Т. 11 • № 2 • 2024

ISSN 2408-9303 (Print)
ISSN 2619-130X (Online)

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано
в Федеральной службе по надзору
в сфере связи, информационных технологий
и массовых коммуникаций:
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.

Периодичность издания — 6 номеров в год

**Учредитель: Финансовый университет,
Москва, Россия**

Журнал ориентирован на научное обсуждение актуальных проблем в области учета, анализа и аудита.

Индексируется в базах данных: CrossRef, DOAJ, Ebsco, Dimensions, EconLit, EconBiz, RePec, eLibrary.ru, Russian Index of Science Citation (RINTs), CyberLeninka и др.

Включен во вторую категорию Перечня рецензируемых научных изданий ВАК (К2) по научным специальностям: 5.2.2 (математические, статистические и инструментальные методы в экономике), 5.2.3 (региональная и отраслевая экономика), 5.2.4 (финансы)

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит» публикуются с указанием цифрового идентификатора объекта (digital object identifier, DOI)

Журнал распространяется по подписке. Подписной индекс 94058 в объединенном каталоге «Пресса России»: www. pressa-rf.ru и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

The edition is registered
in the Federal Service for Supervision
of Communications,
Informational Technologies and Media Control:
PI No. ФС77-67070
of 15, September, 2016

Publication frequency — 6 issues per year

**Founder: Financial University,
Moscow, Russia**

The Journal is oriented towards scientific discussion of present-day topics in the sphere of accounting, analysis and auditing.

Indexed in databases: CrossRef, DOAJ, Ebsco, Dimensions, EconLit, EconBiz, RePec, eLibrary.ru, Russian Index of Science Citation (RINTs), etc.

A journal included in the second category of the List of VAC's peer-reviewed scientific publications (K2) on specialties: 5.2.2 (Mathematical, statistical and instrumental methods in economics), 5.2.3 (Regional and sectoral economics), 5.2.4 (Finance)

All articles of journal "Accounting. Analysis. Auditing" are published with a digital object identifier (DOI)

The Journal is distributed by subscription. Subscription index: 94058 in the consolidated catalogue "The Press of Russia": www. pressa-rf.ru and in the online store "Press by Subscription": www.akc.ru

Vol. 11 • No. 2 • 2024

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303

«Учет. Анализ. Аудит»

2024, Т. 11, № 2

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций.
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-67070 от 15 сентября 2016 г.

Учредитель
Финансовый университет, Москва, Россия

Главный редактор
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
А.М. Пересыпкина

Корректор
С.Ф. Михайлова

Переводчик
И.А. Осипова

Верстка
Е.А. Смирнова

Оформление подписки в редакции по тел.:
8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),
e-mail: sfmihajlova@fa.ru
С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:
125167, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: **8 (499) 553-10-84 (вн. 10-84)**
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать: 04.06.2024
Формат 60× 84 1/8
Объем 13,25 п.л.
Заказ № 620

Отпечатано в отделе полиграфии Финансового университета (Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ И ПРИКЛАДНАЯ СТАТИСТИКА

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

Accounting. Analysis. Auditing

2024, vol. 11, no. 2

The journal was registered in the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Mass Media.
The certificate of registration: PI number FS77-67070 from September 15, 2016.

Founder
Financial University, Moscow, Russia

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific of the Journals Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
A.M. Peresypkina

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translator
I.A. Osipova

Layout
E.A. Smirnova

Subscription in editorial office
Tel.: **+7 (499) 553-10-71 (internal 10-80)**
E-mail: sfmihajlova@fa.ru
S.F. Mihaylova

Editorial address:
53, Leningradsky prospekt, office 5.9
Moscow, 125167

Tel.: **+7 (499) 553-10-84 (internal 10-84).**
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing: 04.06.2024
Format 60 × 84 1/8
Size 13,25 printer sheets
Order № 620

Printed in the Polygraphy Department of the Financial University (51, Leningradsky prospect , Moscow)

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-6-23
УДК 338:33С(045)
JEL B41

Конвергенция экономического и статистического учета и анализа в социальной сфере

М.А. Эскиндаров[a], В.Н. Салин[b], М.В. Мельник[c], О.Е. Михненко[d]
[a,b,c] Финансовый университет, Москва, Россия;
[d] Российский университет транспорта (МИИТ), Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья открывает дискуссию о роли учетно-аналитических процессов и статистики в формировании информации, обеспечивающей возможность системного обоснования управленческих решений и определяющей направления эффективного развития экономических субъектов всех уровней, позволяющей решать вопросы, касающиеся как экономического роста крупных хозяйственных систем, так и обеспечения достойного уровня жизни граждан. Выделяя актуальные задачи расширения и повышения качества информационного обеспечения управления, авторы проанализировали эволюцию учетных систем и статистики в России как во время централизованной экономики, так и в период формирования рыночной. Целью этой работы стало выявление лучших традиций, объективная оценка использования отечественного и зарубежного опыта (в том числе международных методических документов) и обобщение наиболее заметных практических достижений в исследуемой области. В статье сформулирована актуальная задача гармонизации развития статистики и бухгалтерского учета, определены основные направления совершенствования информационного обеспечения систем управления. Особое внимание обращено на целесообразность развития корпоративной статистики и методологии учетных процессов в корпоративных структурах как наиболее актуального направления, позволяющего более полно и объективно оценить эффективность развития экономики страны.

Ключевые слова: экономика; управление; бухгалтерский учет; бизнес-процессы; статистика; цифровизация; корпоративные структуры

Для цитирования: **Эскиндаров М.А., Салин В.Н., Мельник М.В., Михненко О.Е. Конвергенция экономического и статистического учета и анализа в социальной сфере. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):6-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-6-23**

ORIGINAL PAPER

Convergence of Economic and Statistical Accounting and Analysis in the Social Sphere

M.A. Eskindarov[a], V.N. Salin[b], M.V. Melnik[c], O.E. Mikhnenko[d]
[a,b,c] Financial University, Moscow, Russia;
[d] Russian University of Transport (MIIT), Moscow, Russia

ABSTRACT

The article opens a discussion about the role of accounting and analytical processes and statistics in the formation of information that provides the possibility of a systematic justification of management decisions and determines the directions for the effective development of economic entities at all levels, allowing to address the issues and problems of economic growth of large economic systems and solving social problems, ensuring a decent standard of living for citizens. Defining the urgent tasks of expanding and improving the quality of information support of management, the authors analyzed the evolution of accounting systems and statistics in Russia both during the centralized economy and during the formation of a market economy, in order to identify the best traditions and assess the widespread use of domestic experience, generalize and expand the best practices, rational use of foreign experience and international methodological documents. The aim of this work was to identify the best traditions, to objectively assess the use of domestic and foreign experience (including international methodological documents) and to summarize the most notable practical achievements in the field under study. The article formulates the urgent task of harmonizing the development of statistics and accounting, determining the main directions for

improving the information support of the direction and management systems, and special attention is paid to the expediency of the development of corporate statistics and methodology of accounting processes in corporate structures as the most relevant direction, allowing a more complete and objective assessment of the effectiveness of the country's economic development.
Keywords: economics; management; accounting; business processes; statistics; digitalization; corporate structures

***For citation*: Eskindarov M.A., Salin V.N., Melnik M.V., Mikhnenko O.E. Convergence of economic and statistical accounting and analysis in the social sphere. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):6-23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-6-23**

ВВЕДЕНИЕ

Современный этап развития экономики России характеризуется высокими темпами преобразований, направленных на существенное совершенствование отраслевой структуры экономики как за счет быстрого развития базовых отраслей, обеспечивающих экономические субъекты прогрессивными средствами производства, так и возрастания доли перерабатывающих бизнес-процессов во всех секторах — от сельского хозяйства до высокотехнологичных наукоемких производств.

Задачи достижения наибольшей степени технологического суверенитета и самодостаточности экономики страны решаются при условии сбалансированного развития отраслей — производителей продуктов конечного потребления, благодаря которым наращивается обороноспособность государства, обеспечивается устойчивый подъем народнохозяйственного комплекса, решаются важнейшие социальные задачи. Не менее важное значение имеют проблемы совершенствования тех секторов экономики, которые отвечают за производство товаров народного потребления и услуг (определяющих повышения качества жизни в стране).

Все это выдвигает на первый план необходимость стратегического управления, ориентированного на достижение устойчивого развития, для чего требуется:

- во-первых, *согласованность развития* основных сфер деятельности (социальной, производственной, технической, инвестиционной и т.д.), *стратегий* отдельных экономических субъектов и регионов, в рамках которых они функционируют; *сбалансированность* темпов и сроков исполнения поставленных стратегических задач;
- во-вторых, *выработка управленческих решений*, ориентированных на наиболее полный учет факторов повышения эффективности во всех звеньях национального хозяйства;
- в-третьих, *высокоразвитая система информационного обеспечения* управления, отвечающая требованиям системности, полноты, достоверности и своевременности сведений о всем разнообразии явлений и процессов, в полной мере отражающих поведение объектов управления различной степени общности.

Основу информационного обеспечения управления национальным хозяйством на всех уровнях, как показывает отечественная и мировая практика, составляют:

- сбор зафиксированных в первичных документах различных форм данных о единичных фактах конкретных качественно определенных явлений, существующих как статистические совокупности;
- сводная обработка данных с использованием разнообразных классификаторов и группировок и расчета групповых и общих показателей, что формирует содержание оперативной и текущей отчетности о деятельности экономических субъектов и органов управления разной направленности;
- аналитическая обработка данных путем анализа и синтеза информации отчетности для получения знаний о том, что происходит в рамках целенаправленного развития явлений и процессов; с этим связаны как существующие (наблюдаемые) изменения в поведении явлений различной степени общности, так и возможные в будущем трансформации, являющиеся результатами конкретных мероприятий или проявлениями основной тенденции развития[1]. Очевидно, что проблемы совершенствования информационного обеспечения управления экономическими явлениями и процессами связаны в первую очередь с развитием статистической методологии на основе теоретических достижений статистики — общественной науки о количественной стороне массовых социально-экономических явлений, познаваемой в единстве с качественной определенностью последних [1]. Опираясь на категорию меры (как единства качества и количества), статистическая методология (при сохранении основных принципов) приспосабливается к требованиям отображения явлений, познаваемых в тех или иных отношениях. Поэтому

[1] Когденко В.Г. Управление финансами и рисками. Учебник. М.: ЮНИТИ; 2019. 527 с.

единая система наблюдения за экономическими явлениями и процессами, будучи статистически организованной, охватывает разнообразные виды деятельности, составляющие суть различных видов учета — оперативно-технического, бухгалтерского и статистического, каждый из которых совершенствуется по мере развития экономической жизни.

В настоящее время в экономических субъектах происходят существенные изменения системы учетных процессов, затрагивающие все уровни последних — от подготовки публичной информации до постановки внутрипроизводственного первичного учета. Наиболее полно это проявилось в определенной трансформации бухгалтерской отчетности [2].

ПРОЦЕССЫ СОВРЕМЕННОЙ ЭВОЛЮЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Значимость бухгалтерского учета в организации и управлении экономическими процессами на уровне предприятия и народного хозяйства в целом определяет тот факт, что речь идет о многочисленных экономических операциях, в ходе которых происходит движение активов во всем их разнообразии, возникают и погашаются различного рода обязательства. Это предопределило востребованность данных о состоянии и движении активов экономического субъекта, размерах его обязательств и процессах их возникновения и погашения. Применение такой информации (с использованием конкретных критериев экономической эффективности) позволяло дать оценку многим явлениям, начиная от рентабельности производства и заканчивая оценкой финансового состояния. Поэтому модернизация процессов управления экономикой при помощи экономических механизмов объективно требует совершенствования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в целом и в отдельных разделах [3–6].

В настоящее время при преобразованиях в управлении экономикой кратно возрастает роль финансовых механизмов управления, и в первую очередь — финансовой информации. В частности, существенно возрос ее объем за счет отражения состояния источников финансирования, так как в разделе пассива бухгалтерского баланса «Собственный капитал и резервы» в обязательном порядке показываются изменения собственного капитала, долго- и краткосрочных заимствований, других средств привлеченного дополнительного капитала [7].

Заметно расширена и информация о внеоборотных активах из-за более полного представления нематериальных активов, в значительной мере определяющих возможности дальнейшего развития производства, а также недвижимости, в том числе коммерческой. Сведения об оборотных активах свидетельствуют не столько об используемых материальных ресурсах, сколько о новых финансовых инструментах: дебиторской и кредиторской задолженностях, векселях, денежных эквивалентах и т.п.

Существенно изменился формат отчетности о финансовых результатах деятельности организации, поскольку он основывается на маржинальной концепции учета затрат и современной системы налогообложения. Все большее внимание уделяется отчету о движении денежных средств, который на принципах системы показателей платежного баланса позволяет характеризовать основные операционные процессы и их реальную эффективность, инновационную и финансовую деятельность с учетом того, что трансформация экономики требует активных инвестиций и предполагает подключение новых источников их получения [2].

Особое значение в условиях формирования экономических субъектов разных форм собственности и организационно-производственных структур имеет отчетность о движении капитала, где акцент делается на отражении как его роста в целом, так и за счет конкретных источников финансирования, и прежде всего — государственных ресурсов. Для этого исчисляются показатели приращения (изменения) собственного капитала в результате деятельности предприятия или передачи безвозвратных бюджетных ресурсов в форме субсидий, государственной поддержки, авансирования капитальных вложений при участии экономического субъекта в реализации государственных программ и национальных проектов.

Одновременно, согласно ФЗ-402 «О бухгалтерском учете»[2], в порядке обеспечения достоверности данных отчетности юридических лиц возрастает значимость системы внутреннего контроля, направленного, прежде всего, на проверку использования ресурсов (финансовых, производственных, внутренних и внешних). Отчетность юридических лиц подлежит подтверждению (для ряда организаций — в обяза-

[2] Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=lvnpo117s8736377287

тельном порядке) вышестоящими органами, если речь идет о государственных и бюджетных ресурсах, и аудиторскими организациями в случае увеличения ресурсов за счет коммерческих предприятий или средств частных лиц.

В порядке обеспечения единообразия и точности отображения операций хозяйственной деятельности компаний (независимо от их типа, отраслевой ориентации и форм собственности) большое внимание уделяется проблемам стандартизации бухгалтерского учета и отчетности. Это решается за счет разработки и совершенствования соответствующих федеральных стандартов и рекомендаций по их использованию.

Процесс ускоренного изменения организационно-правовых форм экономических субъектов и организации бизнес-процессов потребовал достаточно серьезного обновления действующих в настоящее время национальных стандартов. Особая значимость их модернизации определяется тем, что в условиях сложившейся внешнеэкономической ситуации становится проблематичным расширение прямого использования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и аудита (МСА) и их адаптации к российским реалиям.

Развитие структуры национальной экономики, определившее необходимость изменения организации процессов производства и управления, с неизбежностью повлекло совершенствование показателей отчетности и методов их исчисления. Среди корпоративных структур эти требования в первую очередь вызвали не только изменения отчетных документов юридических лиц как базовых звеньев национального хозяйства, но и определили необходимость предоставления отчетов в консолидированном формате и специальных отчетов групп взаимосвязанных организаций, участвующих в едином производственном процессе в корпорациях разного типа.

Однако надо признать, что на сегодняшний день возникшие проблемы еще не решены. Если содержание консолидированной отчетности и порядок формы его регулирования в России определены Федеральным законом № ФЗ-208 «О консолидированной отчетности»[3], то отчеты групп предприятий жесткой регламентации не имеют и разрабатываются в «произвольной» форме. Это ощутимо затрудняет подготовку данных о конечных результатах деятельности группы, особенно в части повторного счета как объемов производства, так и финансовых результатов [8].

При возрастающей роли налоговой системы и налогового контроля экономическими субъектами все большее внимание уделяется постановке налогового учета, определению налоговой нагрузки и ее регулированию, составлению налоговых деклараций и соблюдению сроков уплаты налогов. Во многих крупных организациях созданы самостоятельные подразделения по налоговому учету и контролю. Федеральная налоговая служба за относительно короткий срок провела беспрецедентную работу в области автоматизации формирования и мониторинга налоговых платежей (как условия обеспечения максимальной прозрачности процесса не только их начисления, но и непосредственного учета и перечисления в соответствующие бюджеты), а также более полного сквозного контроля за достоверностью информации не только экономических субъектов, но и государственных органов управления, отвечающих за сбор налогов (и других начислений), которые формируют бюджетную систему. В результате налоговый учет и контроль в большой степени имеет предупредительный характер и направлен на устойчивое формирование бюджетов всех уровней.

Анализ эволюции бухгалтерской отчетности в период 90-х гг. прошлого века и первой четверти XXI в. позволяет сделать вывод о том, что существенное изменение всех ее видов и форм происходит в ответ на запросы бизнеса и интеграцию России в систему международного учета. Массив информации, используемой при обосновании и принятии управленческих решений, актуализируется, откликаясь на объективную закономерность: повышение качества данных является залогом роста эффективности принимаемых управленческих решений и их реализуемости.

Вместе с тем вопросы совершенствования информации не теряют своей актуальности. Острота их решения становится особенно очевидной вследствие заметного усиления интереса к процессам, происходящим в сфере экономики, с учетом стратегической направленности ее развития, расширения внешних связей, существования иных явлений (происходящих с различной степенью рациональности), а также оценки эффективности деятельнос-

[3] Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (принят Государственной Думой 07.07.2010, одобрен Советом Федерации 14.07.2010). URL: https://www.klerk.ru/doc/191647/

ти как на уровне предприятия, так и в масштабе страны с учетом межстрановых связей.

Все больше внимания уделяется раскрытию роли экономических активов (производственных, финансовых, нематериальных) в формировании источников стратегического развития, в том числе за счет конкретных направлений инвестиционной деятельности, отображению разнообразия финансовых инструментов и направлений их использования, включая позиции их влияния на финансовые результаты деятельности организации (что весьма характерно для рыночной экономики) [9].

Необходимая трансформации финансовой (бухгалтерской) отчетности должна осуществляться с учетом того, что она определяет существенную составляющую единой информационной системы, эффективное развитие которой обеспечивается централизованным управлением. Во-первых, состав и содержание отчетности регламентируется на законодательном уровне. Во-вторых, ее формирование происходит в условиях повсеместной стандартизации учетного процесса на основе разработок регламентов и национальных стандартов, что обеспечивает повышение четкости и реализацию единого подхода к определению ряда характеристик эффективности деятельности и развития экономических субъектов. В-третьих, для подтверждения достоверности информации, содержащейся в отчетных документах субъектов хозяйствования, обязательно должны использоваться наиболее эффективные способы контроля — в частности, аудит, осуществляемый специализированными фирмами.

Сто́ит отметить проблемы, которые до сих пор недостаточно проработаны и не всегда сводятся к вопросам выявления и регламентации содержательных позиций внутреннего учета и контроля на предприятиях. Ряд принимаемых решений в некоторой степени не соответствуют перечисленным направлениям развития отчетности. В частности, наблюдаемое отступление от использования типовых форм первичных документов и предоставление организациям права их самостоятельного утверждения противоречит сущности стандартизации учетного процесса или затрудняет его реализацию. В данном случае речь должна идти об установленном наборе строго обязательных для использования первичных документов учета при условии сохранения за предприятием права проектирования и применения дополнительных, не идущих вразрез с основными [10].

К наиболее сложным, на наш взгляд, относится вопрос организации учетных процессов в корпоративных структурах, когда включение в их состав сохраняющих юридическую самостоятельность дочерних предприятий влечет за собой соответствующую интеграцию основных показателей последних в рамках корпорации. В таком случае в качестве требования к новому уровню развития корпоративных учета и статистики должна рассматриваться принципиально иная задача: формирование системы взаимосвязанных и взаимообусловленных индивидуальных и интегрированных характеристик деятельности объединенных в границах одной структуры групп предприятий. При решении такой проблемы следует учитывать накопленный опыт со всеми присущими ему достижениями и недостатками [11].

К числу последних, в частности, можно отнести то, что в нормативных и методических документах о консолидированной отчетности вопросы, касающиеся учета капитала (раздел «Пассивы баланса»), по существу раскрыты лишь частично. В значительной степени они проработаны и представлены МСФО последних лет, но в большей мере связаны с отражением источников привлечения дополнительных средств для выполнения работ или бизнес-процессов, играющих роль необходимых и весомых для определенной группы организаций одинаковой специализации (или связанных единым производственным процессом). Что касается тех разъяснений к МСФО, которые, в частности, относятся к регламентации процесса формирования совместно управляемого капитала (в том числе в порядке создания совместных предприятий), то здесь речь идет опять о капитале лишь в части новых форм его консолидации: или временной (для решения конкретной задачи), или согласованной при образовании нового юридического лица, создаваемого на основе совместного капитала организаций, заинтересованных в его услугах. Причем формируются, как правило, предприятия, связанные с реализацией вспомогательных и обслуживающих процессов: ремонтные, транспортные, экспедиционно-логистические, консультационные по закупкам и т.д.

Принимая во внимание реальную значимость этих новых процессов интеграции, для эффективного управления ими необходимо существенно увеличить объем информации относительно оправданности новых форм интеграции и эффективности взаимодействия капитала в разных отраслях производства. Для этого важно обеспечить более полное представление производственного процесса взаимодействия таких предприятий, включив

в корпоративный управленческий учет новые данные о корпоративных структурах и организациях внутрипроизводственного управления, затрагивая вопросы планирования и бюджетирования отдельных подразделений организации. Потребуется достаточно серьезная перестройка производственного учета с выделением, с одной стороны, работ, которые непосредственно связаны с осуществлением основного производственного процесса и не могут быть реализованы вне него; с другой стороны, работ, выполняемых в централизованных подразделениях. Ясно, что при этом в максимальной степени должны учитываться отраслевые особенности производства.

Однако приходится констатировать, что данные вопросы в должной мере практически не рассматриваются, особенно в рамках прикладных учетно-аналитических наук. В то же время имеются значительные наработки в практике управленческого учета в многозвенных организациях, где элементами внутрипроизводственной структуры предприятия выступают как локально расположенные подразделения, так и выделяемые в форме филиалов. Каждое из них, как правило, формирует собственные бюджеты и отчетность, разрабатывая учетно-контрольную систему в соответствии со специализацией своих бизнес-процессов. В таких условиях важнейшей становится задача увязки учета, поставленного в отдельных подразделениях, ориентированных на достижение конкретных задач, с целями корпоративного управления в целом. Решена она может при формировании учетной политики предприятия, которая должна учитывать хозрасчетные отношения в рамках корпоративных структур (аналог внутрихозяйственного расчета).

Следует отметить, что в отечественной экономике накоплен определенный опыт работы в этом направлении. В 60–70-е гг. прошлого века в ходе «Косыгинских реформ» достаточно активно создавались производственные, научно-производственные и промышленные объединения. Причем в первую очередь наиболее глубоко прорабатывались методологические вопросы, связанные с развитием хозрасчетных отношений и получившие название «второй формы хозяйственного расчета». Однако эта работа не была доведена до конца, а вопрос о ее продолжении до сих пор даже не поднимался.

Изменения в подходах к познанию деятельности экономических субъектов на основе бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности затронули и другие направления учетной деятельности. Так, требования отражения результатов работы в формате устойчивого развития определили в качестве обязательной отчетности о социальной ответственности организации, проводимых экологических мероприятиях, развитии корпоративных форм управления и т.д., разрабатываемую, в частности, публичными акционерными обществами (ПАО) по отдельным формам.

Не в меньшей мере востребована интегрированная отчетность, содержащая наиболее полные данные о движении и приращении всех видов капитала — природного, финансового, промышленного, интеллектуального, человеческого, репутационного. Однако ее значимость в некоторой степени снижает то обстоятельство, что вопросы учета состояния капитала в целом и по видам деятельности (операционной, инвестиционной и финансовой) проработаны недостаточно глубоко [8].

При составлении отчетности об экологической и социальной работе значительно расширяется объем *нефинансовой информации*[4]. *Ее систематизация и обработка до сих пор не определены из-за отсутствия законодательного регулирования и рациональной стандартизации учета этих видов деятельности. Для решения данных вопросов можно подключить надзорные органы, определяющие основные требования в отношении экологической и социальной активности предприятий. В таком случае разработка и внедрение системы взаимодействия экономического субъекта с органами государственной власти, а также установление соответствующих экономических нормативов становятся основой формирования системы учета как базы для исчисления объема затрат, необходимых для реализации этого направления работ. Одновременно следует выстроить механизм подтверждения достоверности данных отчетности, основанный на обеспечении должного уровня верификации сведений о социальной, экологической и иной ответственности бизнеса, существующего в различных формах.*

ПРОБЛЕМЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИ УПРАВЛЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ СУБЪЕКТАМИ

Круг вопросов, касающихся совершенствования бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности организаций, можно значительно расширить, однако перед принятием определяющего решения необходимо выяснить, насколько ин-

[4] В данном случае понятие нефинансовой информации носит сугубо условный характер.

формация, представленная в отчетности, отвечает требованиям управления. При этом нужно учитывать, что поведение объекта управления любой сложности (как части целостной системы, обусловленной множеством взаимосвязанных и взаимообусловленных явлений) определяется в конечном итоге первичными элементами процесса производства, относящимися, в частности, к организации труда, формированию и использованию производственного потенциала, обеспечению материально-вещественными ресурсами. Поэтому управление изменениями в поведении сложных систем осуществляется путем изменения поведения простых элементов производственного процесса. И, как следствие, эффективным с точки зрения достижения заявленных целей будет то управленческое решение, которое содержит целенаправленные изменения в части параметров поведения сложного за счет целенаправленного изменения в поведении соответствующего набора простых элементов [12, 13].

Бухгалтерская и иные формы отчетности всегда предназначались для информирования заинтересованных сторон о деятельности отчитывающейся организации и являлись, по сути, мониторингом ее деятельности как таковой, не предполагающим принятие управленческих решений по ее изменению. Поэтому вышестоящий аппарат (не обязательно управления) может:

- учитывать итоги работы отчитывающейся организации при определении результатов поведения соответствующей укрупненной единицы в рамках национальной экономики, рассчитывая общие системные показатели;
- выявлять отличия в поведении отчитывающегося при сравнении с любой ему подобной системой в составе соответствующего множества, рассчитывая критерии сравнения по всему кругу исследуемых показателей;
- на основе аналитических расчетов оценивать влияние поведения отчитывающей организации на поведение укрупненной единицы национальной экономики, исходя из понимания, что поведение целого определяет поведение его частей;
- принимать управленческие решения по изменению как деятельности отчитывающегося подразделения, так и условий его функционирования во внешней среде, если последнюю представляют явления — объекты управления в составе целостной укрупненной структуры;
- в силу своих полномочий осуществлять контроль при выявлении отклонений от запланированных параметров. Основанием для этого служит то, что в случае полного выполнения планового задания отклонения, как правило, обусловлены неэффективным управлением со стороны аппарата отчитывающейся организации.

Для того чтобы данные бухгалтерской отчетности становились основой для принятия управленческих решений в экономической сфере, необходимо понять, что управление как функция реализуется на предприятии в отношении тех элементов, которые являются объектами изменения. За этим следует расширение границ наблюдения в рамках внутреннего учета и контроля путем детализации финансовой (бухгалтерской) информации конкретных подразделений (бизнес-процессов), когда они становятся объектом управления (в том числе с использованием механизма бюджетирования). Возникающая проблема обобщения и сопоставления сведений от отдельных подразделений с данными по организации в целом решается с учетом того, что в условиях, когда затраты системы складываются из затрат ее элементов, эффект поведение системы не является суммарным результатом поведения ее элементов. Только полный набор бизнес-процессов (со своими результатами и затратами) определяет итог работы организации в виде ценности, востребованной на рынках в силу своей общественной значимости.

Игнорирование изложенного выше может привести к тому, что подобному интеграционному производству ценностей организации, его показателям — себестоимости продукции и, как следствие, проблемам калькулирования себестоимости отдельных видов продукции будет уделяться существенно меньше внимания, что никак не противоречит маржинальной концепции управления затратами, которая полностью ориентирована на выбор высокомаржинальной номенклатуры продукции.

Проблема такого выбора обусловлена тем, что объемы производства должны быть согласованы с мощностными и иными ресурсными возможностями предприятия. Поэтому, опираясь на калькуляцию только прямых расходов (расход материальных ресурсов, включаемых непосредственно в состав готовой продукции, энергетические затраты и заработную плату рабочих — исполнителей основных операций по созданию готового продукта) при маржинальном подходе принятие

решений должно основываться на информации, в наибольшей мере характеризующей состояние и качество основных элементов производства, как то квалификация и состав контингента работников, структура и технические параметры основных средств производства, структура общей совокупности материальных ресурсов по видам и с позиций их качественных характеристик и размерного ряда, состояние производственных процессов, порядок обслуживания рабочих мест и т.д. Только в этом случае выявление общих переменных издержек позволяет решать задачи выбора номенклатуры продукции и определения целесообразных направлений развития производственных мощностей, а также непрерывного повышения квалификации работников основного производства и организации закупки основных видов материальных ресурсов.

Однако методология бухгалтерского учета, ориентированного на особенности деятельности предприятия с опорой на стоимостные показатели бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности, не способна предоставить достаточный объем информации для управления объектом. Суть поведения последнего состоит в преобразовании одних физических предметов в другие с новыми потребительными свойствами путем применения технических средств, потребления энергии при непосредственном участие физических лиц. Поэтому в ходе совершенствования нельзя ожидать от него того, что могут показатели натурального учета.

Задачи информационного обеспечения управления производством решаются в рамках первичного производственного учета деятельности, направленного на получение показателей, отражающих производство исходя из определенной системы натуральных показателей, которая дополняется стоимостными. Расчет последних требует в том числе процедуры обобщения данных о потребительных стоимостях.

Система показателей производственной деятельности в первую очередь призвана отразить ее явления и процессы как объекты управления, в отношении которых стоит задача осуществления целенаправленных изменений поведения (при обеспечении рационального уровня его эффективности в сложившихся условиях внутренней и внешней среды). При этом информация, детализированная в том числе в отношении конкретных производственных процессов с присущими им ценностями (создаваемыми с применением соответствующей технологии) при определенной разработке преобразуется в показатели отчетности[5], со стороны вышестоящего аппарата характеризующие производственную деятельность как объект управления в части функции мониторинга, а при определенных условиях — и, собственно, управления.

Получение такой отчетности регламентируется корпоративными (если она служит целям корпоративного управления) или законодательными актами и производными от них документами (если она относится к организации федерального статистического наблюдения). Выше упоминались отчеты о социальной ответственности бизнеса перед контингентом работников в отношении защиты окружающей среды и совершенствования корпоративного управления, показатели которых призваны отразить, во-первых, что и в каком объеме выполняется, и только во-вторых — какие при этом имеют место затраты.

Бухгалтерская информация (используемая в том числе в бухгалтерской отчетности) не может не ориентироваться на показатели учета производственной деятельности. Данные о стоимости основных фондов, представляющие их как актив с определенными параметрами ликвидности, не способны выполнять функции информирования, если они не поддерживаются сведениями о качестве фондов — их происхождении, назначении, возрасте, техническом состоянии и структуре предметов основных средств. Более того, при их переоценке, начислении амортизации и т.п. за основу берутся именно подобные характеристики.

Отмеченное применимо к запасам материально-вещественных ресурсов, когда на первом месте стоят вопросы, касающиеся не стоимости, а соблюдения ассортимента и сроков поставок (закупок); обеспеченности производства и снижения его расходов; сокращения сроков хранения и, как следствие, уменьшения запаса конкретных ресурсов в целом [12].

Современная экономическая деятельность (связанная с производством всего разнообразия товаров и услуг) выдвигает к учету новые требования по целому комплексу направлений.

---

[5] Тот факт, что она определяется как нефинансовая отчетность, не может служить основанием считать ее второстепенной по отношению к финансовой. Важно учитывать, что первичной выступает производственная система со всеми присущими ей элементами, связями и функциями, по отношению к которой финансовая система, основанная на использовании известных функций денег, играет роль вторичной.

Переход организаций, отраслей и в конечном итоге — народного хозяйства на принципы инновационного развития предполагает создание современных подходов к обеспечению планирования и контроля инновационно-инвестиционной деятельности. В ходе решения возникающих при этом задач важно учитывать не только современный мировой, но и отечественный опыт осуществления внутрипроизводственного учета в условиях централизованной экономики. Возрастание конструктивной сложности и единичной мощности машин и оборудования приводит к появлению вопросов по части формирования и применения технических систем, их эксплуатации и содержания, исходя из оптимальных сроков службы. Высокотехнологичное производство требует новых материалов, имеющих, как правило, высокую единичную стоимость и, как следствие, требующих иного отношения к ведению учета их запасов и расхода.

Также необходимы новые подходы к формированию контингента работников. В первую очередь следует учитывать состояние высококвалифицированной и обладающей необходимыми компетенциями (высокооплачиваемой) рабочей силы и организацию ее использования, добиваясь наивысших результатов производительности труда. И все это должно быть направлено на обеспечение деятельности целостной производственной системы; конкретные элементы ее структуры выступают как относительно обособленные объекты управления, эффективность функционирования которых всецело определяет эффективность работы производственной системы в целом.

Чтобы последняя действовала, помимо рациональной структурно-функциональной схемы необходима соответствующая структура аппарата управления с присущей ей системой рационального документооборота, обеспечивающего отражение реальной управленческой ситуации, оценку возникающих рисков и принятие решений по минимизации их влияния. При этом в максимальной степени должны быть исключены данные, получаемые вне глубокой проработки методологии, а также опоры на развитие теории — в первую очередь отраслевых статистик[6] [3, 4]. Существенным же дополнением послужит изучение методических указаний по разработке статистической отчетности в рамках программ федерального статистического наблюдения, осуществляемой организациями в первую очередь в государственном секторе экономики.

Что касается предоставления статистических наблюдений (являющихся самодостаточной информационной системой) в качестве приложений к бухгалтерской, финансовой или налоговой отчетности, то оно допустимо, если предусмотрено положением об конкретном отчете, отражающем не только необходимый состав показателей, но и методологию их получения. Это, во-первых, послужит исключению случаев передачи соответствующим управленческим структурам данных, не предусмотренных законами о предприятии, государственной статистике и бухгалтерском учете, а во-вторых, будет способствовать реализации стандартных решений в части порядка предоставления и формирования востребованной дополнительной информации, обеспечивающей единую методику исчисления показателей.

Вопросы информации о производстве, получаемой исходя из системы натуральных и стоимостных показателей, ставятся в порядке решения задач обеспечения аппаратов управления данными о явлениях и процессах как объектах управления. Рассмотрение статистических данных в качестве дополнения к бухгалтерской отчетности сегодня возможно, если важно раскрыть сведения о подготовительных процессах производства, представленные проектно-конструкторскими, нормативно-организационными и экономическими разработками, связанными с освоением производства новых видов продукции на базе сложившейся системы бизнес-процессов (без существенного изменения их параметров). Это позволит обеспечить устойчивость производства и рациональный уровень затрат в условиях постоянного роста доли продукции и перманентного обновления ее ассортимента.

В ином случае, когда бухгалтерская отчетность содержит данные (в стоимостном измерении) о состоянии и динамике активов при их разнообразии как потребительных стоимостей, сведения натурального учета об их наличии и движении становятся инструментом обеспечения достоверности публичной финансовой отчетности предприятий; при этом не исключается использование риск-ориентированного подхода к оценке послед-

[6] Козлова Т.И., Поликарпова А.А., ред. Статистика железнодорожного транспорта. Учебник. М.: Транспорт; 1981. 431 с.; Вахрамеева М.В., Данилина Л.Е., Добашина И.В. и др. Статистика финансов. Учебник. Салин В.Н., ред. М.: Финансы и статистика; 2002. 816 с.

ней. Однако не приходится ожидать, что порядок предоставления дополнительной информации к бухгалтерской отчетности получит в ближайшее время законодательное оформление: еще не завершена работа над проектом закона о составе нефинансовой информации (проблемы которой не решается в рамках бухгалтерского учета) и порядке ее раскрытия в отчетах предприятий разных производственных структур и профилей.

Что касается методических материалов Центрального банка России по этому вопросу, то они, внося определенную ясность, далеко не полностью согласуются с направлениями совершенствования производственного учета. В поисках эффективного решения бесспорное положительное значение будет иметь опыт крупных производственных структур.

В последнее время на страницах специализированных научных журналов появилось большое число статей, освещающих работу по совершенствованию систем показателей и связанных с ними процессов разработки внутрипроизводственных и внешних отчетов. В этих публикациях содержатся требования к детализации производственного учета в зависимости от производственно-технологических особенностей предприятий различной отраслевой направленности. Но, отмечая специализацию систем показателей как условие адекватного отображения действительности, нельзя не принимать во внимание, что глубокое погружение в специфику организаций затрудняет вычленение того главного для системы нефинансовой информации, что становится основой разработки регламентов в части содержания нефинансовой отчетности, стандартов по формированию исходных данных и расчета на их основе базовых показателей. Проблема усугубляется тем, что применительно к предприятию, отрасли, народному хозяйству главное для них (при сохранении некоторого общего) имеет отличное содержание [12, 14].

При этом нельзя не отметить, что при обсуждении данных вопросов остается в стороне (если не сказать — игнорируется) опыт разработки статистической отчетности, отличавшейся высоким качеством в условиях плановой централизованной экономики. В первую очередь это относится к нефинансовым данным, во вторую — к финансовым, разработка которых, как было отмечено выше, организована с использованием приемов статистики[7]. Успехи в реализации целевой функции (а именно — информационном обеспечении управления плановой экономикой) предопределяют ценность опыта статистического наблюдения в соответствии с конкретной системой показателей отчетности, а также обеспечения достоверности данных средствами ревизорского контроля и использования статистической информации в реализации функций планирования, управления и контроля. Следование национальным традициям наблюдения по линии статистической отчетности (обеспечивающей, по существу, отображение производства для различных уровней управления при критическом отношении к различного рода международным стандартам статистики) обусловливает разрыв в области статистической информации, у которой одни функции, и бухгалтерскими сведениями. По мнению ряда специалистов, такое положение недопустимо, и преодолеть существующий разрыв можно путем стандартизации статистической отчетности, в том числе следуя международным стандартам статистики и аудита, «превращая» нефинансовую отчетность в универсальную в интересах не только бухгалтеров (для составления стандартизированной финансовой отчетности), но и статистиков (для информационного обеспечения управления экономическими субъектами и крупными хозяйственными системами). Однако при выработке подобных предложений нельзя не учитывать, что для статистики объектом познания выступает производственная система, функционирующая в уникальных условиях внутренней и внешней среды, руководство которой осуществляется на основе управленческих решений, принятие которых требует соответствующей информации.

Вместе с тем в нашей стране накоплен весьма интересный опыт успешной совместной деятельности статистиков и бухгалтеров в отношении создания систем показателей, характеризующих материально-техническую базу производства, форм организации бизнес-процессов и использования производственных ресурсов. Такие работы активно проводились в СССР в 60–70-е гг. прошлого столетия в период разработки и внедрения автоматизированных систем управления и технологических процессов в производственных организациях. Следует вспомнить исследования В.С. Рожнова, В.П. Косарева, В.Б. Либермана и ряда других специалистов

[7] При знакомстве с формами отчетности тех лет обращает на себя внимание факт, что во всех случаях они утверждались решениями Центрального статистического управления или Государственного комитета по статистике.

Московского финансового института (Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, Финансового университета при Правительстве Российской Федерации), реализованные при участии статистиков и экономистов. Автоматизация учета, независимо от того, в чьих интересах он организован, потребовала четкой алгоритмизации процессов исчисления бухгалтерских показателей, характеризующих конкретные экономические категории и получающих свое измерение (в том числе в виде показателя статистики). Поэтому до сих пор весьма актуальными являются результаты работы, проведенной под руководством О.В. Голосова в Проектно-технологическом институте методологии и автоматизации бухгалтерского учета с привлечением группы специалистов Московского финансового института под руководством С.Б. Барнгольц.

Сегодня одним из инструментов ускорения трансформации информационного обеспечения системы управления является цифровизация экономики [12, 15, 16]. Но для использования новых информационно-коммуникационных систем и современных технологий работы со статистическими данными необходимо четкое и однозначное понимание как экономической сущности показателей финансовой и нефинансовой отчетности (отвечающей требованиям предметности, точности и конкретности), так и методологии их получения в процессе наблюдения и сводной обработки.

При этом очень важно понимание, что рассматриваемая задача является общей в части методологий и статистики и бухгалтерского учета, поскольку обе они опираются на категорию показателя как количественной (числовой) характеристики состояния и тенденции развития экономического явления и процесса. Причем переход на машинную обработку данных означает в первую очередь использование высокоразвитых технических средств для получения показателей и построения их систем согласно строго установленным алгоритмам, исключающим какие-либо уточнения или разъяснения. Вместе с тем машинные технологии создавали и создают предпосылки для исчисления новых показателей (что ранее было недоступным или неэффективным), а также применения всего арсенала методов автоматизированного контроля данных, в том числе результатов расчетов с использованием взаимосвязей показателей любой степени сложности. И самое главное — получение сведений о явлении или процессе (применяемых для разных целей и уровней управления) выполняется в рамках единой высокопроизводительной информационной системы, основанной на общих принципах первичного учета явлений (в их многообразии) и процессов обработки его данных для получения информации в строгом соответствии с запросами (в первую очередь — в целях управления). В этих условиях задача создания и использования единой информационной базы управления экономикой становится общей как для бухгалтерско-аналитического, так и статистического сообществ.

Возникающие проблемы настолько сложны, что на фоне относительной пассивности специалистов в области статистики особого осмысления требует активность бухгалтерско-аналитического сообщества, в первую очередь — в части разработки «стандартов учета» для различных стадий управления. Применяемые при цифровизации экономики прорывные сквозные технологии связаны с производством информационного продукта в интересах множества потребителей; это становится реальностью, если подобные услуги (при максимальном подавлении особенного, не говоря об индивидуальном) в наибольшей степени стандартизированы. В этом случае удовлетворяются запросы пользователей из различных областей деятельности (и не всегда — из сферы управления экономикой). Что касается однозначности используемых показателей и алгоритмизации процессов их получения, то данное требование вызвано тем, что показатель в силу условия предметности выступает количественной характеристикой строго определенного качества конкретного явления в установленной сфере независимо от того, к финансовой или иной отчетности он относится.

В этих обстоятельствах проблемы трансформации всей информационно-аналитической работы в части управления экономическими явлениями и процессами на базе современных цифровых технологий должны решаться в соответствии с результатами подобных исследований, выполненных ранее. Представляется, что именно такие работы в настоящее время могли бы быть востребованы как способствующие развитию методологической базы статистических исследований и современного бухгалтерского учета и стать исходными для сближения методологической и практической деятельности бухгалтеров и статистиков, обеспечивая существенное повышение качества информационного обеспечения управления.

РАЗВИТИЕ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Наиболее важной и одновременно сложной проблемой описанных выше исследований выступает формирование системы показателей[8] [5], которая является основой информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений[9] [6]. Ее параметры (и в первую очередь — ее многослойность) определяются сложностью объекта управления. Последняя многократно возрастает, когда речь идет о корпоративной организации, состоящей из юридически самостоятельных предприятий с различными специализацией, сферами деятельности и реализуемыми бизнес-процессами.

В условиях, когда поведение целого определяется поведением его частей, встают вопросы необходимости синтетических показателей, поскольку только с их помощью возможно интегрировать разрозненные (адекватные и достоверные) данные о поведении самостоятельных подразделений (как относительно обособленных объектов управления) в «общее», в роли которого выступает управляемое поведение корпоративной организации в целом.

При этом корпоративные структуры, в отличие от отрасли и территориальных структур — объектов с аддитивной структурой, представляют собой системные образования. Поэтому интеграция показателей их подразделений на основе синтетических показателей (со свойственными им алгоритмами исчисления) имеет ряд принципиальных особенностей, что достаточно четко сформулировано в работах российских статистиков.

Исследования такого рода только начинают разворачиваться. Это связано со становлением и развитием корпоративной статистики, в рамках которой (с опорой на развитую статистическую методологию) для принятия управленческих решений на базе систем показателей должны быть интегрированы процессы учета, систематизации, обработки наблюдаемых данных и использована системная статистическая информация. При этом надо взять за основу, с одной стороны, имеющийся в России весьма интересный опыт в этой области, с другой стороны — современные представления об управлении эпохи Индустрии 4.0.

В отечественной истории ключевые проблемы информационного обеспечения управления народно-хозяйственным комплексом решались в охватывающей все уровни управления системе, связывающей оперативно-технический и бухгалтерский виды народно-хозяйственного учета и статистику (определяемую как статистический учет).

При распаде этой централизованной системы управления многие экономисты утверждали, что основные функции принятия управленческих решений, связанные с изменениями функционирования экономических субъектов, решаются самими предприятиями (независимо от их организационных форм). На высшем уровне управленческая деятельность основывается на результатах мониторинга; при этом управленческие решения ограничиваются созданием условий, обеспечивающих эффективное ведение бизнеса.

Складывалось впечатление, что все проблемы будут решены при внедрении принципов управленческого бухгалтерского учета[10] [5, 6, 12, 13, 16], основные концепции которого разрабатывались начиная с 70-х гг. прошлого столетия за рубежом. Вопросы оперативно-технического учета уже не стояли на повестке дня, а задачи статистики были сведены к программам федерального статистического наблюдения.

Однако концепции бухгалтерского учета (будучи реализованными в управленческом бухгалтерском учете) оказались непригодными для информационного обеспечения управления функционированием и развитием субъектов экономики, и в первую очередь — крупных предприятий. Последние (с присущей им сложной системой производственно-хозяйственной деятельности) должны обеспечить свою конкурентоспособность на рынках, включая рынки товаров и услуг, рабочей силы, средств производства (материальных ресурсов) и в конечном итоге — финансовых активов. Для этого потребовалась разработка системы ***управленческого учета в широком смысле*** [15, 17, 18], которая стала предметом научных и практических дискуссий, а также исследований в части создания теоретических и методологических основ соответствующей деятельности. Центральное место в научной полемике занимают

[8] Вахрамеева М.В., Данилина Л.Е., Добашина И.В. и др. Статистика финансов. Учебник. Салин В.Н., ред. М.: Финансы и статистика; 2002. 816 с.

[9] Козлов Т.И., Поликарпов. А.А., ред. Статистика железнодорожного транспорта. Учебник. М.: Транспорт; 1981. 431 с.

[10] Друри К. Управленческий и производственный учет. Учкбник. Вводный курс. М.: Юнити; 2019. 320 с.

вопросы роли и места корпоративной статистики как вида деятельности, связанного с информационным обеспечением принятия управленческих решений в целях эффективности функционирования и развития предприятия в корпоративных структурах.

Эти проблемы могут быть эффективно решены, если исходить из объективной реальности, основанной на учете следующих моментов:

Во-первых, следует рассматривать деятельность по информационному обеспечению управления функционированием и развитием экономического субъекта конкретной степени общности — отдельного предприятия или корпорации (как целостной системы организаций); ответственность за эффективность его развития возложена на аппарат управления, способный задействовать весь набор управленческих функций текущего и стратегического характера.

Во-вторых, при функционировании экономического субъекта изменение одного явления становится фактором или следствием изменения других, связанных с ним. Они разнообразны, поскольку представляют конкретные области деятельности экономического субъекта, такие как труд, техника, технология, организация производства, экономика, социальная сфера (и в ряде случаев — природно-климатическая).

В-третьих, в процессе деятельности субъектов хозяйствования возникают противоречия, которые разрешаются в результате принятия управленческих решений по изменению условий функционирования и развития этих экономических структур с учетом принципа, согласно которому управление объектом «любой степени сложности осуществляется через трансформацию поведения отдельных его элементов» (поведение экономического субъекта как целостной системы определяется изменением поведения отдельных его подразделений и простых элементов производственных процессов).

В-четвертых, каждое явление из множества становится объектом изменения не столько в части сущности — качества, сколько количества, которое (как объективная реальность) представлено размерами явлений, их соотношением во времени и в пространстве, соотношением размеров взаимосвязанных явлений. В условиях, когда сущность явления остается неизменной, количество настолько динамично, что реагирует даже на незначительные влияния разных факторов.

В-пятых, процесс принятия решения является информационным и связан со сбором, передачей, хранением и обработкой данных, источником которых выступает целенаправленная деятельность, осуществляемая в соответствии с определенными теоретическими и методологическими основами. Реализуется этот процесс в рамках управленческого цикла, в котором целесообразно выделить этапы наблюдения, анализа, разработки вариантов управленческого решения, выбора рационального варианта и разработки программы его реализации [6].

Отсюда следует, что концепция корпоративной статистики должна стать элементом управленческого учета как системно организованной деятельности по информационному обеспечению процесса принятия управленческих решений. Это относится ко всему многообразию объектов управления при реализации управленческих функций на основе знаний о том, что происходит; почему это выглядит так, а не иначе; как проявляют себя законы и закономерности, присущие явлению к конкретных условиях; что с ним произойдет в ходе реализации определенных мероприятий, выступающих источниками конкретных изменений [19]. При этом деятельностью экономического субъекта необходимо управлять в первую очередь, исходя из его сущности — природы, которая не всегда позволяет приравнивать его к объектам бухгалтерского учета. Поэтому в управленческом учете представлены:

- деятельность по операционно-технологическому учету тех явлений и процессов, которые становятся его объектами;
- деятельность по управленческому бухгалтерскому учету для наблюдения за теми явлениями и процессами, которые становятся его объектом;
- деятельность по корпоративной статистике, которая охватывает всю совокупность явлений и процессов, представляющих функционирование и развитие экономического объекта и выступающих объектами статистики.

Данная система обусловлена двумя моментами: во-первых, вышеприведенные виды деятельности нередко связаны с одними и теми же объектами учета в виде конкретных явлений и процессов. Во-вторых, все три вида имеют общие черты:

- они базируются на отражении количественной стороны массовых общественных явлений,

составляющих суть поведения объектов различных степеней общности;

• наблюдение за явлениями любой сферы основано на регистрации конкретного множества признаков единичных фактов их проявления; при этом центральной является категория показателя как качественно определенного количества при строгом выполнении требований его предметности, точности и конкретности;

• представление имеющихся различий базируется на реализации статистических группировок, основанных на классификации с присущей ей иерархической структурой;

• каждая из трех видов деятельности организуется в строгом соответствии с конкретными системами показателей, обеспечивающими получение (с определенной степенью адекватности) образа реальных явлений, функционирующих в определенных условиях;

• использование логико-математического инструментария не приводит к утрате качественной определенности отражаемых явлений и процессов.

В то же время каждый вид деятельности — элемент управленческого учета — будучи относительно самостоятельным в том, что отражение конкретного явления осуществляется в нем в соответствии с теоретическими и методологическими принципами выполняемой учетной функции, одновременно востребован в реализации функций других видов учета при взаимодействии как по горизонтали, так и по вертикали.

Еще в 60-е гг. прошлого столетия специалистами ставился под сомнение тезис: «Статистика начинается за воротами предприятия». Основанием для этого служило изучение статистики в ведомстве Министерства путей сообщения (МПС) СССР. Определяя ее в качестве системы ведомственной статистики, необходимо было принимать во внимание, что МПС в первую очередь осуществляло непосредственное управление деятельностью своих предприятий различного уровня (начиная с железных дорог и заканчивая станциями и поездоучастками) в условиях, когда каждый из элементов транспортной структуры представлял собой систему с присущими ей объектом и аппаратом управления. В силу этого системы статистической информации охватывали сети железных дорог, конкретные железные дороги и отделения каждой из них, конкретные депо и дистанции, которые обеспечивали процессы принятия управленческих решений на определенном уровне. Соответствующая деятельность базировалась на информационных материалах, которым были свойственны признаки объекта, определенного как система корпоративной статистики.

На сегодняшний день эта система применяется естественной монополией ОАО «Российские железные дороги» (АО РЖД) и практически не претерпела существенных изменений в главном; она развивается вширь и вглубь, вовлекая в круг решаемых задачи, связанные с возникновением новых явлений, отражающих реалии современной экономики и обеспечивающих более глубокое изучение взаимосвязанных и взаимообусловленных процессов.

Анализ формирования информационной базы и ее использование в АО РЖД убедительно доказывает целесообразность того, что предприятия — это тот объект, управление которым невозможно без статистики, предназначенной для отражения именно его функционирования и отличной от статистики ведомства, отрасли или народного хозяйства в целом. Следовательно, необходимы теоретические и методологические разработки исходя из концепции корпоративной статистики, понимаемой как вид деятельности, встроенной непосредственно в систему принятия управленческого решения.

Целью этой деятельности выступает наиболее эффективное информационное обеспечение управления функционированием и развитием предприятия как в части наблюдения за многообразием явлением и процессов (представляющих социальную, экономическую, организационную, технологическую и техническую сферы деятельности), так и в отношении использования полученных данных для принятия управленческих решений.

ВЫВОДЫ

Анализ эволюции методологии и организации бухгалтерского учета и экономической статистики в России в условиях централизованного управления и становления рыночной экономики позволяет определить основные направления их развития в современных условиях при формировании новых организационно-правовых форм, структур экономических объектов, технологических укладов и возможностей, которые открывает цифровизация экономики. Успешное решение

этой задачи должно опираться на лучшие традиции статистической и бухгалтерско-аналитической научных школ России, рациональное использование иностранного опыта, изучение и обоснованное применение передовой практики отечественных и зарубежных организаций разного профиля. Авторы настоящего исследования предприняли попытку раскрыть генеральные направления развития информационной базы управления на основе согласованности и методологического взаимодействия статистики и бухгалтерского учета, отметив в качестве стратегической задачи формирование корпоративной статистики и методологии совершенствования учетных процессов в новых структурных образованиях и в первую очередь — в корпорациях.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Михненко О. Е., Салин В. Н. Что такое статистика: пора внести ясность. *Вопросы статистики*. 2023;30(4):96–107. DOI: 10.34023/2313–6383–2023–30–4–96–107
2. Мельник М. В. Загадки устойчивого развития в инновационной экономике. *Инновационное развитие экономики*. 2020;3(57):33–41.
3. Глушков И. Е., Киселева Т. В. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. Эффективная настольная книга бухгалтера. М.: КноРус; Новосибирск: ЭКОР-книга; 2004. 1000 с.
4. Касьянова Г. Ю. Учет 2016: бухгалтерский и налоговый. М.: Абак; 2016. 960 с.
5. Михненко О. Е. Цифровые технологии и эффективность статистических показателей. Мат. II междунар. науч.-практ. конф. «Цифровая трансформация в экономике транспортного комплекса». Москва, 11 октября 2019 г. М.: РУТ; 2019:207–216.
6. Михненко О. Е. Управление экономическими процессами на железнодорожном транспорте. Информационный аспект. М.: МИИТ; 2001. 200 с.
7. Мельник М. В., Суглобов А. Е. Модернизация учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики. *Проблемы экономики и юридическая практика*. 2021;(2):117–126. DOI: 10.33693/2541–8025–2021–2–117–126
8. Булыга Р. П., Мельник М. В., Рожнова О. В., Сафонова И. В. Раскрытие отчетной информации в формате ESG организациями государственного сектора и ее особенности в агропромышленном комплексе в России. *Труды Кубанского государственного аграрного университета*. 2023;(106):24–35. DOI: 10.21515/1999–1703–106–24–35
9. Митрофанова Е. Как оптимизировать бизнес-модель корпорации. *Финансовый директор*. 2015. URL: https://www.fd.ru/articles/14585-kakoptimizirovat-biznes-model-kompanii
10. Глушков И. Е., Киселева Т. В. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. Эффективная настольная книга бухгалтера. М.: КноРус; Новосибирск: ЭКОР-книга; 2004. 1000 с.
11. Любушин Н. П., Бабичева Н. Э., Лылов А. И. Использование ресурсно-ориентированного экономического анализа в оценке устойчивого развития хозяйствующего субъекта. *Вестник ТГУ. Серия: гуманитарные науки*. 2015;(2):32–45.
12. Блэк Д. Введение в бухгалтерский управленческий учет. Пер. с англ. М.: Весь мир; 2009. 424 с.
13. Хонгрен Ч. Т., Фортер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика; 1995. 415 с.
14. Миронова О. А. Внутренний контроль в организациях: проблемы и перспективы развития. *Вопросы экономики и права*. 2013;(57):120–123.
15. Прохоров А., Коник Л. Цифровая трансформация. Анализ, тренды, мировой опыт. М.: Альянс-Принт; 2019. 368 с.
16. Майер-Шенебергер В., Кукьер К. Большие данные. Революция, которая изменит то, как мы живем, работаем и мыслим. Пер. с англ. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2014. 240 с.
17. Михненко О. Е., Салин В. Н. Управленческий учет: что подлежит цифровой трансформации? *Управленческие науки*. 2022;12(3):24–38. DOI: 10.26794/2304–022X-2022–12–3–24–38
18. Михненко О. Е., Салин В. Н. Проблемы современной трансформации статистики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(4):18–33. DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–4–18–33

19. Михненко О.Е., Салин В.Н. От анализа статистических данных к анализу реальных явлений на основе статистической информации. Мат. междун. науч.-практ. конф. «Наука о данных». (Санкт-Петербург, 5–7 февраля 2020 г. СПб.: СПбГЭУ; 2020:196–199.

REFERENCES

1. Mikhnenko O.E., Salin V.N. What are statistics: it's time to clarify. *Voprosy Statistiki = Questions of statistics*. 2023;30(4):96–107. (In Russ.). DOI: 10.34023/2313–6383–2023–30–4–96–107
2. Melnik M.V. Mysteries of sustainable development in an innovative economy. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of economy*. 2021;(2):117–126. (In Russ.).
3. Melnik M.V., Suglobov A.E. Modernization of accounting, analytical and control processes in the context of digitalization of the economy. *Problemy ekonomiki i yuridicheskaya praktika = Economic Problems and Legal Practice.* 2021;(2):117–126. (In Russ.). DOI: 10.33693/2541–8025–2021–2–117–126
4. Glushkov I.E., Kiseleva T.V. Accounting (tax, financial, management) accounting in a modern enterprise. An effective accountant's handbook. Moscow: KnoRus; Novosibirsk: EKOR-book; 2004. 1000 p. (In Russ.).
5. Kasyanova G. Yu. Accounting 2016: accounting and tax. Moscow: Abacus; 2016. 960 p. (In Russ.).
6. Mikhnenko O.E. Digital technologies and the effectiveness of statistical indicators. Proceed. of the II int. sci.and pract. conf. "Digital transformation in the economy of the transport complex". Moscow, October 11, 2019. Moscow: RUTH; 2019:207–216 (In Russ.).
7. Mikhnenko O.E. Management of economic processes in railway transport. Information aspect. Moscow: MIIT; 2001. 200 p. (In Russ.).
8. Bulyga R.P., Melnik M.V., Rozhnova O.V., Safonova I.V. Disclosure of reporting information in ESG format by public sector organizations and its features in the agro-industrial complex in Russia. *Trudy Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of the Kuban State Agrarian University*. 2023;(106):24–35. (In Russ.). DOI: 10.21515/1999–1703–106–24–35
9. Mitrofanova E. How to optimize the business model of a corporation. *Finansovyi director = Financial Director*. 2015. URL: https://www.fd.ru/articles/14585-kakoptimizirovat-biznes-model-kompanii (In Russ.).
10. Glushkov I.E., Kiseleva T.V. Accounting (tax, financial, management) accounting in a modern enterprise. An effective accountant's handbook. Moscow: KnoRus; Novosibirsk: EKOR-book; 2004. 1000 p. (In Russ.).
11. Lyubushin N.P., Babicheva N.E., Lylov A.I. Use of resource-based economic analysis in assessing the sustainable development of an economic entity. *Vestnik TSU. Seriya: gumanitarnye nauki = Tambov University Review. Series: Humanities*. 2015;(2):32–45. (In Russ.).
12. Black D. Introduction to management accounting Transl. from Eng. Moscow: The whole world; 2009. 424 p. (In Russ.).
13. Hongren C.T., Forter J. Accounting: management aspect. Transl. from Eng. Moscow: Finansy i statistika; 1995. 415 p. (In Russ.).
14. Mironova O.A. Internal control in organizations: problems and development prospects. *Voprosy ekonomiki i prava = Issues of Economics and Law*. 2013;(57):120–123. (In Russ.).
15. Prokhorov A., Konik L. Digital transformation. Analysis, trends, world experience. Moscow: Alliance-Print; 2019. 368 p. (In Russ.).
16. Mayer-Schöneberger V., Kukier K. Big data. A revolution that will change the way we live, work and think. Transl. from Eng. Moscow: Mann, Ivanov and Ferber; 2014. 240 p. (In Russ.).
17. Mikhnenko O.E., Salin V.N. Management accounting: what is subject to digital transformation? *Upravlencheskie nauki = Management Sciences.* 2022;12(3):24–38. (In Russ.). DOI: 10.26794/2304–022X-2022–12–3–24–38
18. Mikhnenko O.E., Salin V.N. Problems of modern transformation of statistics. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(4):18–33. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–4–18–33
19. Mikhnenko O.E., Salin V.N. From the analysis of statistical data to the analysis of real phenomena based on statistical information. Proceed. of the inter. Sci. and pract. Conf. "Data Science". St. Petersburg, February 5–7, 2020. St. Petersburg: UNECON; 2020:196–199. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Михаил Абдурахманович Эскиндаров — доктор экономических наук, профессор, президент университета, научный руководитель, Финансовый университет, Москва, Россия.
Mikhail A. Eskindarov — Dr. Sci. (Econ.), Professor, University President, Scientific Director, Financial University, Moscow, Russia
http://orcid.org/0000-0003-2841-7337
maeskindarov@fa.ru

Виктор Николаевич Салин — кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
Victor N. Salin — Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analytics, Department of Taxes, Auditing and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0002-3124-3625
Автор для корреспонденции / Corresponding author:
Salvini@rambler.ru

Маргарита Викторовна Мельник — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
Margarita V. Melnik — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting, Department of Taxes, Auditing and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0002-7428-9535
MMargarita@fa.ru

Олег Евгеньевич Михненко — доктор экономических наук, профессор кафедры «Информационные системы цифровой экономики», Российский университет транспорта (МИИТ), Москва, Россия
Oleg E. Mikhnenko — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Information Systems of the Digital Economy, Russian University of Transport (MIIT), Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0002-6049-7376
stat0243@yandex.ru

Заявленный вклад авторов:
Эскиндаров М.А. — обоснование значимости развития аналитического мышления при подготовке специалистов экономического профиля; интеграция знаний статистики и учетно-контрольных процессов предприятия (позволяющих сформировать качественную систему информационного обеспечения управления); подготовка к использованию современных методов обоснования управленческих решений.
Мельник М.В. — отражение эволюции учетно-контрольных процессов в корпоративных структурах, их роли в информационном обеспечении текущих и стратегических управленческих решений; расширение использования в управлении предприятиями макроэкономических показателей; гармонизация микро- и макроэкономического анализа.
Михненко О.Е. — постановка проблемы и практика использования статистической информации и результатов статистического анализа социально-экономических явлений при принятии управленческих решений; обоснование необходимости конвергенции методов бизнес-анализа на основе статистического и бухгалтерского учета.
Салин В.Н. — постановка проблем развития корпоративной статистики как необходимого элемента системы управления в условиях мобилизационного развития секторов экономики и необходимости достижения целей ее устойчивого развития; разработка алгоритмов статистического наблюдения за унифицированной системой макро- и микроэкономических показателей на основе использования возможности сбора больших данных.

Authors' declared contribution:
Eskindarov M.A.— justification of the importance of the development of analytical thinking in the training of economic specialists; integration of knowledge of statistics and accounting and control processes of the enterprise (allowing to form a quality system of information support of management); preparation for the use of modern methods of justification of managerial decisions.
Melnik M.V.— reflection of the evolution of accounting and control processes in corporate structures, their role in the information support of current and strategic management decisions; expanding the use of macroeconomic indicators in enterprise management; harmonisation of micro and macroeconomic analysis.
Mikhnenko O.E.— problem statement and presentation of the practice of using methods and results of statistical analysis of socio-economic phenomena; justification of convergence of methods of economic analysis on the basis of accounting and statistical accounting.
Salin V.N.— statement of problems of development of corporate statistics (as a necessary element of management system in the conditions of mobilisation development of sectors of economy) and the necessity of achievement of goals of its sustainable development; development of algorithms of statistical observation of the unified system of macro- and micro-economic indicators on the basis of using the possibility of big data collection.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакции 10.04.2024; после рецензирования 26.04.2024; принята к публикации 16.05.2024.
The article was submitted on 10.04.2024; revised on 26.04.2024 and accepted for publication on 16.05.2024.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-24-35
УДК 657.92,336.66(045)
JEL M40, M41

Концепция оценки активов

Н.В. Ткачук
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Санкт-Петербург, Россия;
Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является анализ проблем, возникающих при использовании исторической и справедливой стоимости для увеличения релевантности отчетных данных. В ходе работы на основе изучения бухгалтерского баланса и отчета финансовых результатов обоснована необходимость синтеза динамической и статической балансовых теорий для пользователей; определена субъективность исторической стоимости, выделены особенности ее применения в действующей учетной практике, показана взаимосвязь между исторической и справедливой стоимостями; доказано несоответствие порядка формирования исторической стоимости в отечественной системе учета динамической балансовой теории; вскрыты причины, препятствующие организациям формировать информацию о финансовом положении и результатах деятельности. В основе исследования лежат такие научные методы, как анализ, синтез, дедукция, научная абстракция. В результате выполнения работы был предложен порядок использования справедливой стоимости, выделены субъективизм и трудоемкость ее определения; представлены порядок использование исторической и справедливой стоимости для формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и алгоритм формирования бухгалтерского баланса, соответствующего статической балансовой теории. Результаты исследования будут полезны научным работникам и практикующим бухгалтерам.

Ключевые слова: оценка активов; историческая стоимость; справедливая стоимость

Для цитирования: **Ткачук Н.В. Концепция оценки активов. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):24-35. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-24-35**

ORIGINAL PAPER

Asset Valuation Concept

N.V. Tkachuk
St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia;
St. Petersburg State Marine Technical University, St. Petersburg, Russia

ABSTRACT

The purpose of the study is to analyse the problems arising from the use of historical cost, market value and fair value to increase the relevance of reporting data. The research is based on such scientific methods as analysis, synthesis, deduction, scientific abstraction. When writing the article, the regulatory documents governing the reporting procedure in our country, as well as the Law "On Limited Liability Companies" were analyzed. Based on the analysis of the balance sheet and the statement of financial results, using dynamic and static balance theories for their usefulness for external users, the need for a synthesis of these theories is substantiated. The subjectivity of historical cost is determined and the features of its use and application in the current accounting practice are highlighted. The relationship between historical cost and fair values is shown.

The inconsistency and discrepancy between the order of formation of historical value in the domestic accounting system and the dynamic balance theory has been proven. A procedure for using fair value is proposed. The subjectivity and labor intensity of its determination of fair value are highlighted. The reasons are revealed that prevent an organization from generating information about its financial position and performance results. As a result of the work, we have identified shortcomings in reflecting the results of asset revaluation in the financial statements from the perspective of generating information in the balance sheet and the statement of financial results of the organization. A procedure has been developed for using historical and fair value to generate accounting (financial) statements in accordance with their purpose. An algorithm for generating a balance sheet corresponding to the static balance theory and a report on the financial results of the organization's activities corresponding to the dynamic balance theory is presented. An algorithm for generating a balance sheet corresponding to

the static balance theory and a report on the financial results of the organization's activities corresponding to the dynamic balance theory is presented. The results of the study will be useful to researchers and practicing accountants.
Keywords: asset valuation; historical cost; fair value

For citation: **Tkachuk N.V. Asset valuation concept. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):24-35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-24-35**

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время стейкхолдеры получают информацию об интересующей их организации преимущественно из бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исследование полезности отчетных данных для этой категории лиц нашло отражение в трудах многих отечественных ученых-экономистов. В частности, Н.В. Малиновская утверждает, что целью корпоративной отчетности является удовлетворение различных информационных потребностей ключевых заинтересованных сторон, в числе которых лендеры и контрагенты (поставщики, покупатели и др.) [1]. Оценка благонадежности контрагентов, по мнениею И.П. Малецкой, требует тщательного анализа финансовых маркеров, включая наличие возможных искажений показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности [2], поэтому необходимо решить вопрос относительно повышения ее качества как источника финансовой информации об организации, чему, с точки зрения специалистов, будет способствовать внедрение в практику внутрифирменных стандартов [3], а также внутреннего контроля [4] и мер по повышению достоверности отчетности [5]. При этом особое внимание в экономической литературе уделяется транспарентности отчетных данных, в том числе и анализу самого термина [6–11].

При формировании отчетной информации следует уделять внимание и такой ее характеристике, как релевантность: состав показателей отчетности должны соответствовать запросам и ожиданиям основных пользователей, поскольку «от выбора вариантов оценки меняется и стоимость имущества, и финансовый результат» [12]. Вопросы оценки показателей бухгалтерской (финансовой) активно обсуждаются в научной среде, а с появлением понятия «справедливая стоимость» дискуссии лишь усилились — до сих пор специалисты противопоставляют исторические оценки рыночным. Этими проблемами занимались такие ученые, как Н.Н. Карзаева, Е.Б. Абдалова, В.В. Ковалев, С.Н. Поленова, М.Л. Пятов, В.Я. Соколов, В.Г. Гетьман, В.С. Карташов и др. Так, Н.Н. Карзаева считает, что оценка активов субъективна и условна и не является характеристикой объекта, а представляет собой «количественное измерение определенного свойства, характеризующего объект» [12]. В.В. Ковалев отмечал, что оценка «может существенно варьироваться в зависимости от различных факторов и обстоятельств»[1]. В.Я. Соколов акцентирует внимание на выборе оценок, представляющих «непосредственный интерес для управления хозяйственными процессами и правильного применения их к объекту оценивания» [13].

Реформирование отечественной системы учета продолжается уже более тридцати лет, при этом в качестве основы для ее нового варианта в последние десятилетия рассматриваются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), влияние которых на российские правила бухгалтерского учета постоянно увеличивается [15], причем отечественные стандарты во многом напоминают международные аналоги. Это касается и подходов к оценке. В российском учете появились процедуры, связанные с переоценкой и обесценением активов, в повседневную практику вошли новые виды их оценки: справедливая стоимость, возмещаемая стоимость, чистая цена продажи и др., которые используются наряду с исторической стоимостью. Оценка важна для восприятия внешними пользователями данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, но специалисты «не нашли консенсуса в вопросе выбора адекватного метода оценки в некоторых возникающих на практике хозяйственных ситуациях» [16]. Одну часть проблем, связанных с оценкой активов, регулирует законодатель, другую — сама организация, но в этом случае она не должна игнорировать интересы внешних пользователей.

Действующие нормативные документы предоставляют предприятиям возможность формировать информацию о внеоборотных активах по справедливой стоимости: «в публичных акционерных обществах основные средства — это в подавляющем большинстве случаев существенная статья» [17], поэтому оценка показателей отчетности относится к важным аспектам формирования последней, но, к сожалению, в настоящее время нередко не являет-

[1] Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента. Учебник. М.: Проспект; 2014:105.

ся релевантной запросам основных пользователей по нескольким причинам:

- организации не всегда пользуются правом переоценки внеоборотных активов из-за трудоемкости связанных с ней операций и дороговизной самой процедуры;
- организация не имеет права проводить переоценку части активов (оборотных активов, за исключением иностранной валюты и котируемых финансовых вложений);
- финансовый результат искажается от проведения текущих операций при включении результатов переоценки активов в состав текущих доходов или расходов.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЯ

1.Способы оценки активов для формирования отчетности, релевантной запросам внешних пользователей

Используемые в бухгалтерском учете способы оценки активов являются элементами классических балансовых теорий — статической и динамической.

Обе теории имеют свои цели (с которыми и связаны соответствующие способы оценки) и отражают принципиально разные подходы к представлению и оценке показателей бухгалтерской отчетности.

Цель динамической балансовой теории — выявление финансового результата от текущих операций, и она основана на принципе постоянно действующего предприятия; активы трактуются как расходы будущих периодов; для формирования динамической отчетности используется историческая стоимость. Бухгалтерский баланс, основанный на исторических оценках, предоставляет пользователям сведения о затратах, связанных с приобретением активов, а не их текущую рыночную стоимость, что не позволяет инвесторам оценить финансовое положение организации на отчетную дату. Отчет о финансовых результатах информирует о доходах и расходах от текущих операций без учета влияния изменения стоимости активов.

Основным назначением статического баланса выступает представление информации о финансовом положении компании, и он основан на принципе фиктивной ликвидации. Активы в этом случае трактуются как имущество, которое потенциально может быть средством погашения кредиторской задолженности, а для формирования отчетности используются текущие рыночные оценки. Именно в таком подходе заинтересованы собственники. В частности, для участников обществ с ограниченной ответственностью (ООО) бухгалтерский баланс является основой для распределения собственности, что определено законом «Об обществах с ограниченной ответственностью»[2].

Стоимость имущества, которую может получить выходящий из общества участник, напрямую зависит от величины собственного капитала организации, определенного по данным бухгалтерского баланса, поэтому оценка активов оказывает непосредственное влияние на стоимость доли покидающей ООО стороны: если активы не переоценивались, то действительная стоимость доли будет рассчитана на основе исторической стоимости. В зависимости от того, в какую сторону и на какую величину балансовая стоимость активов отличается от справедливой (рыночной), определяