансовыми вложениями на срок более одного года. В связи с тем, что будущие экономические выгоды, связанные с ЦФА, обусловлены правами их держателей, признание данных прав как балансовой единицы прекращается согласно общепринятым критериям российского бухгалтерского учета.

Мнения методологов бухгалтерского учета и менеджеров компаний разделились по вопросу формирования учетной политики в связи с появлением новых цифровых объектов. Изучение современных тенденций цифровизации всех сфер человеческой деятельности показывает, что, несмотря на стремительное расширение «цифрового» горизонта, многие актуальные вопросы развития не только ИТ-технологий, но и всей системы интеллектуализации фундаментальной и прикладной науки, инновационной техники, образования остаются в «спящем» состоянии.

Не определившись с сутью новых форм объектов цифровой экономики, невозможно верно выбрать в отношении них методы учетной политики. Два новых узаконенных понятия «цифровые финансовые активы» и «цифровая валюта» тесно связаны с методологией бухгалтерского учета, определяющей принципы и методы учета активов и валюты. В экономической литературе понятие «актив» трактуется специализированно, т.е. с позиций МСФО, ФСБУ и экономического анализа и в общеэкономическом ракурсе (ценные ресурсы, принадлежащие компании). Последнее в статье не рассматривается, это – вопрос экономической теории и менеджмента. Множественность критериальных оценок обычных (нецифровых) активов требует глубоких научных и практических знаний с тем, чтобы не только верно вести учет, но и совершенствовать его методологию. Несмотря на то, что данное обстоятельство напрямую не связано с темой исследования, считаем важным кратко осветить данный вопрос. Это необходимо потому, что в статьях последних лет присутствуют разночтения смысла понятий цифровой экономики, верная трактовка которых обеспечивает грамотную учетную политику и всё остальное, что от неё зависит.

С принятием Закона о ЦФА и ЦВ в профессиональном сообществе возникли дискуссии о выборе моделей учетной политики и отражения в бухгалтерской (финансовой отчетности) категориальных сущностей цифровой экономики, формализованных названным законом как понятия:

⁵ РБК-Крипто. Перцовский М. Как DeFi совершенствует независимую финансовую систему. Опубликовано 29.09.2020 г. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/crypto/news/5f72f7349a7947cc5301cb6> (дата обращения: 21.05.2021).

Финансовый учет. Как учитывать криптовалюты в соответствии с МСФО? Опубликовано 10 марта 2020 г. Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/articles/2020/accounting-cryptocurrencies-under-ifs> (дата обращения: 21.04.2021).

Яндекс. Дзен. Криптоактивы как объект бухгалтерского учета. Режим доступа: <https://zen.yandex.ru/media/id/5df8c6753d5f69615a99aca5/kriptoaktivy-kak-obekt-buhgalterskogo-ucheta-5df212f1a860800b0655286> (дата обращения: 21.04.2021).

«цифровой финансовый актив», «цифровая валюта» (рис. 1 и рис. 2).

Цифровыми правами признаются названные в таком качестве в Законе обязательственные и иные права, содержание и условия, осуществление которых определяются в соответствии с правилами информационных систем (ИС), отвечающих установленным законом признакам. Осуществление, распоряжение, в том числе передача, залог, обременение цифрового права другими способами или ограничение распоряжения цифровым правом возможны только в ИС без обращения к третьему лицу (ст. 141.1 ГК РФ). Под утилитарными цифровыми правами понимаются «утилиты-токены» и, возможно, отчасти «секьюрити-токены», а криптовалютам типа разных форм коинов в отдельном правовом регулировании пока отказано. Таким образом, в отсутствие специальных норм правоотношения, связанные с криптовалютами, должны регулироваться существующими общими нормами права. Криптовалюта не соответствует признакам юридической конструкции налогов, по которым можно было идентифицировать биткоин как товар или услугу. Биткоин не может быть объектом налогообложения [7].

В характеристике актива с позиций МСФО, ФСБУ и экономического анализа исследователи уточняют его принадлежность к определенной сфере деятельности компании. Так, О.С. Байдина и Е.В. Байдин рассматривают финансовую природу активов, специфика которой конкретизируется требованиями к контрагентам. Принадлежащие компании ценные бумаги правомерно, по их мнению, рассматривать как претензии приобретателей на долю капитала и части прибыли компании [8, цит. с. 30]. Приравнивание актива к праву требования является важным объединительным началом экономической и правовой сути данной учетной категории. Её неоднородность в плане соответствия различным критериям (материальность/нематериальность, краткосрочность/долгосрочность содержания на балансе, амортизируемость/неамортизируемость, созданные внутри/вне компании, находящиеся в собственности/аренде/пользовании и иное) предопределило содержание бухгалтерских регламентов учета, а следовательно, и содержание учетной политики, статей бухгалтерского баланса и иной отчетности. Следует отметить, что всех исследователей объединяет мнение о том, что ключевым критерием признания актива является возможность получения от их использования в хозяйственном обороте компании экономических выгод. Тогда возникает вопрос, какие экономические выгоды приносит использование цифровых финансовых активов, цифровой валюты и иных цифровых феноменов.

И.М. Пожарицкая [5] к цифровым финансовым активам относит криптовалюту и токены,

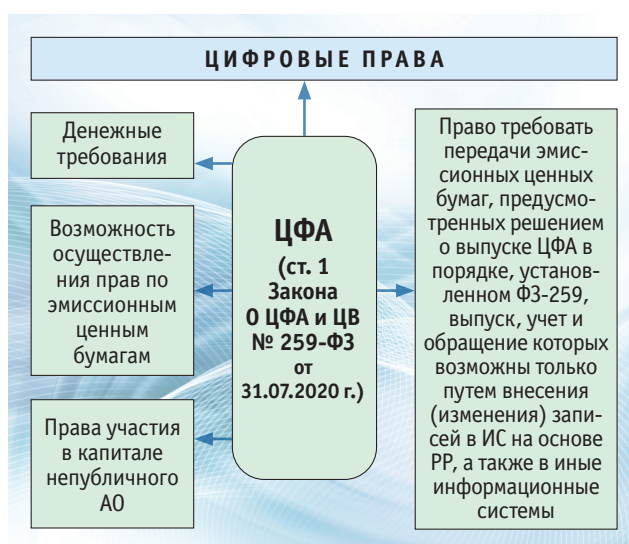


Рис.1. Официальное определение понятия «цифровые финансовые активы»

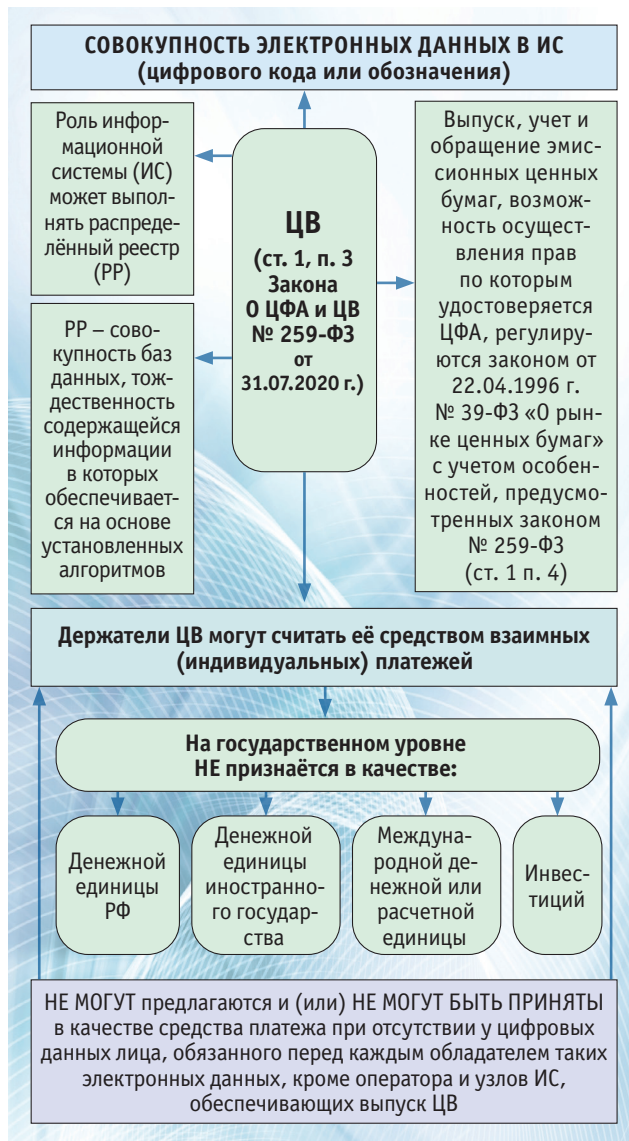


Рис. 2. Официальное определение понятия «цифровая валюта»

тогда как такая криптовалюта, как биткоин к ЦФА непосредственного отношения не имеет. Автор изученной статьи в состав новых субъектов относит «майнеров, валидаторов, операторов обмена цифровых финансовых активов (ЦФА) и прочих хозяйствующих субъектов, совершающих операции с ЦФА». Отметим, майнеры не совершают операции с ЦФА, их цель – извлечь биткоины из сети блокчейн, поэтому они не могут идентифицироваться как зарегистрированные экономические субъекты, обязанные вести учет результатов своей деятельности. Поиск кода (хэш-функция) для дополнения блоков сети новыми блоками ведётся майнерами по всему миру, и отсеять для целей бухгалтерского учета конкретный момент удачи – попадание биткоина в криптокошелёк конкретного майнера – практически невозможно.

В 2020 г. Фонд «НРБУ БМЦ» выпустил Рекомендацию р-12х/2021-кпр «Порядок учета цифровых прав», определившую правила бухгалтерского учета операций с ЦФА, а также утилитарными цифровыми правами как со стороны эмитента, так и юридических лиц, являющихся их покупателями (держателями). Данная рекомендация не касается операций с криптовалютой. В данном документе цифровое право определено как «имущество в электронной форме, созданное с использованием шифровальных (криптографических) средств». Права на данное имущество удостоверяются путем внесения цифровых записей в реестр цифровых транзакций. К цифровым правам (ЦП) относятся в том числе УЦП и ЦФА. В данном документе БМЦ рекомендуется при формировании учетной политики опираться на правила МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Иными словами, следует относить ЦФА к производным финансовым инструментам. В российской финансовой практике перечень таких инструментов не совпадает с международными правилами учета, поэтому применить правила учета ЦФА как финансовых инструментов проблематично. Характерно, что в документе Бухгалтерского методического центра (БМЦ) приведен практический пример, в котором ЦФА прямо назван токеном, что, на наш взгляд, верно, поскольку токен – это не только особый представитель криптовалютного мира, как считают многие эксперты, это, в первую очередь, право на пользование чем-то конкретным, право предъявлять требование или выполнять обязательство, право привлекать инвестиции особым методом через информационные системы блокчейна или РР. Разработка учетной политики в отношении цифровых прав должна начинаться с анализа характера (сути) прав, которыми каждое из таких прав наделяет их держателей. Это следует из принципа приоритета содержания над формой и соответствия критериям признания активов и обязательств

в соответствии с действующими нормами законодательства в сфере бухгалтерского учета.

Многие аналитики рекомендуют формировать учетную политику в отношении ЦФА, опираясь на Стандарт 19/2002 «Учет финансовых вложений», где в п. 20 данного документа предлагается оценивать в учете вложений (можно подразумевать, что это – ЦФА) по справедливой стоимости. ЦФА – предмет рыночной торговли, следовательно из соотношения спроса и предложения можно вывести такую стоимость для целей бухгалтерского учета. Поскольку законодательство не ограничивает срок удержания ЦФА, он может быть более 12 мес., что, в свою очередь, обращает внимание бухгалтера на концепцию дисконтирования ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (п. 20) и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», пп. 15, 22 и 33. Исследование показывает, что в реальной практике из-за сложности расчетов данные правила редко применяются к обычным активам. Что же касается ЦФА, вопросов будет намного больше из-за размытости важных положений в соответствующем законодательстве. В изученной литературе по проблемам цифровизации экономических процессов, объектов и т.д. наблюдается широкий разброс суждений о видах криптовалют и их производных – токенах.

Многочисленность прямо противоположных мнений экспертов, аналитиков связана с недопониманием технологии криптовалют и их производных, содержание которой ИТ-специалисты объясняют, используя исключительно технические термины. Не вдаваясь в технические сложности, определим главные спецификации представителей цифрового мира. Сразу отметим, что биткоин и токен имеют несопоставимую природу возникновения, хотя они и отдалённые «родственники», поскольку их прописка – блокчейн. Виртуализация многих реальных объектов и способов их трансфера породила понятие «виртуальная валюта». Как следствие активизации субъектов цифрового мира возникло целое сообщество виртуальных валют, которые слабо классифицированы, поэтому их виды идентифицируются сугубо субъективно, если не сказать, что каждый автор публикации определяет ЦФА (виды токенов) и ЦВ (виды криптовалют) по-своему, не вдаваясь в их, прежде всего, технические особенности появления на поверхности экономической действительности. Предпринятая авторами настоящей статьи пока ещё концептуальная классификация семейства объектов криптомира представлена на рисунке 3.

С.В. Панкова говорит о том, что появились «новые объекты, требующие рассмотрения с точки зрения возможности включения их в состав активов экономических субъектов: цифровые финансовые активы (криптовалюта,

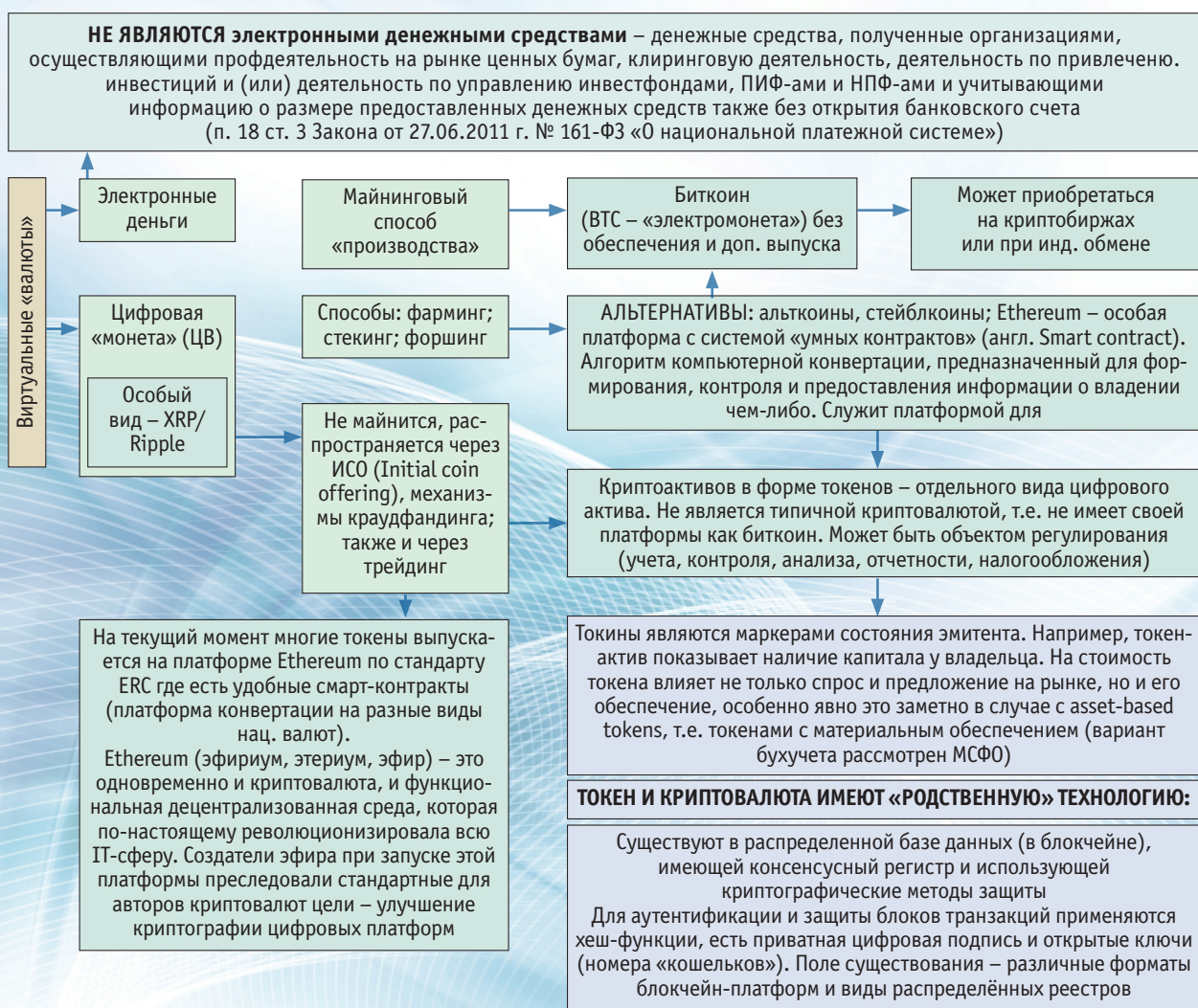


Рис. 3. Типовые признаки различных видов виртуальной валюты

токен); цифровые деньги» [4]. Однако понятия «криптовалюта», «токен» в Законе не присутствуют. Многие понятия, связанные с цифровыми операциями, включая, например, «распределённый реестр», понимается аналитиками излишне широко, как совокупность синхронизированных баз данных, необязательно на основе блокчейна. Понятие «криптография» в Законе отсутствует, но увидеть её признаки можно по признаку – «тождественность данных обеспечивается на основе установленных ИС алгоритмов». Скорее всего, это означает, что ИС не сможет сама менять эти алгоритмы, а должна будет их сертифицировать. Цифровая валюта – это данные (код и обозначения), которые содержатся в ИС и могут быть приняты в качестве средства платежа. Отвечает за её функционирование оператор ИС. При этом в российском правовом пространстве принимать ЦВ в качестве платежа за товары и услуги Законом не разрешено.

Статья 2 п. 1 закона № 259-ФЗ от 31.07.2020 г. регулирует «отношения, возникающие при выпуске, учете и обращении ЦФА, особенности деятельности оператора ИС, в которой осуществляется выпуск ЦФА, и оператора обмена ЦФА, а также отношения, возникающие при обороте цифровой валюты в РФ». По всем основаниям оба оператора (оператор ИС и оператор обмена ЦФА) должны включаться в контур нормативно-правовых отношений в качестве особых экономических субъектов, результаты деятельности которых подпадают под регулирование других законов и кодексов: ГК РФ, Закона о бухучете и НК РФ. Однако в нормативных актах, касающихся ЦФА и ЦВ, не определена специфика функций каждого вида данных цифровых феноменов, по результатам которых можно применять тот или иной ФСБУ и главы НК РФ. Согласно положениям закона № 259-ФЗ от 31.07.2020 г., ЦФА можно объединить общим названием «криптоактив», рассматривая его как цифровые данные,

принадлежность которых может быть подтверждена цифровой подписью эмитента или держателя такого актива. Иными словами, внесенные в РР (часто называемый «электронной бухгалтерской книгой – «distributed ledger») цифровые записи операций с различными видами криптоактивов (токены) формируют зависимые системы, управляемые операторами ИС от лица эмитентов таких активов. Оценка криптоактивов может быть выражена в криптовалютах (независимая система блокчейна).

Появление новых объектов экономических отношений (токенов, криптовалют), а также ЦФА и ЦВ на законодательном уровне пока связано с формированием краудэкономики и краудинвестинга (Закон № 259 от 02.08.2019 г. «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений...» от 02.08.2019 г.), но никак не с легализацией майнинга, как утверждает И.М. Пожарицкая и иные авторы статей на данную тему [4;5]. В то же время И.М. Пожарицкая считает, что «цифровые валюты могут соответствовать определению дериватива и учитываться по логике финансовых инструментов в соответствии IFRS 9 «Финансовые инструменты». Здесь, всего скорее, следовало бы называть не ЦВ, а ЦФА, поскольку то определение ЦВ, что применено в Законе № 259-ФЗ от 31.07.2020 г., никоим образом не подпадает под определение финансовых инструментов. В данном законе ЦВ определяется так: «цифровой валютой признается совокупность электронных данных (цифрового кода или обозначения), содержащихся в ИС, которые предлагаются и (или) могут быть приняты в качестве средства платежа, не являющегося денежной единицей РФ, денежной единицей иностранного государства и (или) международной денежной или расчетной единицей, и (или) в качестве инвестиций и в отношении которых отсутствует лицо, обязанное перед каждым обладателем таких электронных данных, за исключением оператора и (или) узлов ИС, обязанных только обеспечивать соответствие порядка выпуска этих электронных данных и осуществления в их отношении действий по внесению (изменению) записей в такую ИС по её правилам» (ст. 1 ФЗ-259). Иными словами, использование ЦВ определяются правилами ИС, а финансовых инструментов – Законом о ценных бумагах и Законом об АО.

Специалисты бухгалтерского учета считают ЦФА и ЦВ финансовыми вложениями (регламент ФСБУ 19), другие – НМА (регламент ПБУ14), третьи – капитальными затратами во внеоборотные активы, учитываемыми на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», четвертые обосновывают возможность учета новых финансовых продуктов (ЦФА и ЦВ) за балансом. В связи с явным наличием дискуссий о методах учета новых объектов, введенных в финансовую

деятельность экономических субъектов России, прежде всего следует различать ЦФА и ЦВ, а в составе каждого из них выделять подвиды, имеющие свою особую специфику обращения в РР. В современной учетной политике концепции выбора методов признания объектов, результатов сделок и т.п. различаются в зависимости от стандартизированных правил (ФСБУ, МСФО, ГААП). Содержание каждого стандарта ориентировано на специфичность самого объекта учета, причём каждый объект учета отличается от другого признаками-критериями, содержащимися в текстах каждого отдельного учетного стандарта. Можно сказать, что обязательность критериальной точности объекта учета является важным принципом формирования учетной политики в отношении каждого отдельного учитываемого объекта.

Наше внимание будет сосредоточено на исследовании обоснований специалистов отражения стоимости ЦФА или на счете 58, или на счетах 04 и 05, или на счете 08. Счет 08 является по своей сути «транзитным, перевалочным пунктом» для затрат, которые напрямую не влияют на итоговый показатель деятельности компании (прибыль/убыток) и далее не рассматривается.

В 2019 г. Комиссией IFRIC были рассмотрены варианты признания криптоактивов (токенов) в бухгалтерском учете в зависимости от различных хозяйственных ситуаций их применения⁶. Криптовалюта соответствует определению НМА, в соответствии со стандартом МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Актив – это существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого организация, как ожидается, получит будущие экономические выгоды. Удержание криптовалюты для продажи в ходе обычной деятельности целесообразно учитывать в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Товарные брокеры и трейдеры оценивают свои запасы (криптовалюты) по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Приобретение расчетных единиц криптовалюты и их удержание для сохранения их ценности в течение длительного времени или для других целей необходимо учитывать с применением МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Однако в решении IFRIC не раскрыта модель оценки актива с учетом обесценения в соответствии с IAS 38. К результатам деятельности валидаторов, объединённых в пул, специалисты рекомендуют применять МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»⁷.

С 01.01.2021 вступил в силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов

⁶ IFRS. *Hdings of Cryptocurrencies. Режим доступа: <https://www.ifrs.org/projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies/> (дата обращения: 21.04.2021).*

⁷ Финансовый учет. Как учитывать криптовалюты в соответствии с МСФО? Опубликовано 10 марта 2020 г. Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/articles/2020/accounting-cryptocurrencies-under-ifrs> (дата обращения: 21.04.2021).

«Нематериальные активы», утвержденный приказом Минфина России от 15.11.2019 № 181н. Действие Стандарта «Нематериальные активы» распространяется, в том числе на права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив. В силу единства принципов методологии бухгалтерского учета некоторые концептуальные положения данного стандарта применимы для идентификации термина ЦФА» в системе бухгалтерского учета коммерческих компаний. Обращение к стандарту побудили публикации ученых и практиков, в которых авторы предлагают рассматривать ЦФА аналогом НМА с соответствующими положениями учетной политики⁸ [9; 10; 11]. В п. 6 Стандарта НМА ГФ записано: «Нематериальный актив – объект нефинансовых активов, предназначенный для неоднократного и (или) постоянного использования в деятельности учреждения свыше 12 месяцев, не имеющий материально-вещественной формы, с возможностью идентификации (выделения, отделения) от другого имущества, в отношении которого у субъекта учета при приобретении (создании) возникли исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив». Отнесение цифровых активов к НМА следует признать неправомерным, поскольку временные границы их удержания не декларированы, на балансе они могут числиться и менее года⁹.

Методология и практика российского бухгалтерского учета во многом опираются на юридические аспекты, поэтому для правильной трактовки изучаемых объектов следует обратиться к нормативно-правовой базе и отзывам ученых, занимающихся исследованиями в области гражданского права. Так, Павлов В.П. отмечает, что одним из противоречий в определении ЦФА является то, что в законопроекте такие активы понимаются как имущество, в то время как российский институт права собственности ориентируется на вещную форму имущества, к которой ЦФА отнести нельзя [9]. Он предлагает называть рассматриваемые объекты обязательствами, закрепленными в цифровой форме. Секьюритизация и создание цифровых деривативов («токенизация») являются важными тенденциями в современной экономике. «Токенизируют» все: золото, нефть, кредиты, картины и т.д. и т.п.

⁸ Граждан РФ обяжут декларировать доход от операций с криптоактивами. Текст электронный. DOI: <https://bits.media>. Опубликовано 08.04.2021 г. (дата обращения: 21.04.2021).

⁹ Комитет по интерпретации МСФО (IFRIC). «Запасы криптовалют» Текст электронный. Режим доступа: <https://www.ifrs.org/projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies> (дата обращения: 21.04.2021).



Рис. 4. Различные понятия «токен», циркулирующие в статьях, докладах, презентациях

Специфика токена как некоего обязательного права в блокчейне показана на рисунке 4.

Обсуждение

Полученные результаты соответствуют гипотезе исследования, а именно – только четкая и осмысленная конкретизация положений закона № 259-ФЗ от 07.04.2019 г. и закона № 259-ФЗ от 31.07.2020 г. будет способствовать поиску вариантов совершенствования методологии бухгалтерского учета (развитие принципов признания в учете фактов финансово-хозяйственной деятельности и соответствующих им методик). Без этого формирование учетной политики в отношении ЦФА и ЦВ невозможно, а все попытки найти принципы и правила их учета не будут отвечать не только интересам пользователей финансовой отчетности, но и соответствующим тенденциям развития цифровой экономики.

Предложения автора сосредоточены на раскрытии смысла понятий «цифровые финансовые активы», «цифровые права», цифровая валюта», «ведение учетных записей в распределённом реестре», оказывающего влияние на содержание учетной политики компании.

Ограничение рамок исследования определило содержание обобщений его результатов, приведенное в заключение к статье.

Автор(ы) предлагает(ют), что выпуск подзаконных нормативных актов, уточняющих содержание механизма, «регулирующего отношения, возникающие при выпуске, учете и обращении цифровых финансовых активов (ст. 1 Федерального закона № 259-ФЗ), окажет благоприятное влияние на организацию учетного, аналитического и контрольного процессов, а также сократит излишние усилия бухгалтера по идентификации таких феноменов цифровой практики, как ЦФА, ЦВ, цифровые права и др.

В силу того, что закон о «ЦФА и ЦВ» вступил в силу с 01.01.2021 г., в будущих исследованиях предстоит найти решения таким проблемам как:

официальное признание токена в качестве средства торгово-обменных операций; внесение корректировок в Закон о бухгалтерском учете, связанных с цифровизацией расчетно-платежных обязательств.

Заключение

Выводы

1. Выбор приёма учетной политики компании, определяющего оценку элементов отчетности, – это изменение актива баланса на сумму произведенных затрат (капитализация) или прибавление к статьям Отчета о финансовых результатах (далее – ОФР) списанных расходов периода (декапитализация). Бухгалтерский учет затрат на обеспечение оборота цифровых финансовых активов (далее – ЦФА) и цифровой валюты (далее – ЦВ) также должен следовать данной логике. Однако возникает вопрос о выборе метода распределения понесенных затрат между активом баланса и ОФР, т.е. учетной политики в отношении ЦФА и ЦВ, поскольку не приняты официальные учетные стандарты по формированию себестоимости в части суммы декапитализированных затрат периода, отражаемой в ОФР. Бухгалтерский стандарт – это свод правил учета:

- а) видов предметов учета (затраты/запасы, активы и обязательства);
- б) хозяйственных операций/процессов (начисление процентов, амортизация активов, изменение стоимости активов и т.д.);
- в) результатов (прибыль/убыток). Каждый стандарт предопределяет содержание методов учетной политики. В силу абсолютной виртуальности результатов майнинга биткоинов и иных подобных ему видов криптовалют создание нового стандарта их учета или обновление существующих нам представляется пока невозможным.

Криптография – заверение каждой цифровой операции кодом (цифровой подписью, называемой «хэш», это – строка математических знаков), добавляемого в цифровой РР операций. Создание блоков блокчейна – это виртуальная «эмиссия» криптокоинов. Все вознаграждения майнеру за хэш система начисляет сама, именно

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.

так она запрограммирована (алгоритм блокчейна). При совершении внешних операций с криптовалютой (например, оплата услуги биткойнами) цифровой код транслируется в сеть блокчейн-системы, обслуживающей всех присутствующих в сети. Криптозащита является шифрованием данных на основе определенных прагматических алгоритмов и обеспечивает лишь анонимность, конфиденциальность данных, но не может обеспечить само по себе их сохранение, целостность, доступность и оперативный учет расходов. Согласно ПБУ 10/99, учет расходов от любых операций (сделок, договоров и прочее) базируется на принципе соответствия, а соотносить «выручку» от блокчейн-операций, экономическую выгоду (доход) с расходами от данных операций на искомый момент времени невозможно, здесь принцип соответствия «не работает».

2. Операции с криптовалютами типа биткоина, осуществляемые на «виртуальных биржах», являются чисто спекулятивными, они несут высокий риск потери стоимости. Легализацию майнинга следует рассматривать как незаконную деятельность, подрывающую основы государственной финансовой системы и законы денежного обращения.

3. Практическое воплощение в бухгалтерской практике всех норм Закона № 259-ФЗ от 31.07.2021 г. имеет отдаленные перспективы, поскольку не разработаны с позиций учетной политики даже концептуальные характеристики приведенных в данном Законе понятий, а в научном сообществе отсутствует единство взглядов по существу данного вопроса. Обороты с криптовалютой не требуют ведения специальной отчетной документации, а следовательно, не подпадают под действие закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Благодарности

Автор выражает признательность коллегам за рекомендации в выборе концепции исследования по данной теме и консультационную помощь при написании статьи. Автор выражает благодарность руководству университета за финансовую поддержку исследования. 

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. Плотникова Л.А., Трофимова Д.А., Тукшайтова Д.З. Взаимосвязь учетной политики и корпоративной отчетности в системе управления компании // Научные труды вольного экономического общества России. – 2015. – Том 191. – № 2. – С. 291-301.
2. Андриюшин С.А. Технология распределенных реестров в финансовой сфере России // Банковское дело. – 2018. – № 2. – С. 4-15.
3. Попов М. Криптовалюта без права передачи: что ждет рынок ЦФА? // Финансовый директор. – 2021. – № 4. – С. 8-12.
4. Панкова С.В. Цифровые активы как объекты бухгалтерского учета // Университетский комплекс как региональный центр образования, науки и культуры: материалы Всероссийской научно-методической конференции. – Оренбург: Издательство: Оренбургский государственный университет, 2019. – С. 3048-3052.
5. Пожарицкая И.М. Проблемы идентификации и признания цифровых финансовых активов в учете // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Том 5. – № 6. – С. 61-66. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-6-61-66.
6. Ярлова В.В., Рузинская А.Б. Бухгалтерский учет криптовалюты // Вестник образовательного консорциума Среднерусский университет. Серия: Экономика и управление. – 2017. – № 10. – С. 138-140.
7. Овчинников А.И., Фатхи В.И. Правовое регулирование криптовалют в России: современное состояние и перспективы развития // Юристы-Правоведь. – 2018. – № 4 (87). – С. 17-24.
8. Байдина О.С., Байдин Е.В. Финансовые риски: природа и взаимосвязь // Деньги и кредит. – 2010. – № 7. – С. 29-32.
9. Павлов В.П. Цифровая форма финансовых обязательств: проблемы правового регулирования // Банковское право. – 2018. – № 3. – С. 37-40.
10. Приображенская В.В. Влияние цифровой экономики на развитие компетенций в области бухгалтерского учета // Финансовый журнал. – 2019. – № 5(51). – С. 50–63. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-5-50-63.
11. Лабынцев Н.Т. Проблемы бухгалтерского учета криптовалютных операций // Сборник «Экономика, бизнес, инновации»: материалы международной научно-практической конференции в 2 частях. – Пенза: Наука и Просвещение, 2018. – С. 248-256.

Для цитирования

Рогуленко Т.М., Турманов М.Т. Влияние цифровых технологий на учетную политику формирования отчетности для разных пользователей // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 5. – С. 7-18.

References

1. Plotnikova L.A., Trofimova D.A., Tukshaitova D.Z. Vzaïmosvyaz' uchetnoy politiki i korporativnoy otchetnosti v sisteme upravleniya kompanii [Relationship of the Accounting Policy and Corporate Reporting in the Management System of the Company]. *Nauchnye trudy vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii*, 2015, Vol. 191, no. 2, pp. 291-301 (in Russ.).
2. Andryushin S.A. Tekhnologiya raspredelennyh reestrov v finansovoy sfere Rossii [Technology of Distributed Registries in the Financial Sector of Russia]. *Bankovskoe delo*, 2018, no. 2, pp. 4-15 (in Russ.).
3. Popov M. Kriptovalyuta bez prava peredachi: chto zhdet rynek TSFA? [Cryptocurrency without the Right to Transfer: What Awaits the DFA Market?]. *Finansovyy director*, 2021, no. 4, pp. 8-12 (in Russ.).
4. Pankova S.V. TSifrovye aktivy kak ob"ekty buhgalterskogo ucheta [Digital Assets as Accounting Objects]. *Universitetskii kompleks kak regional'nyy tsentr obrazovaniya, nauki i kul'tury: materialy Vserossiyskoy nauchno-metodicheskoy konferentsii*. Orenburg, Orenburgskiy gosudarstvennyy universitet Publ., 2019, pp. 3048-3052.
5. Pozharitskaya I.M. Problemy identifikatsii i priznaniya tsifrovyyh finansovyh aktivov v uchete [Problems of Identification and Recognition of Digital Financial Assets in Accounting]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2018, Vol. 5, no. 6, pp. 61-66 (in Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-6-61-66.
6. Yarovova V.V., Ruzinskaya A.B. Buhgalterskiy uchët kriptovalyuty [Accounting of Cryptocurrencies]. *Vestnik obrazovatel'nogo konsortsiuma Srednerusskiy universitet. Seriya: Ekonomika i upravlenie*, 2017, no. 10, pp. 138-140 (in Russ.).
7. Ovchinnikov A.I., Fathi V.I. Pravovoe regulirovanie kriptovalyut v Rossii: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya [Legal Regulation of Cryptocurrencies in Russia: Current State and Prospects for Development]. *YUrist"-Pravoved*, 2018, no. 4 (87), pp. 17-24 (in Russ.).
8. Baydina O.S., Baydin E.V. Finansovye riski: priroda i vzaimosvyaz' [Financial Risks: Nature and Relationship]. *Den'gi i kredit – Russian Journal of Money and Finance*, 2010, no. 7, pp. 29-32 (in Russ.).
9. Pavlov V.P. TSifrovaya forma finansovyh obyazatel'stv: problemy pravovogo regulirovaniya [Digital Form of Financial Obligations: Legal Regulation Issues]. *Bankovskoe prav*, 2018, no. 3, pp. 37-40 (in Russ.).
10. Priobrazhenskaya V.V. Vliyanie tsifrovoy ekonomiki na razvitie kompetentsiy v oblasti buhgalterskogo ucheta [The Impact of Digital Economy on Accounting Competencies Development]. *Finansovyy zhurnal*, 2019, no. 5(51), pp. 50–63 (in Russ.).
11. Labyntsev N.T. Problemy buhgalterskogo ucheta kriptovalyutnykh operatsiy [Accounting Problems of Cryptocurrency Transactions]. *Sbornik «Ekonomika, biznes, innovatsii»: materialy mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii v 2 chastyakh*. Penza, Nauka i Prosveshchenie Publ., 2018, pp. 248-256.

For citation

Rogulenko T.M., Turmanov M.T. Vliyanie tsifrovyyh tekhnologiy na uchetnyuyu politiku formirovaniya otchetnosti dlya raznykh pol'zovateley [Digital Technologies Impact on Accounting Policies for Generating Reporting for Different Users]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 7-18 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2021_5_19
УДК 657.01
ВАК 08.00.12

Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики

Difficulties and Prospects for Accounting Development in the Digital Economy

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

Наталья Николаевна Хахонова

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, директор УМЦ подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров
e-mail: N_Khakhonova@bk.ru
344002, Российская Федерация,
г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69.
Тел. +7 (863) 269-83-11.

Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet (Rostov State University of Economics), Russian Federation, Rostov-on-Don

Natalia.N. Khakhonova

Doctor of Economics, Professor at the Accounting Department, Director of the Training and Continuing Education Centre for Auditors and Professional Accountants
e-mail: N_Khakhonova@bk.ru
69 B. Sadovaya st., Rostov-on-Don
344002, Russian Federation.
Phone +7 (863) 269-83-11.

Аннотация. Развитие бухгалтерского учета в условиях цифровизации сопряжено с постоянным усложнением теории и практики учета, формирования показателей внутренней и внешней финансовой отчетности как в России, так и за рубежом. В статье рассматриваются актуальные проблемы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и 4-й промышленной революции. На основе анализа проблем цифровой экономики, положений Стратегии развития информационного общества РФ на 2017–2030 годы, требований пользователей финансовых отчетов к раскрытию информации, концепции отчетности устойчивого развития, позволивших расширить сферу применения бухгалтерского учета, определены перспективные направления развития теории и практики бухгалтерского учета в цифровой экономике. К вызовам и соответственно перспективам развития бухгалтерского учета следует отнести: появление новых видов объектов бухгалтерского учета (токены, блоки транзакций, цифровые записи, криптовалюты, умные активы и умные контракты), появление новых видов учета (сетевой учет, виртуальный учет, фрактальный и др.), появление новых видов отчетности (социальной, экологической, прогнозной, интегрированной отчетности и отчетности устойчивого развития, а также электронной отчетности).

Нельзя не упомянуть и о новых технологиях и инструментах, используемых в учете в условиях цифровизации экономики.

Abstract. The development of accounting in the era of digitalization is associated with a constant complication of the theory and practice of accounting and the formation of internal and external financial statements indicators both in Russia and abroad. The paper reviews the current issues of accounting development in the digital economy and the 4th industrial revolution. Based on the analysis of the digital economy issues, the provisions of the 2017-2030 Strategy for the Development of an Information Society in the Russian Federation, the requirements of financial reports users for disclosure of information and the concept of sustainable development reporting, which allowed to expand the scope of accounting, perspectives for development of the accounting theory and practice in the digital economy are identified. The challenges and the prospects for the accounting development should include: the emergence of new types of accounting objects (tokens, transaction blocks, digital records, cryptocurrencies, smart assets and smart contracts), the emergence of new types of accounting (network accounting, virtual accounting, fractal, etc.), the emergence of new types of reporting (social, environmental, predictive, integrated and sustainable development reporting, as well as electronic reporting). It is also important to mention the new technologies and tools used in accounting in the context of economy digitalization. The paper substantiates the undoubted value and significance of the accounting profession based on the results of the job market survey, and defines the prospects and horizons for the development of the profession. The main directions of further development for accounting as a science and a type of activity are identified and grouped. The results of the study can be used as a theoretical basis for further research in this area.

В статье обоснована несомненная ценность и значимость профессии бухгалтера по результатам обзора рынка вакансий, определены перспективы и горизонты развития профессии. Выделены и сгруппированы основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета как науки и вида деятельности.

Результаты исследования могут быть использованы в качестве теоретической базы для дальнейших исследований в этой области.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; цифровая экономика; объекты учета; виды учета.

Keywords: accounting; digital economy; accounting objects; types of accounting.

Введение

На сегодняшний день «бухгалтер» – это одна из самых распространенных и востребованных специальностей как во всем мире, так и в России.

Официально 4% трудящегося населения страны – бухгалтеры (примерно 3,5 млн человек). Это третья по распространенности профессия. Больше только водителей (7%) и продавцов – почти столько же¹.

В течение последних 5–7 лет спрос на бухгалтерских работников достаточно устойчив. Меняется его характер, объем, требования к специалистам, но спрос остается, что закономерно².

Становление и развитие инновационной и цифровой экономики в стране не привели в настоящий момент к ожидаемому кризису профессии.

На портале «Пропроф.ру» размещен «Список востребованных профессий и отраслей в России 2020». В составе которых выделяют:

1. Специалисты в сфере маркетинга.
2. Медицина – врачи, фельдшеры, медсестры.
3. Финансы, бухгалтерия – экономисты, бухгалтеры, кассиры, менеджеры, специалисты.
4. Банки, инвестиции – менеджеры, аналитики, бухгалтеры, специалисты.
5. Сервисное обслуживание – мастера, автомойщики, автослесари, автомеханики, автоэлектрики.
6. Управление персоналом – менеджеры, специалисты по кадрам, инспекторы кадров, рекрутеры, руководители.
7. Персонал для дома – няни, гувернантки, сиделки, домработницы, уборщицы.
8. Искусство, культура, развлечения – администраторы, дизайнеры, флористы, фотографы.
9. Наука, образование – педагоги, воспитатели.
10. Юриспруденция – юристы, помощники юриста, консультанты³.

¹ Гениальный штаб. Режим доступа: <https://gshtab.ru/ivanov-account> (дата обращения: 05.04.2021).

² Allbest. Режим доступа: https://knowledge.allbest.ru/audit/2c0a65625a3ac79b5d53a89521316d27_0.html (дата обращения: 05.04.2021).

³ Profprof. О профессиях и профессионалах. Режим доступа: <https://proprof.ru/stati/careera/vybor-professii/statistika-i-reytingi/vostrebovannye-professii-2020-spisok> (дата обращения: 05.04.2021).

Очевидно, что почетное 3 место в данном списке является не данью моде, а фактическим подтверждением важности и значимости данной профессии, которые очевидно не могут быть потеряны в течение ближайшего десятилетия.

Подтверждением востребованности профессии бухгалтера является количество имеющихся вакансий на рынке труда.

В исследовании «Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы» Г.В. Соболева, И.Н. Попова, Е.И. Зуга проводят анализ рынка труда для бухгалтеров в цифровой экономике. Авторы пишут: «Так, по данным исследования HeadHunter, проведенном в 2020 году, профессия бухгалтер относится к числу тех, по которым соискатель испытывает наименьшие проблемы с трудоустройством. По данным исследования, 48% представителей бухгалтерской профессии находят место работы в течение одного месяца. Это один из лучших показателей на рынке» [1, с. 28].

На момент написания статьи на портале «Пропроф.ру» было 6519 открытых вакансий для бухгалтера, при этом предлагаемая средняя зарплата по стране составляет 35 835 рублей.

На другом портале «ru.jobsora.com» имеются сведения о наличии

- 2 748 вакансий в Санкт-Петербурге⁴;
- 3 623 вакансии в Ростове-на-Дону⁵;
- 4 587 вакансий в Москве⁶ и т.д.

Приведенные данные свидетельствуют не о декаррируемом отдельными лицами переизбытке бухгалтеров, а об их острой нехватке. Хочу напомнить читателю, что в настоящее время активно оказывают бухгалтерские услуги и аудиторские, и консалтинговые, и специализированные бухгалтерские фирмы, а спрос на бухгалтера не уменьшается!

⁴ Jobsora. Режим доступа: <https://ru.jobsora.com/работа-бухгалтер-санкт-петербург?qs=query%3ABухгалтер+location%3ASанкт-Петербург> (дата обращения: 07.04.2021).

⁵ Jobsora. Режим доступа: <https://ru.jobsora.com/работа-бухгалтер-ростов-на-дону?qs=query%3ABухгалтер+location%3ARостов-на-Дону> (дата обращения: 07.04.2021).

⁶ Premium Job. Режим доступа: <https://premium-job.ru/rabota/moskva/bukhgalter> (дата обращения: 07.04.2021).

Если ранее руководители коммерческих организаций предпочитали брать на работу бухгалтеров со стажем, то сегодня они готовы брать выпускников, не имеющих никакого стажа работы. Например, на сайте «rostov.hh.ru» имеется достаточно большое количество вакансий, не предполагающих наличия опыта работы у претендентов – 46 вакансий в г. Ростове-на-Дону.

Далеко не все выпускники не только экономических, но и технических вузов находят работу по специальности, и профессия бухгалтера является завидным исключением из данной ситуации. Более того, практически все студенты, обучающиеся в магистратуре на программе «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» нашего вуза, работают по специальности, что не может не сказаться на качестве магистерских диссертаций. Сегодня работодатели ждут наших выпускников. Фирмы, в которых магистрантам предоставляется возможность проходить производственные практики, несомненно, в приоритете.

Средний оклад, который предлагается выпускнику вуза, составляет 15 000–20 000 руб. в месяц.

Бухгалтер, имеющий хотя бы небольшой стаж (1–3 года), может получать уже до 30 000 рублей. На размер оплаты труда оказывает влияние и раздел учетных работ, который выполняет бухгалтер. Например, бухгалтер по расчету заработной платы, как правило, получает больше, чем бухгалтер по кассовым и банковским операциям.

На итоговую сумму зарплаты влияет и занимаемая должность. Даже в одной и той же компании разница в оплате труда счетных работников может быть значительна. Помощник бухгалтера может получать 20 000 руб., заместитель – 55 000 руб., а главный бухгалтер – 120 000 руб. При этом все они занимаются финансами производственного предприятия. Сколько точно зарабатывает бухгалтер, зависит от уровня компании⁷.

Не менее интересно, сколько в месяц получает бухгалтер в странах ЕС, СНГ и США:

- Беларусь – 82 500 белорусских рублей;
- Казахстан – 90 000 тенге;
- Франция – 2 700 евро;
- Германия – 3 600 евро.
- США – 5 500 долларов (до вычета налогов);
- Украина – 61 600 грн⁷.

Думаю, что подобное положение дел свидетельствует не о падении престижа профессии, а как раз наоборот.

Постановка проблемы

И, собственно говоря, почему профессии «бухгалтер» в нашей стране вообще кто-либо пророчит ожидаемое к 2030 году исчезновение? Чем именно данная профессия не соответствует духу Четвертой промышленной революции

(«Индустрия 4.0»), предполагающей переход от иерархической к сетевой модели ведения бизнеса? Ни один из рассмотренных мною источников не дал четкого аргументированного ответа на данный вопрос – лишь общие рассуждения на тему о грядущей роботизации и появлении новых программных средств.

Не могу не привести цитату из доклада профессора М.Л. Пятова на тему «Бухгалтерский учет и вероятное будущее: как сохранить профессию в меняющемся мире». Автор пишет: «Именно технологическая революция 4.0 обещает решить множество методологических проблем учета, которые уже долгое время вызывают справедливую критику потребителей учетных данных» [2, с. 6].

Не вижу я и противоречий между потребностями инновационной экономики и возможностями нашей профессии. А уж о цифровой экономике и говорить не приходится! Бухгалтерский учет как наука и вид деятельности не просто не могут исчезнуть в этих условиях, а наоборот – выйдут на качественно новый уровень. На протяжении долгих десятилетий практикующий бухгалтер ждал и надеялся, что когда-то появится возможность переложить тяжелый трудозатратный процесс оформления первичных документов и ведения учетных регистров на «машину». Появившиеся калькуляторы, а потом и компьютеры с разнообразными программными средствами и продуктами, не смогли решить эту проблему, а лишь немного облегчили работу бухгалтера. Бухгалтер, работает не в замкнутом мире бухгалтерии или даже отдельного юридического лица, он работает с многочисленными контрагентами – поставщиками, покупателями, банками, фондами, контролирующими органами и т.п. Для организации эффективной работы с ними была нужна не какая-либо новая программа (например, для сдачи отчетности), а абсолютно новый подход к организации и ведению бизнеса – цифровая экономика.

Под цифровой экономикой, как правило, понимают новый виток экономического развития государства, основанный на применении цифровых и электронных технологиях.

В утвержденной в России «Стратегии развития информационного общества РФ на 2017–2030 годы» дано следующее определение цифровой экономики: «Цифровая экономика – это хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг».

Другими словами, цифровая экономика – это деятельность, непосредственно связанная с развитием цифровых компьютерных технологий, в которую входят сервисы по предоставлению

⁷ Зарплата бухгалтера по России: мифы и реальность. Режим доступа: <https://zarplatto.ru> (дата обращения: 07.04.2021).

онлайн-услуг, электронные платежи, интернет-торговля, краудфандинг и прочее.

По сути «Четвертая революция» и наступает с двух сторон: через внедрение новых информационных систем и через приход на производство роботов. На наш взгляд, именно это и позволяет различным авторам говорить о возможном сокращении спроса на целый ряд профессий или даже о грядущем их исчезновении.

Эта же точка зрения прослеживается как в работах зарубежных авторов Bhimani A., Willcocks L. Digitisation «Big Data» and the Transformation of Accounting Information [3] и Oesterreich T.D., Teuteberg F. «The Role of Business Analytics in the Controllers and Management Accountants' Competence Profiles: An Exploratory Study on Individual-Level Data» [4], так и российских ученых, таких как Н.А. Каморджанова [5], И.Н. Богатая, Н.А. Лазарева, В.Н. Орибинская [6] и др.

Обсуждения

Именно цифровая экономика и используемые ею инструменты и являются тем долгожданным условием кардинального изменения деятельности бухгалтера. Именно в условиях цифровизации не только экономической, но и социальной, общественной жизни, появляется возможность переложить на «роботов» технические функции учета, сбора и контроля информации, ее многократного ввода в различные регистры и отчеты по разным статьям и их комбинациям, типовому анализу по утвержденным алгоритмам в строго установленные сроки и т.п. Передача этих функций позволит бухгалтерам перейти от рутинной работы к творческой работе с «цифрами» – показателями, определяющими жизнеспособность бизнеса. Еще П.Ж. Прудон (1809–1865) говорил: «Бухгалтер и есть настоящий экономист, у которого клика мнимых ученых украла его имя» [7]⁸.

Думаю, у многих читателей возникнет вопрос: разве внедрение новых IT-технологий не вызовет сокращения объема работы, а следовательно, и сокращения бухгалтеров? Смею вас уверить, что нет! Не объем работы изменится, а ее качество! В условиях цифровизации бухгалтер сможет приступить к решению нового спектра задач, появляющихся в развивающейся экономике.

На протяжении 2020 года, исследуя изменения, происходящие в системе учета, в преддверии «Четвертой промышленной революции» совместно с магистрантами очной формы обучения, был выявлен ряд проблем, в свою очередь, определяющих направления развития бухгалтерского учета (рис. 1).

Рассмотрим их более подробно и комплексно.

1	Развитие методологии бухгалтерского учета: появление новых объектов, методов их оценки и правил признания
2	Появление новых нормативных актов (ФСБУ, ППЗ, рекомендаций фонда БЦМ и т.п.)
3	Изменение требований пользователей к информации, раскрываемой в финансовой отчетности
4	Появление новых видов учета (стратегического, экологического, социального, прогнозного и т.д.)
5	Появление новых видов отчетности (устойчивого развития, нефинансовой, интегрированной и др.)
6	Появление новых технологий обработки информации в условиях цифровой экономики

Рис. 1. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики

Система бухгалтерского учета столкнулась на рубеже XX–XXI веков с неожиданным фактом – появлением новых объектов хозяйственно-финансовой деятельности, не существующих ранее. К таким объектам можно отнести: умные активы, умные контракты, цифровую валюту, блоки транзакций, токены, электронные деньги, социальный капитал, риски, репутационный капитал и т.д.

Все многообразие новых объектов мы попытались классифицировать и сгруппировать по двум укрупненным блокам:

1. Цифровые объекты.
2. Финансовые и нефинансовые объекты учета.

Предлагаемая нами классификация объектов представлена на рис. 2.

Для каждого вышеназванного объекта учета идет процесс разработки:

- методологии признания, оценки и отражения в учете;
- формирования набора ключевых показателей, отражаемых в отчетности и используемых для анализа.

В исследовании И.М. Пожарицкой «Проблемы идентификации и признания цифровых финансовых активов в учете» представлена характеристика и критерии признания в учете отдельных объектов учета, представленных на рис. 1 (табл. 1).

Методология учета каждого из названных в таблице объектов активно развивается.

В таблице 2 представлены существующие в настоящее время в профессиональной литературе подходы к признанию цифровых активов в учете.

Таким образом, следует признать отсутствие единой точки зрения на отражение данных объектов в учете.

⁸ Textreferat. Режим доступа: <http://textreferat.com/referat-4210-27.htm> (дата обращения: 07.04.2021).



Рис. 2. Классификация новых объектов учета

Таблица 1. Идентификация и признание объектов учета при создании и обращении цифровых финансовых активов⁹ [8, с. 64]

Вид объекта	Характеристика	Критерии признания в учете
Токен	Выпускается эмитентом с целью привлечения финансирования (аналог акций)	1. Идентификация эмитента, публичная оферта о выпуске токенов, инвестиционный меморандум. 2. Заключение смарт-контракта. 3. Подтверждение действительности цифровых записей в реестре цифровых транзакций
Криптовалюта	Создается и учитывается участниками реестра цифровых транзакций (вид цифровой валюты)	1. Вычисление ключа (хэша) блока транзакций. 2. Подтверждение действительности цифровых записей в реестре цифровых транзакций. 3. Зачисление криптовалюты на специальный счет (кошелек)
Блок транзакций	Основная учетная единица при создании цифровых финансовых активов	1. Наличие заголовка, хэша и списка транзакций. 2. Подтверждение формата и подписи транзакции. 3. Наличие цепочки блоков в технологии (например, блокчейн)
Цифровые записи	Специальная структура для записи транзакций	1. Наличие носителя шифрователя. 2. Криптографическое удостоверение хэш-цепочки. 3. Наличие систематизированной базы для хранения информации

Таблица 2. Обзор существующих подходов к признанию цифровых финансовых активов в учете

Объект учета	Гюльмян Д.С. [9]	Чеканов А.Д. [10]	Джаферова С.Э. [11]	Сазонов С.П., Вобленко Е.В. [12]	Шилай И.Д. [13]	Семенов В.В. [14]	Шурухина М. [15]
Основные средства. Доходные вложения в материальные ценности	-	-	+	-	-	-	-
Денежные средства и денежные эквиваленты	+	-	+	+	-	-	-
Нематериальные активы	+	+	+	-	-	-	-
Финансовые вложения	+	-	+	-	-	+	+
Запасы	-	+	+	-	+	-	-

⁹ Учет. Анализ. Аудит. Научно-практический журнал. Т.5. №6. 2018 год. Режим доступа: <http://www.fa.ru/org/div/edition/uaa/journals/2018%20%E2%84%9666.pdf> (дата обращения: 07.04.2021).



Рис. 2. Инструменты цифровой экономики в бухгалтерском учете

Новые объекты учета потребовали возникновения и новых методов учета, а также использования инструментов цифровой экономики в бухгалтерском учете (рис. 2).

Не менее сложно обстоит дело и с признанием и отражением в учете новых видов капитала, упомянутых на рис. 1. Так, в статье В.Г. Когденко и М.В. Мельник «Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа» рассмотрены возможные к выделению ключевые показатели признания и оценки такого объекта учета, как «Интеллектуальный капитал» (табл. 3).

Подобные подходы следует применить и к остальным видам капитала, представленным на рис. 1.

Мы полностью разделяем точку зрения профессора О.В. Рожновой о революционном изменении подходов к оценке как ранее существующих,

так возникающих объектов учета. О.В. Рожнова выделяет:

- «переход от учета по цене покупки (фактическая стоимость приобретения) к учету по цене продажи (за сколько можно продать объект);
- переход от оценки, сделанной «глазами» предприятия, к оценке – «глазами» рынка;
- переход от стоимости, реально оплаченной (т.е. «свершившейся»), к стоимости виртуальной, которая, возможно, никогда не будет оплачена (т.е. ожидаемой). Оценка активов по справедливой стоимости означает оценку по возможной цене продажи. Вполне возможно, что данный актив вообще никогда не будет продан, а может быть, будет продан, но совершенно по другой цене, нежели установленная на отчетную дату его справедливая стоимость» [17].

Таблица 3. Ключевые показатели, характеризующие интеллектуальный капитал [16]

Капитал	Характеристика	Ключевые показатели
Интеллектуальный капитал	Совокупность идентифицируемых и неидентифицируемых нематериальных активов, полностью или частично контролируемых компанией, являющихся результатом генерирования знаний, формирования навыков, обретения опыта и конвертации их в активы. Интеллектуальный капитал, в соответствии с Международным стандартом интегрированной отчетности, включает интеллектуальную собственность и организационный капитал. Значимость интеллектуального капитала заключается в том, что он является драйвером развития для бизнеса, источником создания фундаментальной стоимости	<ul style="list-style-type: none"> • динамика и структура затрат на интеллектуальный капитал. • показатели принадлежащих компании объектов интеллектуальной собственности; • удельный вес нематериальных активов в валюте баланса; • абсолютные, относительные показатели затрат на интеллектуальный капитал, в частности на инновации, затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, на приобретение новых технологий, на исследования и разработки, выполненные сторонними организациями; • доля сотрудников научно-исследовательских подразделений в средней численности персонала; • обновляемость продукции; • удельный вес инновационной и новой продукции в выручке; • дополнительная прибыль, полученная в результате использования интеллектуального капитала; • стоимость нематериальных активов, относящихся к интеллектуальному капиталу

Подтверждением данной точки зрения является как введение в действие с 2021 года ФСБУ 5/2019 «Запасы» и вступление в силу с 2022 федеральных стандартов бухгалтерского учета:

- 1.ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».
- 2.ФСБУ 6/2020 «Основные средства»
- 3.ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»,

так и ожидаемое утверждение в 2021 еще нескольких проектов ФСБУ.

В этих национальных стандартах учета уже широко используются новые методы оценки, опыта, применения которых на практике еще нет. Уже сегодня все бухгалтерские сайты переполнены нюансами применения ФСБУ 5/2019 «Запасы», не имеющими однозначных ответов и решений. Появляющиеся многочисленные разъяснения ряда органов (например, рекомендации Фонда БМЦ, являющегося одним из основных разработчиков стандарта) пытаются решить наиболее острые вопросы, разъяснить отдельные моменты, но в целом не решают данную проблему. Всю ответственность за правильность применения положений ФСБУ несет бухгалтер хозяйствующего субъекта, ориентирующийся на МСФО и самостоятельно формирующий у себя профессиональное суждение.

Все это свидетельствует о том, что в ближайшее время методологию бухгалтерского учета ждет непростой период активного развития.

Процесс формирования цифровой экономики сталкивается с рядом проблем, важнейшей из которых является недостаточность полезной и достоверной информации для разработки эффективных управленческих решений при кажущемся изобилии данных, сведений, сообщений, сводок, результатов анализа и т.п., содержащихся в Интернете. Все это привело к необходимости структуризации данных и вызвало появление новых видов отчетности: социальной отчетности, экологической отчетности, прогнозной отчетности, а позже – интегрированной отчетности и отчетности устойчивого развития.

Распоряжением Правительства РФ от 05.05.2017 г. № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации» было установлено, что данная Концепция распространяется на:

- госкомпании;
- госкорпорации;
- публично-правовые компании;
- ГУПы (выручка 10 млрд руб. и больше);
- хозяйственные общества с госучастием (выручка 10 млрд руб. и больше);
- иные хозобщества, акции которых обращаются на организованных торгах через списки котировок¹⁰.

Концепция предусматривает следующие виды публичных нефинансовых отчетов:

- отчет о деятельности в области устойчивого развития (отчет о корпоративной социальной ответственности, комплексный социальный отчет) – документ, ориентированный на широкий круг заинтересованных сторон, содержащий сведения, которые комплексно отражают подходы и результаты деятельности организаций по существенным вопросам социальной ответственности и устойчивого развития, характеризуют ответственную деловую практику, включая экономические, экологические, социальные аспекты и системы управления;
- годовой отчет – документ, ориентированный на акционеров, в котором уделяется особое внимание результатам деятельности организации в отчетном году и (по возможности) содержится расширенный состав информации с учетом организационно-правовой формы, присутствия на рынке ценных бумаг, требований нормативных правовых актов, а также положений Кодекса корпоративного управления;
- интегрированный отчет – документ, отражающий взаимосвязь между различными элементами, характеризующий бизнес-модель и ориентированный, прежде всего, на инвесторов. В интегрированном отчете комплексно раскрывается финансовая и нефинансовая информация о деятельности организации.

Вдобавок к этим отчетам организации могут в свободной форме делать и тематические отчеты (экологические, социальные), например, по охране окружающей среды, корпоративной социальной политике, благотворительной деятельности.

По данным сайта Российского союза промышленников и предпринимателей по состоянию на 04.04.2021 нефинансовую отчетность выпускают 197 компаний.

Опубликовано всего 1 164 отчета. Из них:

- отчеты по устойчивому развитию – 415;
- социальные отчеты – 374;
- экологические отчеты – 101;
- интегрированные отчеты – 274¹¹.

Таким образом, публичная нефинансовая отчетность прочно вошла в практику крупнейших хозяйствующих субъектов.

Говоря об изменении требований пользователей к информации, раскрываемой в финансовой отчетности, нельзя не остановиться на необходимости раскрытия информации о влиянии COVID-19 в отчетности публичных компаний. МСФО, как известно, требует от организаций раскрывать любые существенные изменения в сделанных допущениях и влияние этих изменений на финансовую отчетность в сравнении с предыдущим периодом.

Существенные изменения по сравнению с предыдущим отчетным периодом могут при этом относиться (но не ограничиваться ими) к:

¹¹ Российский союз промышленников и предпринимателей. Режим доступа: <https://xn--o1aabe.xn--p1ai/activity/social/registr/> (дата обращения: 07.04.2021).

¹⁰ БУХГУРУХ. Режим доступа: <https://buhguru.com/otchetnost/realizac-konsep-publich-nefin-otchet.html> (дата обращения: 07.04.2021).



Таблица 4. Виды учета, получившие развитие в условиях цифровизации

Капитал	Характеристика
Виртуальный учет	<p>В виртуальном учете актуальным является применение облачных технологий, являющихся виртуальным прототипом полноценного офиса, где размещаются ПО и базы данных организации. Использование в бухгалтерском учете ориентированных графов, матриц смежности и рабочих матриц, системы алгоритмов, созданных на их основе, позволяет сформулировать основу для виртуализации бухгалтерского учета [18].</p> <p><i>Соколова А.Н. Основы организации виртуального учета//KANT. – 2015</i></p>
Инжиниринговый учет	<p>Это информационная система определения адаптивной и эволюционной эффективности удельных и общих транзакционных издержек, интегрированная в финансовый учет и обеспечивающая управление и контроль экономических показателей собственности, и ее использование в рыночной и справедливой оценках.</p> <p>В целом инжиниринговый финансовый учет представляет собой интегрированную систему микроучета и контроля, построенную на использовании структурированного плана счетов, системы интерфейсов финансового и других видов учета, интеграционной, структурной, инструментальной и других видов архитектуры, агрегированных объектов учета, системы агрегированных проводок, показателей чистых активов и чистых пассивов в целях обеспечения бухгалтерского управления и контроля за экономическими процессами и определения результатов деятельности отдельных агентов [19].</p> <p><i>Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговая бухгалтерия и управление экономическими процессами// Международный бухгалтерский учет, 2012. -№ 18 (216) – с. 2–8</i></p>
Сетевой учет	<p>Сетевой финансовый учет представляет из себя систему информационных технологий обработки данных на базе использования формальных языков, компьютерных сетей, интегрированных сетей связи, электронной первичной документации, системы штрих кодов, электронных денег, электронной подписи, расширенного языка финансовой отчетности, системы нулевых производных балансовых отчетов, компьютерных программ.</p> <p>Методология сетевого финансового учета построена на основе интегрированного плана счетов, использовании поэлементного учета затрат, четырех и шестикратной записи, многоуровневой системы аналитического учета и фрактальных производных балансовых отчетов, обеспечивающих получение финансовой информации во фракталах времени и пространства [20].</p> <p><i>Крохичева Галина Егоровна. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация: концепция, методология и организация: Дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 Ростов н/Д, 2004 379 с.</i></p>
Фрактальный учет	<p>В основе фрактального учета лежит идентификация соответствующих территориальных фракталов и инвестиционных горизонтов, определение системы оценочных показателей и на ее основе оценку и учет результатов деятельности в данных фракталах, определение показателей чистых активов и чистых пассивов в справедливой стоимости, что достигается путем использования фрактальных производственных балансовых отчетов [21].</p> <p><i>Лесняк В.В. Фрактальный учет и отчетность. // Terra Economicus, 2007</i></p>
Многомерный учет	<p>Основу его составляют многомерная концептуальная модель данных и комбинативная классификация. Данная система может эффективно использоваться в качестве управленческого учета в коммерческих организациях [22].</p> <p><i>Ковалев А.В. Многомерный учет коммерческой деятельности// Вестник НГТУ – 2011 – №1-с. 180</i></p>
Прогнозный учет	<p>Это сбор, анализ и подготовка информации о возможном состоянии организации в будущем, которое зависит от выбранных руководством путей реализации планов в достижении поставленных целей. Необходимость его применения обусловлена риском организаций при принятии решений в условиях неопределенности [23].</p> <p><i>Сосина И.Н. Исследование принципов прогнозного учета// Учет и статистика, 2009</i></p>
Интегрированный учет	<p>Модель учета, включающая все возможные учетные методики для определения необходимых показателей для различных заинтересованных пользователей на основе единой первичной документации в условиях автоматизированного обобщения информации [24].</p> <p><i>Серебрякова Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход// Учет. Анализ. Аудит. 2016</i></p>

- обесценению финансовых и нефинансовых активов,
 - непрерывности деятельности,
 - измерению справедливой стоимости.
- При раскрытии данной информации в отчетности также возникает целый ряд проблем, не имеющих однозначного решения, что требует от

бухгалтера глубокого знания не только основных положений МСФО, но и механизмов раскрытия информации в условиях неопределенности.

Следующим направлением развитие учета в условиях цифровизации является, по нашему мнению, появление новых видов учета (табл. 4).

В условиях цифровизации видоизменяются и существующие ранее виды учета, такие как стратегический и прогнозный учет, получает новую базу для развития креативный учет.

Нельзя не отметить и влияние на ведение учета новых технологий обработки информации в условиях цифровой экономики, таких как: автоматизированная обработка данных, использование инструментария моделирования бизнес-процессов учетных операций, электронный документооборот, удаленный доступ к любой информационно-аналитической системе, привели к возникновению электронной бухгалтерской отчетности – отчетности в виде электронного документа в файле формата XML, XBRL, HTML или любого другого формата, предполагающего использование инструментов и приемов визуализации отчетной информации на мониторах (экранах) электронных устройств без вывода на бумажные носители.

Заключение

Даже поверхностный обзор проблем и перспектив развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации позволяет сделать вывод о неизбежной коренной реструктуризации всей системы национального учета, ее методологии и инструментария. Однако мы не разделяем встречающуюся


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. Соболева Г.В., Попова И.Н., Зуга Е.И. Рынок труда для бухгалтеров в цифровой экономике: состояние и перспективы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 4. – С. 24-31.
2. Пятков М.Л. Бухгалтерский учет и вероятное будущее: как сохранить профессию в меняющемся мире // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 1. – С. 6-14.
3. Bhimani A., Willcocks L. Digitisation, 'Big Data' and the Transformation of Accounting Information // Accounting and Business Research. – 2014. – no. 44 (4). – pp. 469-490. DOI: 10.1080/00014788.2014.910051.
4. Oesterreich T.D., Teuteberg F. The Role of Business Analytics in the Controllers and Management Accountants' Competence Profiles: An Exploratory Study on Individual-Level Data // Journal of Accounting & Organizational Change. – 2019. – Vol. 15. – no. 2. – pp. 330-356. DOI: 10.1108/JAOC-10-2018-0097.

в экономической печати точку зрения о конце традиционных моделей бухгалтерского учета и отчетности. По нашему мнению, традиционные модели учета (например, двойная запись) не потеряют своего значения и в условиях фрактального и многомерного учета. Они будут по-прежнему широко использоваться в практике российских предприятий, при необходимости дополняясь новыми методами сбора и обработки, группировки и анализа показателей.

Все вышеизложенное позволяет нам сделать вывод, что в условиях цифровизации экономики роль и значение профессии бухгалтера неуклонно возрастает. К практикующему бухгалтеру предъявляются все новые и новые требования и в части представления информации о новых объектах, в формировании новых форм отчетности, и в использовании современных средств, инструментов и приемов визуализации отчетной информации. Что полностью подтверждает сделанный нами ранее вывод, что о сокращении численности бухгалтеров в ближайшее время говорить не придется. Наоборот, сейчас возникает дополнительная потребность в кадрах, владеющих новыми методами обработки данных, облачными технологиями, креативными знаниями и навыками софт-скилс, необходимыми для эффективного общения с контрагентами в электронной среде. 

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. Soboleva G.V., Popova I.N., Zuga E.I. Rynok truda dlya bukhgalterov v tsifrovoy ekonomike: sostoyanie i perspektivy [Labor Market for Accountants in the Digital Economy: Current State and Prospects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 24-31 (in Russ.).
2. Pyatov M.L. Buhgalterskiy uchët i veroyatnoe budushchee: kak sohranit' professiyu v menyayushchemsya mire [Accounting and Possible Future: How to Maintain the Profession in a Changing World]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 1, pp. 6-14 (in Russ.).
3. Bhimani A., Willcocks L. Digitisation, 'Big Data' and the Transformation of Accounting Information. *Accounting and Business Research*, 2014, no. 44 (4), pp. 469-490. DOI: 10.1080/00014788.2014.910051.
4. Oesterreich T.D., Teuteberg F. The Role of Business Analytics in the Controllers and Management Accountants' Competence Profiles: An Exploratory Study on Individual-Level Data. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2019, Vol. 15, no. 2, pp. 330-356. DOI: 10.1108/JAOC-10-2018-0097.

5. Каморджанова Н.А. Цифровая экономика: изменение парадигмы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: материалы XII Международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей. – СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2017. – С. 31-36.
6. Khakhonova N.N., Bogataya I.N., Lazareva N.A., Orobinskaya V.N. Basic Directions in Development of Accounting and Analytical Support of Business Subject Management Under Conditions of Accounting Digitalization // *Advances in Economics, Business and Management Research: III International Scientific and Practical Conference "Digital Economy and Finances"*. – 2020. – Vol. 137. – pp. 35-39. DOI:10.2991/aebmr.k.200423.008.
7. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
8. Пожарицкая И.М. Проблемы идентификации и признания цифровых финансовых активов в учете // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2018. – Том. 5. – № 6. – С. 61-66.
9. Гюлумян Д.С. Развитие и тенденции направления современного бухгалтерского учета криптовалюты в РФ // *Российский экономический вестник*. – 2019. – Том. 2. – № 5. – С. 54-58.
10. Чеканов А.Д. Криптовалюта как объект бухгалтерского учета // *Collection of scientific articles: 2nd International Correspondence Scientific Specialized Conference «International Scientific Review of the Problems of Law»*. – Boston, 2018. – С. 86-91. Режим доступа: <https://scientific-conference.com/images/PDF/2018/2/International-scientific-review-2-2-VI-ISBN.pdf>.
11. Джаферова С.Э. Признание криптовалюты в отечественном бухгалтерском учете и МСФО // *Современный менеджмент и управление: тенденции и перспективы развития: сборник научных трудов конференции*. – Уфа: Аэтерна, 2019. – С. 188-193.
12. Сазонов С.П., Вобленко Е.В. Проблемы бухгалтерского и налогового учета криптовалюты // *Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент*. – 2018. – Том. 8. – № 3(28). – С. 155-160.
13. Шилай И.Д. Признание цифровых активов в составе запасов организации // *Материалы II Международной научно-практической конференции «Приоритетные векторы развития промышленности и сельского хозяйства»*. – Воронеж: Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2019. – С. 342-345.
14. Семенихин В.В. Платить ли налог на прибыль, полученную в биткойнах. Отражение в бухгалтерском учете операций с криптовалютой // *Финансовая газета*. – 2017. – № 31. – с. 10.
15. Шурухина М. Криптовалюта: учет и налоги // *Практический бухгалтерский учет*. – 2017. – № 11. – С. 57-61.
16. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // *Международный бухгалтерский учет*. – 2014. – № 10 (304). – С. 2-15.
5. Kamordzhanova N.A. *TSifrovaya ekonomika: izmenenie paradigmy buhgalterskogo ucheta* [Digital Economy: Changes of the Accounting Paradigm]. *Buhgalterskiy uchets, analiz i audit: istoriya, sovremennost' i perspektivy razvitiya: materialy XII mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii studentov, aspirantov, prepodavateley*. St. Petersburg, Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy ekonomicheskii universitet Publ., 2017, pp. 31-36.
6. Khakhonova N.N., Bogataya I.N., Lazareva N.A., Orobinskaya V.N. Basic Directions in Development of Accounting and Analytical Support of Business Subject Management Under Conditions of Accounting Digitalization. *Advances in Economics, Business and Management Research: III International Scientific and Practical Conference "Digital Economy and Finances"*, 2020, Vol. 137, pp. 35-39. DOI:10.2991/aebmr.k.200423.008.
7. Sokolov YA.V., Sokolov V.YA. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting History]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004. 272 p.
8. Pozharitskoy I.M. Problemy identifikatsii i priznaniya tsifrovyyh finansovyh aktivov v uchete [Problems of Identification and Recognition of Digital Financial Assets in Accounting]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2018, Vol. 5, no. 6, pp. 61-66 (in Russ.).
9. Gyulumyan D.S. Razvitie i tendentsii napravleniya sovremennogo buhgalterskogo ucheta kriptovalyuty v RF [Development and Trends of Modern Cryptocurrency Accounting in Russia]. *Rossiyskiy ekonomicheskii vestnik – Russian Economic Bulletin*, 2019, Vol. 2, no. 5, pp. 54-58.
10. Chekanov A.D. *Kriptovalyuta kak ob"ekt buhgalterskogo ucheta* [Cryptocurrency as an Accounting Object]. *Collection of scientific articles: 2nd International Correspondence Scientific Specialized Conference «International Scientific Review of the Problems of Law»*. Boston, 2018, pp. 86-91. URL: <https://scientific-conference.com/images/PDF/2018/2/International-scientific-review-2-2-VI-ISBN.pdf>.
11. Dzhaferova S.E. *Priznanie kriptovalyuty v otechestvennom buhgalterskom uchete i MSFO* [Recognition of Cryptocurrencies in Domestic Accounting and IFRS]. *Sovremennyy menedzhment i upravlenie: tendentsii i perspektivy razvitiya: sbornik nauchnyh trudov konferentsii*. Ufa, Aeterna Publ., 2019, pp. 188-193.
12. Sazonov S.P., Voblenko E.V. Problemy buhgalterskogo i nalogovogo ucheta kriptovalyuty [Problems of Accounting and Tax Accounting of Cryptocurrencies]. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Sotsiologiya. Menedzhment*, 2018, Vol. 8, no. 3(28), pp. 155-160 (in Russ.).
13. SHilay I.D. *Priznanie tsifrovyyh aktivov v sostave zapasov organizatsii* [Recognition of Digital Assets in Organization's Inventories]. *Materialy II Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii «Prioritetnye vektory razvitiya promyshlennosti i sel'skogo hozyaystva»*. Voronezh, Voronezhskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet im. Imperatora Petra I Publ., 2019, pp. 342-345.
14. Semenihih V.V. *Platit' li nalog na pribyl', poluchennuyu v bitkoynah. Otrazhenie v buhgalterskom uchete operatsiy s kriptovalyutoy* [Whether to Pay Income Tax on Bitcoins. Accounting for Cryptocurrency Transactions]. *Finansovaya gazeta*, 2017, no. 31, p. 10.
15. SHuruhina M. *Kriptovalyuta: uchets i nalogi* [Cryptocurrency: Accounting and Taxes]. *Prakticheskii buhgalterskiy uchets*, 2017, no. 11, pp. 57-61.
16. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. *Integrirovannaya otchetnost': voprosy formirovaniya i analiza* [Integrated Reporting: Formation and Analysis Issues]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchets*, 2014, no. 10 (304), pp. 2-15 (in Russ.).

17. Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // *Международный бухгалтерский учет*. – 2013. – № 23(269). – С. 2-8.
18. Соколова А.Н. Основы организации виртуального учета // *KANT*. – 2015. – № 3(16). – С. 94-97.
19. Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговая бухгалтерия и управление экономическими процессами // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 18 (216). – С. 2-9.
20. Крохичева Г.Е. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация: автореферат дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. – Ростов-на-Дону, 2004. – 379 с. Режим доступа: <http://www.dslib.net/bux-uchet/korporativnyj-setevoy-uchet-i-otchetnost-koncepcija-metodologija-i-organizacija.html>.
21. Лесняк В.В. Фрактальный учет и отчетность // *Экономический вестник Ростовского государственного университета*. – 2007. – Том. 5. – № 1-3. – С. 186-190.
22. Ковалев А.В. Многомерный учет коммерческой деятельности // *Вестник НГУЭУ*. – 2011. – № 1. – С. 180 -195.
23. Сосина И.Н. Исследование принципов прогнозного учета // *Учет и статистика*. – 2009. – № 3(15). – С. 47-52.
24. Серебрякова Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2016. – № 2. – С. 24-33.
17. Rozhnova O.V. Aktual'nye voprosy otsenki po spravedlivoy stoimosti aktivov i obyazatel'stv [Current Issues of Assets and Liabilities Fair Value Measurement]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2013, no. 23(269), pp. 2-8 (in Russ.).
18. Sokolova A.N. Osnovy organizatsii virtual'nogo ucheta [Foundations of Virtual Accounting]. *KANT*, 2015, no. 3(16), pp. 94-97 (in Russ.).
19. Tkach V.I., SHumeyko M.V. Inzhiniringovaya buhgalteriya i upravlenie ekonomicheskimi protsessami [Accounting Engineering and Economic Process Management]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2012, no. 18 (216), pp. 2-9 (in Russ.).
20. Krohicheva G.E. Korporativnyy setevoy uchët i otchetnost': kontseptsiya, metodologiya i organizatsiya [Corporate Accounting Network and Reporting: Concept, Methodology and Organization]. Rostov-na-Donu, 2004. 379 p. URL: <http://www.dslib.net/bux-uchet/korporativnyj-setevoy-uchet-i-otchetnost-koncepcija-metodologija-i-organizacija.html>.
21. Lesnyak V.V. Fraktal'nyy uchët i otchetnost' [Fractal Accounting and Reporting]. *Ekonomicheskiy vestnik rostovskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2007, Vol. 5, no. 1-3, pp. 186-190.
22. Kovalev A.V. Mnogomernyy uchët kommercheskoy deyatelnosti [Multidimensional Accounting of Business Activities]. *Vestnik NGUEU*, 2011, no. 1, pp. 180 -195 (in Russ.).
23. Sosina I.N. Issledovanie printsipov prognoznogo ucheta [Study of Accounting Forecasting Principles]. *Uchet i statistika*, 2009, no. 3(15), pp. 47-52 (in Russ.).
24. Serebryakova T.YU. Integrirovannyy uchët i otchetnost': institutsional'nyy podhod [Integrated Accounting and Reporting: Institutional Approach]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2016, no. 2, pp. 24-33 (in Russ.).

Для цитирования

Хахонова Н.Н. Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2021. – № 5. – С. 19-29.

For citation

Khakhonova N.N. Osnovnye problemy i perspektivy razvitiya buhgalterskogo ucheta v usloviyah tsifrovoy ekonomiki [Difficulties and Prospects for Accounting Development in the Digital Economy]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgaltërov)*, 2021, no. 5, pp. 19-29 (in Russ.).

Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию государственных стратегий

Accounting Compliance Contribution to the Government Strategies Implementation

*Оренбургский государственный университет,
Российская Федерация, Оренбург*

Светлана Валентиновна Панкова
*профессор кафедры бухгалтерского
учета, анализа и аудита
e-mail: psv@mail.osu.ru
460018, Российская Федерация,
г. Оренбург, пр. Победы, д. 13.
Тел. +7 (3532) 37-24-72.*

*Orenburgskiy gosudarstvennyy universitet (Orenburg
State University) Russian Federation, Orenburg*

Svetlana V. Pankova
*Professor at the Accounting, Analysis
and Audit Department
e-mail: psv@mail.osu.ru
13 Prospekt Pobedy, Orenburg
460018, Russian Federation.
Phone +7 (3532) 37-24-72.*

Аннотация. Актуальность темы исследования обусловлена значимостью реализации государственных стратегий, необходимостью бухгалтерского и контрольного сопровождения осуществления запланированных мероприятий в рамках государственных программ.

Постановка проблемы. В настоящее время отсутствует единое понимание сущности и механизма бухгалтерского комплаенс-контроля, не раскрывается значимость бухгалтерского контроля для реализации поставленных перед государственной системой целей.

Цель исследования – определить принципы и механизм осуществления бухгалтерского комплаенс-контроля при выполнении государственных стратегий. Методы исследования: монографический метод, анализ и синтез, сравнение и сопоставление, логический, абстрактный.

Результаты и ключевые выводы: определены принципы осуществления бухгалтерского комплаенс-контроля, продемонстрирован механизм его осуществления при реализации государственных стратегий. Объектом исследования являются теоретические положения бухгалтерского комплаенс-контроля, предметом – действия контролирующих органов и инстанций в отношении обеспечения выполнения целей и задач государственных стратегий национальной политики и экономической безопасности. Теоретико-методологическое значение имеют принципы бухгалтерского комплаенс-контроля, структура механизма осуществления контроля выполнения стратегических программ и мероприятий. Практическое значение заключается в возможности применения результатов в ходе контрольных и корректирующих действий при осуществлении комплаенса в отношении достижения стратегических целей.

Ключевые слова: комплаенс; бухгалтерский комплаенс-контроль; государственная стратегия; экономическая безопасность; профессиональная этика.

Abstract. The relevance of the research topic is determined by the significance of the implementation of state strategies, the need for accounting and control support for the implementation of planned activities within the framework of state programs. Currently, there is no whole understanding of the essence and mechanism of accounting compliance control. The importance of accounting control for the state management and financing system is not disclosed. The purpose of the study is to determine the principles and mechanism of accounting compliance control in the implementation of government strategies. The author used the following research methods: monographic method, analysis and synthesis, comparison and collation, logical and abstract. Results and key conclusions: the principles of accounting compliance control are defined; the mechanism of its implementation in the execution of state strategies is demonstrated. The object of the study is the theoretical provisions of accounting compliance control; the subject is the actions of regulatory authorities in relation to ensuring the achievement of the state strategies goals of national policy and economic security. The principles of accounting compliance control, the structure of the mechanism for monitoring the implementation of strategic programs have a theoretical and methodological importance. The practical value consists in the possibility of applying the results in the course of control and corrective actions in relation to the achievement of strategic goals.

Keywords: compliance; accounting compliance control; state strategy; economic security; professional ethics.

Введение

Государственная политика, осуществляемая в условиях рыночной экономики, требует применения инструментов стратегического планирования. В связи с этим в 1996 году Указом Президента Российской Федерации были приняты основные положения, касающиеся государственной стратегии в области экономической безопасности. В настоящее время разработана и действует Стратегия экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года (далее – Стратегия экономической безопасности). В 2018 году также взамен Концепции государственной национальной политики Российской Федерации, действовавшей с 1996 г., была принята Стратегия государственной национальной политики на период до 2025 г. (далее – Стратегия государственной национальной политики). Основные цели стратегий лежат в области укрепления интересов государства, укрепления экономического суверенитета России, ее единства и целостности, повышения устойчивости отечественной экономики и обеспечения ее конкурентоспособности, улучшения уровня жизни. В нормативных актах, утверждающих стратегии, Правительству России было поручено осуществлять контроль за их реализацией.

Роль бухгалтерского учета в выполнении стратегических задач подтверждается позицией Конституционного суда Российской Федерации: «из ... Конституции Российской Федерации ... следует, что в Российской Федерации официальный бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске, бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации»¹. Выказанная позиция тесно перекликается с принципами стратегий – государственной целостностью и безопасностью, единством системы государственной власти.

Бухгалтерскому учету присущи информационная, аналитическая и контрольная функции. В силу этого целью данного исследования является определение вклада бухгалтерского учета в реализацию государственных стратегий, уточнение сущности и принципов бухгалтерского комплаенс-контроля, рассмотрение механизма участия

контролирующих и экспертно-консультационных инстанций в выполнении целей и задач, стоящих перед исполнителями мероприятий в рамках государственных программ.

Методы исследования, которые использовались при исследовании – монографический, анализ и синтез, сравнение и сопоставление, логический, абстрактный. Информационными источниками были официальные сайты Министерства финансов России, Счетной палаты России, Международной федерации бухгалтеров, Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов, Международной комплаенс-ассоциации, труды отечественных и зарубежных ученых.

Рассмотрение сущности и принципов бухгалтерского комплаенс-контроля

Понятие комплаенс-контроля и область его применения являются областью активных научных исследований. Так, Н.А. Ермакова и Ч.Ф. Ахуньянова приводят определение Международной комплаенс-ассоциации: «комплаенс – обеспечение соответствия деятельности установленным требованиям и стандартам» и отмечают преимущественное его применение в финансово-банковской сфере [1]. Эта же сфера является единственной областью контроля в Кыргызстане, в которой комплаенс нормативно урегулирован, что подчеркивается коллегами С.А. Мэлисовой, Г.А. Еремекбаевой [2]. В то же время авторы предлагают шире понимать его функции и задачи, излагая свое понимание бухгалтерского комплаенса как контроля, ориентированного на обеспечение соблюдения законодательства и внутренних нормативно-правовых документов, касающихся хозяйственной деятельности. Данное определение представляется слишком широким, так как бухгалтерский контроль не может распространяться на соблюдение технических, инженерных и других норм, касающихся хозяйственной деятельности.

Дискуссионная позиция представлена в статье М.А. Кубарь, где автор относит комплаенс к числу подходов к внутреннему аудиту, отдельно выделяя, помимо него, бухгалтерский подход, под которым понимается проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности [3]. Такая интерпретация представляется не совсем правильной, так как и в области бухгалтерского учета и отчетности, и в других сферах возможен комплаенс-контроль, нацеленный на проверку соблюдения требований и стандартов всех уровней, что подтверждается Д.Р. Сатдаровой и Л.И. Куликовой, которые определяют цели внешнего бухгалтерского комплаенс-контроля как отдельного вида комплаенса [4]. С их позицией согласуется и точка зрения М.В. Михеева, который определяет функцию бухгалтерского комплаенса как метода предотвращения искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

¹ Постановление Конституционного суда РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной». Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12030425/> (дата обращения: 20.07.2021).

[5]. В.А. Якимова акцентирует внимание на том, что комплаенс выполняет функцию экономической безопасности для субъектов финансового и реального секторов экономики [6]. Организационные подходы к созданию подразделений, осуществляющих комплаенс-контроль, изложены в работе Л.Х. Боташевой, А.С. Головенкина [7].

Среди целей функции комплаенс-контроля, обозначенных Международной комплаенс-ассоциацией, присущих бухгалтерскому учету, значатся соблюдение законодательства, внутренних процедур и минимизация рисков и потерь от мошенничества. В Федеральном законе «О бухгалтерском учете»² имеется статья 19 «Внутренний контроль», обязывающая руководство всех экономических субъектов организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а отдельная категория организаций по признаку обязательности аудита также должна контролировать ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Методика осуществления такого контроля с учетом соблюдения проверяющими требований и принципов, предъявляемых к профессии, представлена в статье Л.И. Хоружий, Р.А. Алборова [8]. Что касается бюджетных организаций, то их внутренний контроль осуществляется согласно бюджетному законодательству, поскольку особое внимание уделяется именно фактам хозяйственной жизни, которые в большинстве своем затрагивают расходование бюджетных средств. В статье Т.Г. Шешуковой, В.А. Громовой рассматриваются особенности такого контроля [9].

Обобщая подходы к пониманию сущности бухгалтерского комплаенс-контроля, предлагается определить его как контроль, направленный на проверку соблюдения требований внешних и внутренних нормативных актов, используемых в процессе регистрации фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерский комплаенс-контроль должен осуществляться в соответствии с принципами и задачами, выдвигаемыми как профессиональными бухгалтерскими организациями (в частности, Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) и ее членами), так и Международной комплаенс-ассоциацией (МКА). Поскольку крупнейшая российская некоммерческая организация, объединяющая бухгалтеров – Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБР) – следует этим принципам [10], они изложены в редакции Кодекса этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБР. Можно отметить определенное сходство между принципами МФБ (ИПБР) и МКА (рис. 1).

Без явно выраженной взаимосвязи с принципами бухгалтерской этики остались задачи поддержки борьбы с финансовой преступностью и

² Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

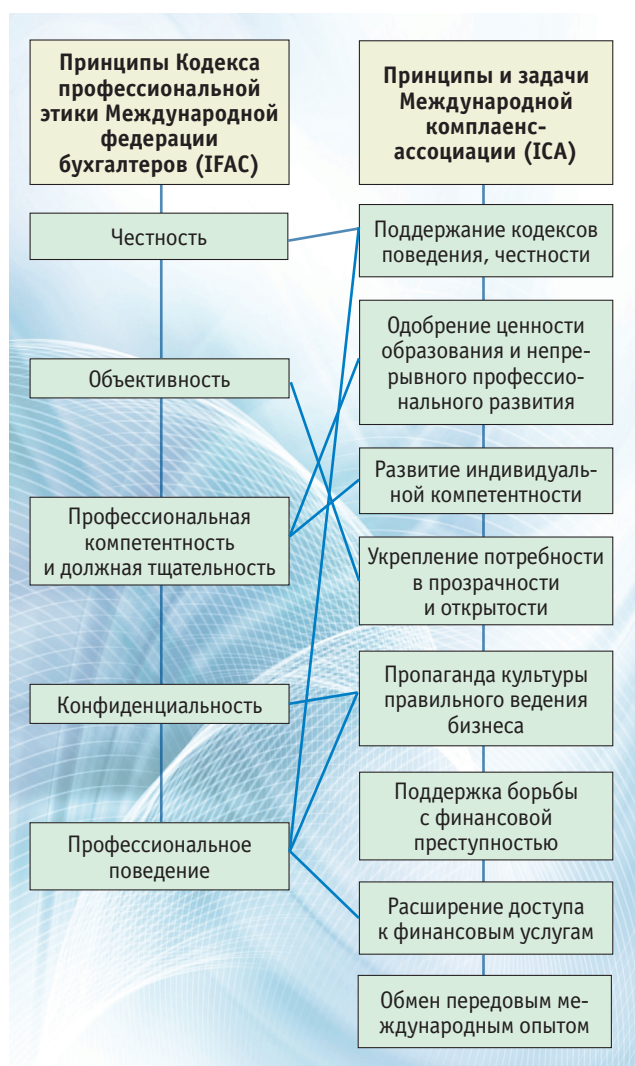


Рис. 1. Принципы Международной федерации бухгалтеров³ и Международной комплаенс-ассоциации⁴

обмен передовым международным опытом МКА, но можно утверждать, что косвенное отношение к выполнению этих задач имеют все принципы МФБ (ИПБР России), поскольку их соблюдение способствует выявлению недобросовестных действий в финансовой сфере и выступает в качестве профилактической меры при проведении комплаенс-контроля, а членство профессиональных бухгалтеров в различных партнерствах и ассоциациях обеспечивает их выход на международную арену с целью ознакомления с существующими требованиями к профессиональной деятельности и обмена опытом. Об этом свидетельствуют и исследования зарубежных ученых, подчеркивающих важность применения принципов этики при формулировке и принятии профессиональных решений в области бухгалтерского учета.

³ ИПБР России. Режим доступа: <https://www.ipbr.org/about/documents/statutes/code-of-ethics> (дата обращения: 20.07.2021).

⁴ International Compliance Association. Режим доступа: <https://www.int-comp.org/about-ica/> (дата обращения: 28.09.2021).



Рис. 2. Механизм осуществления бухгалтерского комплаенс-контроля при реализации государственных стратегий

Так, осуществление бухгалтерского контроля сопряжено с конфликтами интересов, в которых, опираясь на профессиональное суждение, выработанное на основе применения кодекса этики, бухгалтер должен найти оптимальное решение [11]. Не допускается нарушение этических принципов даже в ситуациях, когда практикующий бухгалтер должен отстаивать интересы своего клиента (работодателя) [12].

Таким образом, при осуществлении бухгалтерского комплаенс-контроля проверяющим необходимо соблюдать принципы профессиональной этики бухгалтера и руководствоваться задачами комплаенса – поддержкой борьбы с финансовой преступностью и эффективного обмена международным опытом.

Механизм бухгалтерского комплаенс-контроля при осуществлении мероприятий по государственным программам

Органы и инстанции, осуществляющие комплаенс-сопровождение выполнения мероприятий государственных стратегий в рамках отдельных государственных программ, представлены на рисунке 2. Стрелками на рисунке обозначены подконтрольные отношения, прямыми линиями без стрелок – экспертно-консультационная деятельность в области бухгалтерского учета и комплаенса. Счетная палата осуществляет последующий контроль расходования средств, выделяемых на реализацию программ. Государственные регуляторы (Министерство финансов России, Центробанк, региональные финансовые органы) определяют содержание стандартов, используемых в процессе бухгалтерского учета и контроля исполнителями мероприятий, и проводят текущий

контроль использования бюджетных средств; негосударственные органы регулирования бухгалтерского учета издаются рекомендации, которым исполнители могут следовать для недопущения нарушений при отражении в первичной документации, на счетах учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности результатов совершившихся фактов хозяйственной жизни.

Общественные советы являются субъектами общественного контроля для государственных регуляторов и осуществляют консультационно-экспертное сопровождение процессов выделения и расходования бюджетных средств на выполнение критериев и показателей программ и подпрограмм.

Участие регуляторов бухгалтерского учета и бухгалтерского комплаенс-контроля в выполнении задач государственных стратегий

Учитывая, что стратегии содержат значительное количество приоритетных направлений национальной политики, пересекающихся по содержанию, следует определить роль бухгалтерского учета и комплаенс-контроля в соответствующих его целям и задачам областях. Соотношение родственных задач стратегий представлено в таблице 1.

Отражение роли бухгалтерского учета и комплаенс-контроля в достижении целей стратегий по направлениям по пунктам таблицы 1 представлено ниже.

1. Регулирование бухгалтерского учета как вида контрольной деятельности усовершенствовано с принятием Федерального закона «О бухгалтерском учете» с помощью передачи части функций регулятора негосударственным некоммерческим организациям, выполняющим методологические и методические функции, разрабатывающим федеральные стандарты бухгалтерского учета. Это ИПБ России, Бухгалтерский методический центр и другие. Активное вовлечение профессиональной общественности в процесс обсуждения стандартов положительно сказывается на их понимании и выполнении. Так, например, при обсуждении проекта принятого в 2021 году Федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ 27/2021) «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» было сделано 47 замечаний и предложений, из которых государственным регулятором 14 учтены полностью, а 3 – частично. По каждой позиции изложены подробные комментарии Минфина России⁵.
2. Реализация требования нейтральности информации в бухгалтерском учете рассчитана на то, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности не будут приоритетно учитываться

⁵ Минфин России. Проекты стандартов. Режим доступа: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/development/project/> (дата обращения: 20.07.2021).

Таблица 1. Взаимосвязанные направления государственной национальной политики и политики в сфере экономической безопасности⁶

№ пункта для описания	Стратегия государственной национальной политики	Стратегия экономической безопасности
1.	Совершенствование государственного управления в сфере государственной национальной политики	Развитие системы государственного управления, прогнозирования и стратегического планирования в сфере экономики
2.	Обеспечение равноправия граждан, реализации конституционных прав граждан, проживающих на территории РФ. Совершенствование взаимодействия государственных и муниципальных органов с институтами гражданского общества в регионе	Сбалансированное пространственное и региональное развитие России, укрепление единства ее экономического пространства
3.	Создание условий для социальной и культурной адаптации и интеграции мигрантов в РФ	Устойчивое развитие национальной финансовой системы. Развитие человеческого потенциала
4.	Информационное обеспечение реализации государственной национальной политики	Обеспечение безопасности экономической деятельности
5.	Развитие международного сотрудничества в сфере государственной национальной политики	Повышение эффективности внешнеэкономического сотрудничества.

интересы определенной группы лиц, независимо от того, являются ли они руководителями (собственниками) экономического субъекта или сторонними стейкхолдерами. В любом случае данные бухгалтерской отчетности должны будут представляться исходя из нейтрального отношения бухгалтера к совершившимся фактам хозяйственной жизни, следовательно, тем самым обеспечивается равноправие граждан и соблюдаются их конституционные права при получении информации из бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Взаимодействие государственных и муниципальных органов с представителями профессиональной общественности в целях выполнения государственных стратегий реализуется, в частности, через общественные советы при соответствующих министерствах (ведомствах). Так, при Министерстве финансов России действует Общественный совет, при финансовых органах в регионах – тоже. В них входят представители некоммерческих организаций, вносящих вклад в регулирование финансов, бухгалтерского учета, аудиторской деятельности и др.

3. Бухгалтерский комплаенс-контроль играет решающую роль при рассмотрении целевого характера и эффективности расходования бюджетных средств, выделенных на реализацию мероприятий в рамках федеральных целевых программ, в том числе связанных с созданием условий для выполнения государственной национальной политики в отношении мигрантов. Например, Счетная палата Российской Федерации при проверке средств, выделенных на цели функционирования государственной системы миграционного и регистрационного учета, сделала правомерные замечания по поводу обнаруженных нарушений и недостатков при осуществлении информационно-телекоммуникационного взаимодействия в рамках системы «Мир», которые привели к тому, что полнота, достоверность и актуальность данных не были обеспечены⁷.

Другим примером осуществления такого контроля является проверка исполнения расходов реализации государственной программы ГП-46 «Реализация государственной национальной политики». Счетная Палата России установила, что эффективность выполнения этой программы в 2019 году была средней⁸. Кроме того, обнаружены несоответствия содержания

⁶ Составлено автором на основании Указа Президента Российской Федерации от 19.12.2012 г. № 1666 «О Стратегии государственной национальной политики Российской Федерации на период до 2025 года». Режим доступа: <http://static.kremlin.ru/media/acts/files/0001201212190001.pdf> (дата обращения: 20.07.2021).

Указ Президента Российской Федерации от 13.05.2017 г. № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года». Режим доступа: <http://static.kremlin.ru/media/acts/files/0001201705150001.pdf> (дата обращения: 20.07.2021).

⁷ Счетная палата Российской Федерации. Счетная палата указала на недостатки госсистемы «Мир». Режим доступа: <https://ach.gov.ru/checks/9945> (дата обращения: 20.07.2021).

⁸ Счетная палата Российской Федерации. Реализация государственной национальной политики. Режим доступа: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/026/0261c05ba119671cccede52cc0e74d9c.pdf> (дата обращения: 20.07.2021).

Таблица 2. Основные несоответствия, выявленные при проведении комплаенс-контроля Госпрограммы ГП-45 Счетной палаты в 2019 году

Направления комплаенс-контроля	Выводы Счетной палаты	Примечания
Соответствие структуры, состава госпрограммы, системы целей и задач требованиям порядка разработки госпрограмм и методическим указаниям по разработке и реализации госпрограмм	Госпрограмма не соответствует положениям методических указаний	ФАДН России не утвержден акт, регламентирующий управление реализацией ГП-46
Финансовое обеспечение Госпрограммы	Отклонение от запланированных сумм: +1%, за счет федерального бюджета: +6%, за счет консолидированных бюджетов субъектов федерации: -36,6%	Источники обеспечения – средства федерального бюджета
Отрицательные отклонения исполнения расходов по исполнителям: • Росмолодежь; • МВД	81,5% 99,4%	Недовыполнение мероприятий
Наличие мероприятий, направленных на управление рисками реализации госпрограммы, их своевременное выявление и минимизацию	Отсутствуют	-
Не выполнены целевые показатели	2 подпрограммы	-

программы регулирующим нормативным документам (табл. 2).

4. Выше продемонстрировано, как Счетная палата России выполняет информационную функцию по результатам контроля. Кроме того, эта задача выполняется с помощью проектов «Открытое министерство». На сайте Минфина России и Центробанка, являющихся государственными регуляторами бухгалтерского учета, имеется вся необходимая информация для заинтересованных пользователей, касающаяся планирования и выполнения государственных стратегий. Так, в качестве публичной цели Министерства финансов России заявлено справедливое распределение национального дохода через повышение эффективности управления бюджетными расходами. С 2020 года на сайте Федеральной налоговой службы всем доступна информация о содержании отчетности экономических субъектов, находящаяся в государственном информационном ресурсе. Таким образом, выполнено требование Федерального закона о создании и функционировании такого ресурса.

5. Международное сотрудничество в области регулирования бухгалтерского учета также, согласно законодательству, реализуется в качестве функции государственных регуляторов. Кроме этого, в создании и совершенствовании регулирующих документов на международном уровне активно участвуют и негосударственные субъекты – профессиональные сообщества бухгалтеров и аудиторов. Это позволяет сформировать единую нормативную базу бухгалтерского комплаенс-контроля на

глобальном уровне. Эта деятельность отвечает и задачам комплаенс-контроля: обмена передовым международным опытом.

Заключение

Бухгалтерский комплаенс-контроль, осуществляясь на всех уровнях экономической системы, является действенным средством реализации государственных стратегий и программ. Выполняя принципиальные требования, предъявляемые как к бухгалтерскому учету, так и комплаенсу, этот вид контроля способствует устойчивому развитию экономики государства, унификации содержания регламентирующих нормативных документов с принятыми на международном уровне, обеспечивает экономическую и национальную безопасность страны.

При осуществлении бухгалтерского контроля принципы профессиональной этики бухгалтера соответствуют принципам Международной комплаенс-ассоциации и должны быть дополнены ее задачами. Бухгалтерский комплаенс-контроль в отношении выполнения государственных стратегий осуществляют: Счетная палата России, федеральные и региональные органы власти, работники бухгалтерско-финансовых служб исполнителей мероприятий и общественные советы.

Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию стратегий состоит в недопущении нарушений, их выявлении, проведении анализа их влияния на достижение стратегических целей и мониторинге действий по устранению недостатков.



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. Ермакова Н.А., Ахуньянова Ч.Ф. Комплаенс-контроль в системе внутреннего контроля корпораций // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 3(297). – С. 2-10.
2. Мэлисова С.А., Еремкбаева Г.А. Бухгалтерский комплаенс как инструмент выявления и предупреждения искажений в финансовой отчетности предприятия // Известия Исык-кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. – 2020. – № 1(28). – С. 129-133.
3. Кубарь М.А. Основные подходы при проведении внутреннего контроля в организации // Форум молодых ученых. – 2021. – № 3(55). – С. 55-56.
4. Сатдарова Д.Р., Куликова Л.И. Внешний бухгалтерский комплаенс-контроль как эффективный инструмент борьбы с фальсификацией данных финансовой отчетности // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2015. – № 50. – С. 27-33.
5. Михеев М.В. Бухгалтерский комплаенс как метод предотвращения искажений в бухгалтерской отчетности строительных организаций // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 2. – С. 69-72.
6. Якимова В.А. Экспертно-аналитический инструментарий комплаенс-контроля // Вестник Амурского государственного университета. Серия: Естественные и экономические науки. – 2020. – № 91. – С. 95-100.
7. Боташева Л.Х., Головенкин А.С. Роль подразделений комплаенс-контроля в области минимизации рисков ПОД/ФТ // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Том 10. – № 10-1. – С. 240-246.
8. Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6-14.
9. Шешукова Т.Г., Громова В.А. Особенности внутреннего контроля в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – 13 (469). – С. 11-18.

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. Ermakova N. A., Akhunyanova Ch. F. Komplains-kontrol' v sisteme vnutrennego kontrolya korporatsiy [Compliance Control in the Corporate Internal Control System]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët – International accounting*, 2014, no. 3(297), pp. 2-10 (in Russ.).
2. Melisova S. A., Ermekbayeva G. A. Buhgalterskiy komplains kak instrument vyyavleniya i preduprezhdeniya iskazheniy v finansovoy otchetnosti predpriyatiya [Accounting Compliance as a Tool to Detect and Prevent Distortions in the Financial Statements of an Enterprise]. *Izvestiya Issyk-kul'skogo foruma buhgalterov i auditorov stran TSentral'noy Azii*, 2020, no.1(28), pp. 129-133 (in Russ.).
3. Kubar M. A. Osnovnye podhody pri provedenii vnutrennego kontrolya v organizatsii [The Main Approaches to Internal Control in the Organization]. *Forum molodyh uchenykh*, 2021, no. 3(5), pp. 55-56 (in Russ.).
4. Sattarova D.R., Kulikova L.I. Vneshniy buhgalterskiy komplains-kontrol' kak effektivnyy instrument bor'by s fal'sifikatsiyey dannykh finansovoy otchetnosti [External Accounting Compliance-Control as an Effective Way to Prevent Falsification of Financial Statements]. *Ekonomika i sovremennyy menedzhment: teoriya i praktika*, 2015, no. 50, pp. 27-33 (in Russ.).
5. Mikheev M. V. Buhgalterskiy komplains kak metod predotvrashcheniya iskazheniy v buhgalterskoy otchetnosti stroitel'nykh organizatsiy [Accounting Compliance as a Way of Preventing Distortions in the Financial Statements of Construction Companies]. *Audit i finansovyy analiz – Audit and Financial analysis*, 2013, no. 2, pp. 69-72 (in Russ.).
6. Yakimova V. A. Ekspertno-analiticheskiy instrumentariy komplains-kontrolya [Expert-Analytical Instrumentation Compliance Control]. *Vestnik Amurskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Estestvennye i ekonomicheskie nauki*, 2020, no. 91, pp. 95-100 (in Russ.).
7. Botasheva L.Kh., Golovenkin A.S. Rol' podrazdeleniy komplains-kontrolya v oblasti minimizatsii riskov POD/FT [The Role of Compliance Control Units in Minimizing AML / CFT Risks]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra – Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*, 2020, Vol. 10, no. 10-1, pp. 240-246 (in Russ.).
8. Khoruzhiy L.I., Alborov R. A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6-14 (in Russ.).
9. Sheshukova T.G., Gromova V. A. Osobennosti vnutrennego kontrolya v byudzhetnykh uchrezhdeniyah [Features of Internal Control in Budget Institutions]. *Buhgalterskiy uchët v byudzhetnykh i nekommercheskiy organizatsiyah*, 2019, no. 13 (469), pp. 11-18 (in Russ.).

11. Payne D.M., Corey C., Raiborn C., Zingoni M. An Applied Code of Ethics Model for Decision-Making in the Accounting Profession // *Management Research Review*. – 2020. – Vol. 43. – no. 9. – pp. 1117-1134. DOI: <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2018-0380>.

12. Fatemi D., Hasseldine J., Hite P. The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice // *Journal of Business Ethics*. – 2020. – no. 164. – pp. 133-149. DOI:10.1007/s10551-018-4081-1.

Для цитирования

Панкова С.В. Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию государственных стратегий // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2021. – № 5. – С. 30-37.

11. Payne D.M., Corey C., Raiborn C., Zingoni, M. An Applied Code of Ethics Model for Decision-Making in the Accounting Profession. *Management Research Review*, 2020, Vol. 43, no. 9, pp. 1117-1134. DOI: <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2018-0380>.

12. Fatemi D., Hasseldine J., Hite P. The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice. *Journal of Business Ethics*, 2020, no. 164, pp. 133-149. DOI:10.1007/s10551-018-4081-1.

For citation

Pankova S. V. Vklad buhgalterskogo kompliens-kontrolya v realizatsiyu gosudarstvennyh strategiy [Accounting Compliance Contribution to the Government Strategies Implementation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 30-37 (in Russ.).



Трансляция будет вестись в режиме реального времени, а запись будет доступна 30 дней



Насыщенная деловая программа



Выступления представителей федеральных органов исполнительной власти – Минфина России, ФНС России



Более 25 спикеров



Только актуальные темы

Онлайн- конгресс ИПБ России

25-26 ноября

Регистрация открыта!



ИПБ РОССИИ

☎ 8 800 500-54-51

✉ congress@ipbr.org

🌐 www.ipbr.org



Принципы русской бухгалтерии и их применение на практике*

Russian Accounting Principles and Their Practical Application

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

Светлана Николаевна Карельская

канд. экон. наук, доцент
e-mail: s.karelskaya@spbu.ru

Екатерина Игоревна Зуга

канд. экон. наук, доцент
e-mail: e.zuga@spbu.ru
199034, Российская Федерация, г. Санкт-Петербург,
Университетская набережная, д. 7-9.
Тел. +7 (812) 363-67-68.

Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy
universitet (St Petersburg University),
Russian Federation, St. Petersburg

Svetlana N. Karelskaia

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: s.karelskaya@spbu.ru

Ekaterina I. Zuga

PhD in Economics, Associate Professor
e-mail: e.zuga@spbu.ru
7-9 Universitetskaya Naberejnaya
st. Petersburg 199034, Russian Federation.
Phone +7 (812) 363-67-68.

Аннотация. В статье анализируются десять принципов русской бухгалтерии, сформулированные Я.В. Соколовым и В.В. Ковалевым: материальной ответственности, колляции, «урока», заимствований и др. Их содержание не связано с принципами, которые включены в современные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, они характеризуют специфику организации учета в России. Авторами показано их развитие в петровскую эпоху, а также раскрыто их современное применение. В работе для каждого принципа приведены примеры реализации на практике; обосновано, что в эпоху Петра I три принципа получили существенное развитие. Кроме этого, показано, что в настоящее время три принципа перестали являться характеристикой исключительно российской учетной практики, поскольку широко применяются в зарубежных странах, еще три принципа, оставаясь актуальными, изменили свое содержание. Главной особенностью данной работы стало выделение четырех наиболее значимых для современной российской практики принципов: примата государственной собственности и административных правоотношений, затратного ценообразования и обрядоловобия. Они заложены в менталитете отечественных бухгалтеров, и без знания и понимания их сегодня невозможно успешное развитие теории и практики бухгалтерского учета в нашей стране.

Ключевые слова: принцип обрядоловобия; колляция; Адмиралтейский регламент; шведский манер; Петр I; практика учета; нормативное регулирование; стандарты учета.

*Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-010-42004.

Abstract. The paper discusses ten principles of Russian accounting, formulated by Ya.V. Sokolov and V.V. Kovalev: material responsibility, collation, «lesson», borrowing, etc. Their content is not related to the principles that are included in the modern accounting and reporting standards. They characterize the specifics of the accounting organization in Russia. The authors show the principles development in the era of Peter the Great, and also disclose their modern application. Examples of implementation in practice are given for each principle. It is stated that three principles were significantly developed in the era of Peter I. In addition, it is proved that at present three principles have ceased to be a characteristic of exclusively Russian accounting practice, since they are widely used in foreign countries, three more principles remain relevant, but have changed their content. The main feature of this paper is the identification of four principles that are most significant for modern Russian practice: the primacy of state property and administrative legal relations, costly pricing and ritualism. They are embedded in the mentality of Russian accountants. It is impossible to successfully develop the theory and practice of accounting in Russia without knowledge and their understanding today.

Keywords: principle of ritualism; collation; Admiralty regulations; Swedish style; Peter I; accounting practice; statutory regulation; accounting standards.

Введение

В 1992 г. Я.В. Соколов (1938–2010) и В.В. Ковалев (1948–2020) сформулировали десять принципов русской бухгалтерии [1], позже включенных в самую известную российскую книгу по истории бухгалтерского учета [2]. При этом они не всегда приводили примеры, позволяющие раскрыть их применение в практике бухгалтерского учета рассматриваемого периода, что затрудняет их понимание.

Принципы русской бухгалтерии неизменно анализируются в статьях современных исследователей [3-5] или упоминаются при рассмотрении отдельных аспектов развития российского учета [6;7]. Несмотря на то, что исследователи регулярно обращаются к этому вопросу, вплоть до настоящего времени недостаточно раскрыто содержание принципов, не все из них проиллюстрированы примерами, не изучено их изменение во времени, не уточнена их актуальность для современной практики.

Цели и методы исследования

История бухгалтерского учета в нашей стране большинством исследователей вслед за Я.В. Соколовым рассматривается с разделением на два значимых периода, рубежом которых является правление Петра I (годы жизни: 1672–1725, годы правления: 1682–1725, совместно с соправителем, братом Иваном – до 1696 г., далее – единолично). Авторы данной статьи ставят цель пояснить содержание каждого принципа русской бухгалтерии примерами из практики учета сложившейся при Петре I, а также проиллюстрировать применение в современном учете актуальных до настоящего времени принципов.

При проведении исследования применялись следующие методы: исторический, системно-структурный, описательный, сравнительно-исторический и историко-типологический. Применение указанных методов, а также анализ обширных фактических материалов о практике учета в исследуемые исторические периоды позволили обеспечить объективность полученных выводов и результатов.

Результаты: характеристика принципов русской бухгалтерии

По словам Я.В. Соколова и В.В. Ковалева, принципы русской бухгалтерии на протяжении всей истории развития учета в России «составляли, составляют и будут составлять ее сущность» [2, с. 215]. Ученые проиллюстрировали их примерами из допетровской эпохи, однако часть из них относится к другим областям деятельности. Так, принципы личной и коллективной ответственности охарактеризованы примерами из налогообложения, а урока или планового задания – менеджмента.

Принципы, сформулированные Я.В. Соколовым и В.В. Ковалевым, не связаны с принципами,

заимствованными из МСФО и включенными в современные российские стандарты бухгалтерского учета и отчетности, которые подробно рассмотрены во многих современных работах [4;8;9]. Они раскрывают специфику организации учета в России. Анализ их применения на разных исторических этапах позволяет проследить эволюцию бухгалтерского учета в нашей стране.

Особый интерес представляет период правления Петра I, когда произошли самые значимые преобразования в российском учете. Этот правитель внес изменения во многие аспекты жизни в стране: ввел новый гражданский шрифт, реорганизовал административно-территориальное деление, приказы заменил коллегиями и т.д. Не остался без его внимания и бухгалтерский учет. Причину этого сформулировал русский историк В.О. Ключевский (1841–1911): «Донимаемый на каждом шагу новыми расходами Петр хотел ежеминутно знать свои наличные средства, рассеянные по многочисленным приказам» [10, с. 253]. Краткое обобщение применения принципов русской бухгалтерии в петровскую эпоху представлено в табл. 1.

В таблице 1 наглядно показано, что каждый принцип русской бухгалтерии нашел применение в период правления Петра I. Деятельность правителя оказала особенно большое влияние в рамках действия трех принципов русской бухгалтерии: примата государственной собственности, обрядолюбия и заимствований.

Одним из важнейших новшеств в системе государственного управления в эпоху правления Петра I стала систематизация и развитие законодательства. Много внимания уделялось нормативным актам, которые регулировали правила бухгалтерского учета. По подсчетам М.И. Сидоровой и Д.В. Назарова, этим правителем было утверждено 82 нормативных акта, регулировавших учетную деятельность, что почти в три раза больше, чем за аналогичный предшествующий период (1653–1688) [12, с. 53-54]. В период правления Петра I принцип примата государственной собственности получил стремительное развитие, поскольку правитель перевел его на новый уровень, введя в практику общегосударственные регулятивы по бухгалтерскому учету, заменившие ранее применявшиеся локальные нормативные акты, адресованные конкретным должностным лицам [15].

В рамках законотворческой деятельности Петр I внес существенное развитие и в практику применения принципа обрядолюбия. Одним из первых законодательных актов в этом направлении стал указ Петра I 1710 г. «Об учинении во всех Приказах и Ратуше ведомости о доходах, и об отсылке оных к Губернаторам для составления общей ведомости» [16, № 2244], адресованный государственным структурам приказам и ратуше, определивший для них правила составления и представления отчетности и предписывавший форму этих отчетов. В этом документе впервые в российском законодательстве

Таблица 1. Применение принципов русской бухгалтерии в период правления Петра I¹

Принцип русской бухгалтерии	Характерные примеры петровской эпохи
Примата государственной собственности	Введена практика законодательного регулирования правил бухгалтерского учета на общегосударственном уровне
Материальной ответственности	Учет материальных ценностей получил развитие в Адмиралтейском регламенте
Личной ответственности	На уральских заводах личная ответственность распространялась не только на сохранность материальных ценностей, управляющие отвечали также за простои в производстве. У государственных служащих была личная ответственность, за пренебрежение обязанностями им могла грозить ссылка или смертная казнь. Еще один пример применения этого принципа – учет крепостных крестьян, его правила подробно описаны в инструкции, составленной А.П. Волинским (1689–1740) в 1724 г. Этот учет строился на основе регулярной инвентаризации людей и ценностей
Коллективной ответственности	Проявился в налогообложении после 1710 г., когда Петр I проигнорировал результат переписи населения, показавшей существенную убыль налогоплательщиков, потребовал взимать подворный налог по данным 1678 г. Это привело к тому, что обязанность по уплате податей за опустившие двory распределялась между оставшимся на местах населением. Ситуация осталась неизменной и после замены в 1724 г. подворной подати подушной, которая представляла собой вид прямого личного налогообложения с ревизской (мужской) «души». Община собирала налоги, а круговая порука гарантировала их поступление в бюджет
Урока или планового задания	В судостроении составлялись детальные сметы для строительства кораблей. Сметные расчеты делались для упорядочивания финансирования строительства кораблей. Они включали материалы, инструменты, оборудование и вооружение, транспортные расходы, заработную плату
Коллации	С 1701 г. в России введена обязательная регистрация в крепостных конторах в специальных крепостных книгах сделок, в т.ч. и займов деньгами и товарами. Одновременно с начала XVIII в. среди российских купцов получили распространение простые письменные обязательства, называемые «совестными» письмами, ставшие предшественниками векселя
Примата административных правоотношений	Учет осуществлялся по предписаниям и был необходим для представления данных и отчетов для государственных структур
Затратного ценообразования	В 1723 г. В. Геннин (1665–1750), специалист в области горного дела и металлургического производства, представил Петру I расчет себестоимости производства 1 пуда меди в Пермском нижнем начальстве. Калькуляционные расчеты использовались государственными органами для контроля расходования материальных и трудовых ресурсов
Приоритета формы над содержанием, или обрядолубия	В законодательную практику введено правило включать в нормативные акты образцы оформления учетных регистров (по форме и содержанию)
Займствований	Законодательные акты, регулирующие правила бухгалтерского учета, разрабатывались по зарубежным образцам

не просто описывалось содержание отчетных документов и формуляров учетных записей в них, а была представлена табличная форма ведомости, которую должны были заполнять в приказах и городах [15].

Самым известным законодательным документом петровской эпохи в истории развития российского учета, по мнению исследователей [2, с. 226; 17, с. 70-94; 12, с. 55], стал утвержденный в 1722 г. Регламент об управлении Адмиралтейства и верфи [16, с. 525-637], который содержал формы учетных регистров и образцы их заполнения. При его создании Петр I использовал английские, французские, датские, шведские и голландские уставы [18, с. 141-142]. Таким

образом, при его разработке Петр I следовал принципу займствований. Его действие очень ярко проявилось в одном малоизвестном факте, еще в 1718 г. правитель издал указ, адресованный Ревизион-коллегии², в котором предписывалось осуществлять операции с денежными средствами «по Шведскому манеру» [16, № 3254.]. Таким образом, данным документом в России «вводилась шведская система финансово-отчетной деятельности» [20, с. 71]. Однако следует уточнить, что в нем не содержалось никаких пояснений понятия «шведский манер», отсутствовали

¹ Составлено авторами по: [2, с. 226-231, 290; 11, с. 56-62; 12, с. 63-65, 107, 112; 13; 14].

² Ревизион-коллегия – контролирующий государственный орган, учрежденный в рамках государственной реформы Петра I, состоявшей в создании системы коллегий, заменивших существовавшие до этого приказы. В нее ежегодно представлялись отчетные документы всех подотчетных ей коллегий [19].

Таблица 2. Принципы русской бухгалтерии в современной учетной практике

Принцип русской бухгалтерии	Характерные примеры современной реализации
Примата государственной собственности	Современная российская учетная практика регулируется законом о бухгалтерском учете и специальными стандартами
Материальной ответственности	Применяется в учете результатов инвентаризации
Личной ответственности	Сложилась практика наложения штрафных санкций за грубые нарушения и ошибки в бухгалтерском учете и отчетности
Коллективной ответственности	Применяется на практике, но в учете реализуется через расчеты с конкретными лицами
Урока или планового задания	Широко применяется в бюджетировании – системе управленческого учета, предназначенной для составления и мониторинга выполнения планов [6, с. 136]
Коллазии	Сверка расчетов предписана нормативными актами и обязательна перед составлением годовой отчетности
Примата административных правоотношений	Бухгалтерский учет и составление бухгалтерской отчетности продолжает восприниматься как повинность, выполнение которой обеспечивается штрафными санкциями за непредставление отчетности. Русский учет ведется в интересах менеджмента и налогообложения [5;7]
Затратного ценообразования	Проявляется в приоритетности доходно-расходного метода учета в российской учетной практике перед приматом баланса, принятом в МСФО
Приоритета формы над содержанием, или обрядолюбия	Формы бухгалтерской и налоговой отчетности определяются государственными органами
Займствований	Российские стандарты бухгалтерского учета разрабатываются на основе МСФО, кроме того, в стране предписывается обязательное применение МСФО для составления консолидированной отчетности [7]

они и в других документах. Этим указом Петр I попытался ввести в нашей стране иностранную учетную практику путем прямого заимствования. К 1722 г. он понял, вероятно, что это не привело к ожидаемым результатам и утвердил Адмиралтейский регламент, ликвидировавший данный пробел.

Считается, что Петр I заложил основы современной практики бухгалтерского учета, правильность данного суждения показана путем анализа актуальности принципов русской бухгалтерии, применявшихся в его правление.

Обсуждение: применение принципов русской бухгалтерии на современной практике

Примеры, характеризующие применение принципов русской бухгалтерии в современной учетной практике, представлены в таблице 2.

В отношении отдельных принципов заметны изменения. Например, не все из них остались в рамках бухгалтерской деятельности. В настоящее время материальная индивидуальная и коллективная ответственность не являются определяющими для бухгалтерского учета в части формирования содержания его регистров, но продолжают оказывать влияние на методологию учета, в котором контрольная функция, получившая развитие именно из этих принципов, остается определяющей. Принцип личной ответственности получил развитие в

смещении акцентов от объекта учета в форме человека до широкого распространения на практике ответственности исполнителей за допущенные ошибки в бухгалтерском учете. Часть принципов (урока, коллазии, займствований) остаются актуальными, но их сложно назвать присущими исключительно российской практике, поскольку они общеприняты в учетной практике других стран.


Особенности отечественной практики проявляются в четырех принципах русской бухгалтерии: примата государственной собственности и административных правоотношений, затратного ценообразования и обрядолюбия. Первый проявляется не только в законодательном регулировании учета, но и в том, что специалисты учетной практики часто отказываются от права применения профессионального суждения в условиях неопределенности, обращаясь за дополнительными пояснениями в Министерство финансов. Принцип примата административных правоотношений, по словам Т.М. Алдаровой и В.А. Фроловой, «силен и в настоящее время – начальник выступает в лице инспектора налогового органа, и если он не будет требовать отчетности, то никто ее не будет составлять» [5, с. 969]. Следуя принципу затратного ценообразования российский законодатель утвердил стандарт «Расходы организации», отсутствующий в МСФО – основы для разработки российских стандартов учета и отчетности. Принцип обрядолюбия относительно стандартизации форм первичных и

учетных регистров с принятием в 2011 г. нового закона «О бухгалтерском учете» постепенно уходит в прошлое, но приоритет формы над содержанием остается определяющим для российских специалистов, продолжающих трактовать факты хозяйственной жизни, следуя их юридическому оформлению, даже несмотря на то, что в современных регулятивах присутствует принцип противоположного значения: приоритета содержания над формой.

Заключение

Принципы русской бухгалтерии, сформулированные Я.В. Соколовым и В.В. Ковалевым около 30 лет назад, отличаются от того, что в современной практике учета с фокусом на МСФО называется «принципами» и в концептуальных основах финансовой отчетности – качественными характеристиками отчетности.

Принципы русской бухгалтерии, являясь ее основой, не постоянны. Они меняются со временем, поэтому исторический анализ их развития особенно релевантен. В действительности в принципах русской бухгалтерии выражены ее особенности, одновременно

и отражающие, и определяющие учетную практику, которые формировались столетиями и влияли и продолжают влиять на ментальность русского бухгалтера. В допетровскую эпоху принципы учета формировались на практике. Они рождались как бы «снизу», стихийно, в отличие от петровской эпохи, когда государство стало формировать их «сверху», принудительно, оформляя их нормативными актами и законодательно закрепляя. Петр I усилил действие части принципов русской бухгалтерии, в частности, обрядолобия, примата государственной собственности и административных отношений, замствования. Последний из них перестал выражать национальную особенность русской бухгалтерии, поскольку европейские страны действуют одинаково в отношении применения МСФО. Остальные перечисленные принципы остаются определяющими для российских бухгалтеров, но их название в настоящее время, возможно, следует уточнить в силу того, что в версии Я.В. Соколова и В.В. Ковалева они выглядят несколько архаично. Вполне вероятно, что в дальнейшем принципы будут продолжать претерпевать изменения, дабы отвечать актуальным требованиям времени и потребителей экономической информации. 

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. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Принципы русской бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 12. – С. 23-25.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1996. – 599 с.
3. Kuter M.I. Russia // A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, the Middle East and Africa. – Sydney: Emerald Group Publishing Limited, 2012. – pp. 75-106.
4. Акатьева М.Д. Принципы бухгалтерского учета: ретроспектива формирования и современные тенденции // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Том 20. – № 7(421). – С. 370-384.
5. Алдарова Т.М., Фролова В.А. Исторические предпосылки формирования ментальности русского бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Том 20. – № 16 (430). – С. 962–976. DOI:10.24891/ia.20.16.962.
6. Гринкевич О.В., Иванников А.Е. Генезис теории и практики бюджетирования // Техника и технология пищевых производств. – 2015. – № 1(36). – С. 136-141.

References

1. Sokolov YA.V., Kovalev V.V. Printsipy russkoy buhgalterii [Principles of Russian Accounting]. *Buhgalterskiy uchet*, 1992, no. 12, pp. 23-25 (in Russ.).
2. Sokolov YA.V. *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney* [Accounting: from the Origins to the Present Day]. Moscow, Banki i birzhi, YUNITI Publ., 1996. 599 p.
3. Kuter M.I. *Russia*. A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, the Middle East and Africa. Sydney, Emerald Group Publishing Limited, 2012, pp. 75-106.
4. Akat'eva M.D. Printsipy buhgalterskogo ucheta: retrospektiva formirovaniya i sovremennye tendentsii [Principles of Accounting: a Retrospective of the Formation and Current Trends]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2017, Vol. 20, no. 7(421), pp. 370-384 (in Russ.).
5. Aldarova T.M., Frolova V.A. Istoricheskie predposylki formirovaniya mental'nosti russkogo buhgaltera [Historical Preconditions for Formation of the Russian Accountant's Mentality]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2017, Vol. 20, no. 16 (430), pp. 962–976 (in Russ.). DOI:10.24891/ia.20.16.962.
6. Grinkevich O.V., Ivannikov A.E. Genezis teorii i praktiki byudzhetrovaniya [Genesis of Theory and Practice of Budgeting]. *Tekhnika i tekhnologiya pishchevyh proizvodstv*, 2015, no. 1(36), pp. 136-141 (in Russ.).

7. Sokolov V.I., Guzov I.N., Generalova N.V., Karelskaia S.N. Applying IFRS in Russia // *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*. – London: Taylor & Francis, 2019. – p. 14
8. Мизиковский Е.А. Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2016. – № 1. – С. 30-34.
9. Пятов М.Л. Принцип приоритета экономического содержания над юридической формой // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2020. – № 3. – С. 2-5.
10. Ключевский В.О. Русская история. Часть 3: учебник для вузов. – М.: Издательство Юрайт, 2020. – 354 с.
11. Толкушкин А.В. История налогов в России. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 480 с.
12. Назаров Д.В., Сидорова М.И. У истоков профессии бухгалтера в России – люди и события XVIII века: монография. – М.: Издательство «Научные технологии», 2020. – 223 с.
13. Захаров В.Н. Вексельные операции западно-европейских купцов в России в XVIII в. // *Экономическая история: ежегодник*. – 2004. – Том 2004. – С. 310-370.
14. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2009. – 287 с.
15. Karelskaia S., Zuga E. Russian Accounting Practice in the 17th Century and Its Transformation by Peter the Great / In: Antipova T. (eds) // *Comprehensible Science. – Lecture Notes in Networks and Systems: Springer, Cham Publ.* – 2021. – Vol. 186. – pp. 61-69. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-030-66093-2_6
16. Сперанский М.М. Полное собрание законов Российской империи. Собрание Первое (1649–1825 гг.). – Санкт-Петербург: Тип. II Отделения Собственной Его Императорского Величества Канцелярии, 1830–1851.
17. Львова Д.А. Истоки теории бухгалтерского учета общественного сектора экономики. – Санкт-Петербург: Издательство Санкт-Петербургского государственного университета, 2014. – 159 с.
18. Воскресенский Н.А. Петр Великий как законодатель: исследование законодательного процесса в России в эпоху реформ первой четверти XVIII века / под редакцией Д.О. Серова. – М.: Новое Литературное Обозрение, 2017. – 640 с.
19. Бычкова С.М. История развития контроля в России // *Аудиторские ведомости*. – 1999. – № 10. – С. 73-92.
20. Лагутин И.Б. Этапы формирования российской системы организации бюджетного контроля: организационно-правовое обеспечение // *Историко-правовые проблемы: Новый ракурс*. – 2012. – № 5. – С. 70-81.
7. Sokolov V.I., Guzov I.N., Generalova N.V., Karelskaia S.N. Applying IFRS in Russia. *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*. London, Taylor & Francis Publ., 2019. p. 14.
8. Mizikovskiy E.A. Kontseptual'nye 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.).
9. Pyatov M.L. Printsip prioriteta ekonomicheskogo soderzhaniya nad yuridicheskoy formoy [Principle of Priority of Economic Content over Legal Form]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 3, pp. 2-5 (in Russ.).
10. Klyuchevskiy V.O. *Russkaya istoriya* [Russian History]. Moscow, YUrayt Publ., 2020. 354 p.
11. Tolkushkin A.V. *Istoriya nalogov v Rossii* [History of Taxes in Russia]. Moscow, INFRA-M Publ., 2011. 480 p.
12. Nazarov D.V., Sidorova M.I. *U istokov professii buhgaltera v Rossii – lyudi i sobytiya XVIII* [The Origins of Accounting Profession in Russia: People and Events of the XVIII Century]. Moscow, Nauchnye tekhnologii Publ., 2020. 223 p.
13. Zaharov V.N. Veksel'nye operatsii zapadno-evropeyskikh kuptsov v Rossii v XVIII v. [Bills of Exchange in the Credit Operations of West-European Merchants in Russia in the Eighteenth Century]. *Ekonomicheskaya istoriya: ezhegodnik*, 2004, Vol. 2004, pp. 310-370 (in Russ.).
14. Sokolov YA.V., Sokolov V.YA. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting History]. Moscow, Magistr Publ., 2009. 287 p.
15. Karelskaia S., Zuga E. Russian Accounting Practice in the 17th Century and Its Transformation by Peter the Great / In: Antipova T. (eds). *Comprehensible Science. Lecture Notes in Networks and Systems: Springer, Cham Publ.* 2021, Vol. 186, pp. 61-69. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-030-66093-2_6.
16. Speranskiy M.M. *Polnoe sobranie zakonov Rossiyskoy imperii. Sbranie Pervoe (1649-1825 gg.)* [Complete Collection of Laws of the Russian Empire. First Collection (1649-1825)]. Sankt-Peterburg, Tip. II Otdeleniya Sobstvennoy Ego Imperatorskogo Velichestva Kantselyarii Publ., 1830-1851.
17. L'vova D.A. *Istoki teorii buhgalterskogo ucheta obshchestvennogo sektora ekonomiki* [The Origins of Accounting Theory of the Public Sector of the Economy]. Sankt-Peterburg, Izdatel'stvo Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo universiteta, 2014. 159 p.
18. Voskresenskiy N.A. *Petr Velikiy kak zakonodatel': issledovanie zakonodatel'nogo protsessa v Rossii v epohu reform pervoy chetverti XVIII veka* [Peter the Great as a Legislator: a Study of the Legislative Process in Russia in the Era of Reforms of the First Quarter of the 18th Century]. Moscow, Novoe Literaturnoe Obozrenie Publ., 2017. 640 p.
19. Bychkova S.M. *Istoriya razvitiya kontrolya v Rossii* [History of Control Development in Russia]. *Auditorskie vedomosti*, 1999, no. 10, pp. 73-92 (in Russ.).
20. Lagutin I.B. *Etapy formirovaniya rossiyskoy sistemy organizatsii byudzhetnogo kontrolya: organizatsionno-pravovoe obespechenie* [Stages of the Formation of the Russian System Organization of Budgetary Control: Organizational and Legal Support]. *Istoriko-pravovyye problemy: Novyy rakurs*, 2012, no. 5, pp. 70-81.

Для цитирования

Карельская С.Н., Зуга Е.И. Принципы русской бухгалтерии и их применение на практике // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2021. – № 5. – С. 38-43.

For citation

Karelskaia S.N., Zuga E.I. Printsipy russkoy buhgalterii i ih primeneniye na praktike [Russian Accounting Principles and Their Practical Application]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 38-43 (in Russ.).

Трансформация учетных бизнес-процессов в период перехода на Федеральные стандарты бухгалтерского учета

Transformation of Business Processes Accounting during the Transition to Federal Accounting Standards

Тульский государственный педагогический
университет им. Л.Н. Толстого,
Российская Федерация, Тула

Марина Владимировна Вахорина

канд. экон. наук, доцент кафедры
экономики и управления

e-mail: vahorina.tula@mail.ru

300026, Российская Федерация,

г. Тула, проспект Ленина, д. 125.

Тел. +7 (960) 619-59-50.

Tul'skiy gosudarstvennyy pedagogicheskiy
universitet im. L.N. Tolstogo (Tula State Lev Tolstoy
Pedagogical University), Russian Federation, Tula

Marina V.Vahorina

PhD in Economics, Associate Professor at the
Economics and Management Department

e-mail: vahorina.tula@mail.ru

125 Prospekt Lenina, Tula 300026,

Russian Federation.

Phone +7 (960) 619-59-50.

Аннотация. Статья посвящена вопросу трансформации учетных бизнес-процессов как инструмента оценки эффективности бизнеса при переходе на Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ). Исследование основано на анализе российских и зарубежных публикаций, а также на интеграции опыта специалистов, раскрывающего практическое значение методов трансформации учетных бизнес-процессов в коммерческой деятельности. Целью исследования является разработка (трансформация) бизнес-процессов на основе исследования теоретических положений учёных-экономистов и практического опыта профессиональных бухгалтеров-практиков. Определены задачи и этапы разработки трансформации учетных бизнес-процессов в период перехода на ФСБУ с целью эффективной работы бухгалтерии.

Предложен авторский опыт разработки трансформации бизнес-процессов, применяемый для стандартизации всех направлений учетной работы на примере транспортной компании. Полученные результаты обладают определенной научной новизной: разработанные или модифицированные методики трансформации бизнес-проектов влияют на исключение дублирования многих хозяйственных операций, выявляют зоны безответственности, а также направлены на оптимальную организацию документооборота и сокращение временных затрат. Автор обосновал более полную дефиницию «учетный бизнес-процесс» как совокупность комплекса работ, направленного

Abstract. The paper is devoted to the optimization of business processes accounting as a tool for evaluating business performance in the transition to the Federal Accounting Standards (FAS). The research is based on the analysis of Russian and foreign publications, as well as on the integration of specialists' experience, which reveals the practical significance of methods for transforming business processes accounting in commercial activities. The purpose of the study is to develop business processes based on the theories of scientists-economists and the practical experience of professional accountants-practitioners. The tasks and developing stages for the transformation of business processes accounting during the transition to FAS for the purpose of efficient work of accounting staff are defined.

The author proposes her own experience in the development of business processes' transformation, which is used to standardize all areas of accounting work on the example of a transport company. The obtained results have a certain scientific novelty: the developed or adapted methods for business processes transformation affect the duplication elimination of many business operations, identify areas of irresponsibility, and are also aimed at optimal organization of document flow and reduction of labor input. The author substantiates a more complete definition of business process accounting as a set of complex works aimed at collecting and summarizing information about the facts of the economic life

на сбор и обобщение информации о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта, предназначенной для внешних и внутренних пользователей с целью оценки эффективности бизнеса. Методические приемы при разработке бизнес-процессов, связанных с учетной работой, могут быть использованы в практической деятельности бухгалтерии как структурного подразделения коммерческих малых и средних предприятий, а также для организаций аутсорсинга, которые ведут бухгалтерский учет и формируют бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Ключевые слова: Федеральные стандарты бухгалтерского учета; бухгалтерская (финансовая) отчетность; бизнес-процессы; качество информации; управленческие решения; бухгалтерия как центр затрат.

Введение

Завершающим этапом учетного процесса является формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая включает информацию о движении денежных потоков, финансовом положении и финансовом результате деятельности экономического субъекта. Чтобы подготовить такую информацию, бухгалтеру необходимо собрать и систематизировать сотни, а то и тысячи первичных учетных документов и регистров. Грамотно выстроенный бизнес-процесс бухгалтерии влияет не только на качество формируемой отчетности, но и на принятые на её основе экономически обоснованные управленческие решения. Под «бизнес-процессом понимается совокупность взаимосвязанных мероприятий или работ, направленных на создание определённого продукта или услуги для потребителей» [1].

Основными процессами любой компании являются снабжение, маркетинг, производство, продажа и т.д. Ведение бухгалтерского учета осуществляется на всех процессах, связанных с текущей деятельностью и направленных на организацию управления, так как своевременная регистрация фактов хозяйственной жизни позволяет менеджеру вовремя проводить контроль выполнения работ (услуг). Проведенный анализ финансовой информации, представленной бухгалтерией, помогает руководителям принимать обоснованные экономические решения и снижать затраты компании, а значит увеличивать прибыль [2].

Вопросы повышения эффективности и снижения затрат структурного подразделения «бухгалтерия» рассматривались в работах отечественных и зарубежных специалистов в области ведения бухгалтерского учета: Ю.С. Аввакумова, Ю.В. Мороз, Д.С. Шемончук [1], С.В. Брызгалина, М.А. Вахрушина, М. Чампи М., Дж. Хаммер и др. Однако переход на Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), который уже начался в России,

of an economic entity, intended for external and internal users in order to assess the business performance. Techniques for the development of business processes related to the accounting work can be used in the practical activities of accounting department as a business unit of small and medium-sized commercial enterprises, as well as by outsourcing organizations that maintain accounting records and form accounting (financial) statements.

Keywords: Federal Accounting Standards; accounting (financial) reporting; business processes; information quality; management decisions; accounting as a cost center.

значительно добавил объем работы для бухгалтерии – это и изучение самих стандартов, особенности их применения для конкретных объектов учета, повышение квалификации учетных работников. Поэтому просто необходимо структурировать работу учетных бизнес-процессов в бухгалтерии в связи не только с эффективностью затрат, но и с применением ФСБУ.

«Операционные бизнес-процессы являются объектами бухгалтерского наблюдения. На верхнем наиболее обобщенном уровне к ним относятся процессы снабжения, производства, реализации и т.д.; на нижнем уровне операционные процессы представлены факторами хозяйственной жизни. Бизнес-процессы, не изменяющие состояния хозяйственных средств организации и источников их формирования, но непосредственно относящиеся к хозяйственной деятельности, также следует считать операционными. Сам учетный процесс и его подпроцессы как вид профессиональной деятельности относится к поддерживающим бизнес-процессам. К поддерживающим подпроцессам бухгалтерского учета, на верхнем обобщенном уровне можно, например, отнести первичную постановку бухгалтерского учета, его организацию и дальнейшее ведение, выполнение контрольных мероприятий и т.д. Каждой из групп подпроцессов могут быть выделены те из них, которые обладают повышенной значимостью» [1].

Обсуждение

Бухгалтерию как центр финансовой ответственности не случайно называют «инструментом для оценки эффективности бизнеса, именно это структурное подразделение владеет всей информацией о деятельности предприятия, его активах, обязательствах и финансовых результатах. Соответственно учетные процессы в бухгалтерии должны быть выстроены с учетом требований менеджеров по содержанию и срокам представления

оперативной отчетности. Например, срок представления финансовой отчетности в фискальные органы – 30 марта, но перед бухгалтерией стоит задача закрывать год до 30 января. Следовательно как инструмент руководства компании для оценки бизнеса она должна быть грамотно построена и корректно функционировать» [3].

Функциональная карта профессиональной деятельности учетных работников в соответствии с уровнем квалификации регламентирована Профессиональным стандартом «Бухгалтер»¹ [1]. Профессиональный стандарт раскрывает только общие трудовые функции, виды работ для конкретной деятельности, а разработка бизнес-процессов помогает систематизировать работу учетных работников, выявить зоны ответственности, дублирование операций, пересечение профессиональных функций. Не эффективная работа бухгалтерии приводит к дополнительным затратам, которые возникают в результате с выплатой штрафов, пеней, недоимок по налогам и сборам, с мошенническими схемами увода заказов, и как следствие, недополученная прибыль собственников. Бухгалтерия как структурное подразделение бизнеса должна работать на реализацию его целей, а не наоборот, поэтому модернизация учетных бизнес-процессов является одной из ключевых задач бизнеса.

Этапы трансформации (модернизации) при переходе на ФСБУ учетных бизнес – процессов:

1. Оценка деятельности бухгалтеров в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер».

В бухгалтерии сосредоточена информация для всех внутренних и внешних пользователей. Менеджеры часто отвлекают от основной работы бухгалтера по вопросам продаж, так как зарплата и процент премии менеджеров напрямую зависят от объема выручки. А если в компании более десяти менеджеров, да ещё обращаются не один раз в день, бухгалтер может тратить до одного и более часа в день на сбор этой не актуальной для него информации. Поэтому такой показатель как «ежедневная выручка по конкретным менеджерам» рекомендуется сразу ввести в бизнес-процесс бухгалтера по учету продаж (бухгалтера производственного отдела бухгалтерии).

2. Анализ существующих бизнес-процессов с учетом потенциальных рисков.

Основной задачей данного этапа является оценка действующих цепочек процессов учетной работы, например, опрос сотрудников, связанных (зависимых) с работой бухгалтерии; установление должностей, ответственных за проведение процесса, определение временных затрат на каждый процесс путем фотографии рабочего времени и т.д. (рис.1).

¹ Профессиональный стандарт «Бухгалтер» утвержден приказом Минтруда России от 21.02.2019 № 103н (зарегистрирован в Минюсте России 25 марта 2019 года № 54154). Режим доступа: <https://www.ipbr.org/developments/standard/> (дата обращения 12.06.2021).

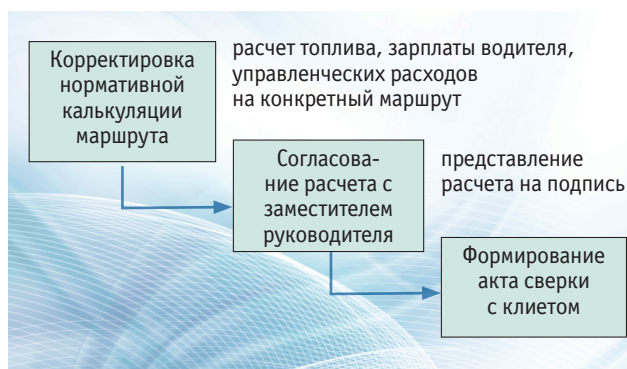


Рис.1. Расчет стоимости доставки грузов по конкретному маршруту.

Далее в таблице 1 представлен каждый этап учетного процесса с целью отражения периодичности учетного процесса, назначения ответственного, а также временных затрат, на основе которых можно рассчитать стоимость каждой операции бизнес-процесса для бухгалтера.

3. Разработка согласованных с руководителем бизнес-процессов.

Рассматривая действующий процесс «Расчет стоимости доставки грузов по конкретному маршруту» можно сделать следующие выводы:

- согласование с заместителем руководителя, например, проводить только по маршрутам, в которых либо себестоимость получилась завышенная (новый клиент) или заниженная (клиент, у которого большое количество бонусов) или проводить по другим критериям, если согласование отметить нельзя;

Таблица 1. Действующий сценарий учетного бизнес-процесса «Расчет стоимости доставки грузов по конкретному маршруту»

№ этапа	Наименование этапа	Периодичность этапа	Ответственный данного этапа (должность)	Количество затраченного
1	Корректировка нормативной калькуляции	От 1 до 5 раз в день (зависит от количества маршрутов)	Бухгалтер производственного отдела бухгалтерии	1 час на 1 маршрут
2	Согласование с заместителем руководителя	Каждый расчет нового маршрута	Заместитель руководителя по финансовым вопросам	10 минут на 1 расчет
3	Формирование и проведение акта сверки с клиентом	На каждую заявку	Заместитель руководителя отдела маркетинга	30 минут на 1 заявку

Таблица 2. Сценарий учетного бизнес-процесса «Расчет стоимости доставки грузов по конкретному маршруту» после трансформации

№ этапа	Наименование этапа	Периодичность этапа	Ответственный за данный этап (должность)	Количество затраченного времени
1	Корректировка нормативной калькуляции	От 1 до 5 раз в день (зависит от количества маршрутов)	Бухгалтер производственного отдела бухгалтерии	1 час на 1 маршрут
2	Согласование с заместителем руководителя	Проводить по новым клиентам (1–4 раз в месяц)	Заместитель руководителя по финансовым вопросам	10 минут на 1 расчет
3	Формирование и проведение акта сверки с клиентом	Только по постоянным клиентам – 1 раз в квартал	Заместитель руководителя отдела маркетинга	30 минут на 1 заявку
4	Расчет бонусов диспетчерам в соответствии с объемом заказов	Два раза в месяц	Бухгалтер производственного отдела бухгалтерии	10 минут на каждого диспетчера

- отмена акта сверки по каждому маршруту, операцию можно проводить по постоянным клиентам 1 раз в квартал;
- если компания применяет ФСБУ 5/2019, значит, из расчета производственной себестоимости необходимо предусмотреть исключение статьи «Управленческие расходы».

В таблице 2 представлен процесс расчета стоимости доставки грузов по конкретному маршруту после трансформации на примере транспортной компании.

4. Создание карты коммуникаций (зон ответственности) на основе разработанных учетных бизнес-проектов.

Для своевременного выполнения всех этапов учетного бизнес-процесса необходимо разработать карту коммуникаций. Пример карты коммуникаций (зон ответственности) представлен в таблице 3.

5. Автоматизация бизнес-процессов (при необходимости).

Данный процесс можно автоматизировать: клиент сам в личном кабинете на сайте компании

Таблица 3. Карта коммуникаций учетного бизнес-процесса на 2021 год

Ответственный (должность)	Расчет стоимости доставки грузов по конкретному маршруту	Расчет с клиентами и поставщиками	И т.д. другие учетные процессы
Бухгалтер производственного отдела бухгалтерии	1 – ежедневно 4 – 2 раза в месяц	X	
Заместитель руководителя по финансовым вопросам	2 – от 1 до 4 раза в квартал	2 – ежедневно	
Заместитель руководителя отдела маркетинга	3 – 1 раз в квартал	3 – еженедельно	
Бухгалтер финансового отдела бухгалтерии	X*	1 – ежедневно	

*отсутствие должностной обязанности в данном учетном бизнес-процессе.

может рассчитать плановую (предварительную) стоимость маршрута.

6. Создание инструкции (чек-листов) и обучение практического применения бизнес-процессами.


После согласования со всеми участниками бизнес-процесс утверждается главным бухгалтером, а ответственные могут кроме карты коммуникаций структурировать свою работу, разработав чек-листы.

Данный пример рассмотрен для компаний, применяющих ФСБУ 5/2019 «Запасы», который уже действует с 2021 года. С 2022 года будет действовать ряд ФСБУ «Аренда», «Основные средства» и другие, поэтому необходимо как можно быстрее рассмотреть вопрос трансформации учетных бизнес-процессов. Исходя из представленного исследования, можно сделать вывод об эффективности работы бухгалтерии и получения качественной информации без дополнительных затрат.

Выводы

Таким образом, комплексная организация по разработке бизнес-процессов учетной работы не только экономит дополнительные средства, но и высвобождает время для другой учетной работы, в том числе направленной на увеличение финансовых результатов. Учетные бизнес-процессы являются инструментом оценки эффективности бизнеса, активизируют профессиональную деятельность специалистов в области ведения бухгалтерского учета, привлекают внимание

контрагентов, помогают сделать контролирующий процесс простым и экономичным. Все эти исследования позволили автору обосновать более полную дефиницию «учетный бизнес-процесс» как последовательность комплекса действий,

направленных на сбор и обобщение информации о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта, предназначенного для внешних и внутренних пользователей с целью оценки эффективности бизнеса. 

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. Аввакумова Ю.С., Мороз Ю.В., Шемончук Д.С. Современное состояние бухгалтерского учета в Российской Федерации // Вестник науки и образования. – 2020. – № 15-1 (93). – С. 35-40.
2. Маслова Г.И., Стрельников О.И. Сутність ергономіки та її впровадження в організацію бухгалтерського обліку // Крымский экономический вестник. – 2013. – № 6-1(07). – С. 310-313.
3. Вахорина М.В., Гришина С.А. Центр затрат «Бухгалтерия» как объект нормирования и оценки качества информации // Научные исследования и разработки. Экономика. – 2020. – Том 8. – № 4. – С. 46-50.

References

1. Avvakumova YU.S., Moroz YU.V., SHemonchuk D.S. Sovremennoe sostoyanie buhgalterskogo ucheta v Rossiyskoy Federatsii [Current State of Accounting in Russian Federation]. *Vestnik nauki i obrazovaniya*, 2020, № 15-1 (93), pp. 35-40 (in Russ.).
2. Maslova G.I., Strel'nikov O.I. Sutnist' ergonomiki ta її vprovadzheniya v organizatsiyu buhgalters'kogo obliku [The Essence of Ergonomics and its Implementation into the Accounting]. *Krymskiy ekonomicheskyy vestnik*, 2013, no. 6-1(07), pp. 310-313.
3. Vahorina M.V., Grishina S.A. TSentr ztrat "buhgalteriya" kak ob"ekt normirovaniya i otsenki kachestva informatsii [Cost Center Accounting as an Object of Rationing and Evaluating the Quality of Information]. *Nauchnye issledovaniya i razrabotki. Ekonomika*, 2020, Vol. 8, no. 4, pp. 46-50.

Для цитирования

Вахорина М.В. Трансформация учетных бизнес-процессов в период перехода на Федеральные стандарты бухгалтерского учета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 5. – С. 44-48.

For citation

Vahorina M.V. Transformatsiya uchetnyh biznes-protsessov v period perekhoda na Federal'nye standarty buhgalterskogo ucheta [Transformation of Business Processes Accounting during the Transition to Federal Accounting Standards]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 44-48 (in Russ.).



25
лет
ИПБ России



Вручение аттестата 8-го уровня главному бухгалтеру ПАО «Интер РАО»

1 октября 2021 года в ИПБ России состоялось вручение аттестата 8-го уровня главному бухгалтеру ПАО «Интер РАО» Алле Петрасовне Вайнилавичуте. Аттестат «Главный бухгалтер коммерческой организации по МСФО» соответствует самому высокому квалификационному уровню специалиста в области бухгалтерского учета, который определен профессиональным стандартом «Бухгалтер». Вручая аттестат, директор ИПБ России Е.И. Копосова отметила комплексный характер бухгалтерской профессии, высокую ответственность главного бухгалтера как специалиста и руководителя.

В ходе переговоров, которые состоялись после церемонии вручения, стороны обсудили вопросы, представляющие взаимный интерес. В частности, коллеги из ПАО «Интер РАО» рассказали об опыте развития бухгалтерского аутсорсинга внутри Группы компаний, его целях, задачах, краткосрочных и долгосрочных эффектах. Стороны обменялись мнениями по проблеме качества услуг в рамках бухгалтерского аутсорсинга. Признано целесообразным рассматривать наличие аттестата профессионального бухгалтера в качестве одного из требований к специалистам, оказывающим бухгалтерские услуги.







Представители ИПБ России поделились опытом развития международных связей и признания аттестатов специалистов разных стран и региональных групп.

А.П. Вайнилавичуте приняла приглашение ИПБ России выступить с докладом на предстоящем в ноябре конгрессе профессиональных бухгалтеров по комплексу вопросов, связанных с тарифным регулированием и внедрением новых федеральных стандартов бухгалтерского учета.





Стороны выразили намерение продолжить взаимодействие по вопросам, способствующим развитию бухгалтерской профессии.

📍 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
☎ 8 800 500-54-51
✉ info@ipbr.org
🌐 www.ipbr.org
В vk.com/ipb_russia
f facebook.com/ipbrussia

ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

-  бухгалтеров
-  аудиторов
-  налоговых консультантов
-  внутренних контролеров
(внутренних аудиторов)
-  финансовых директоров
-  экспертов 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
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia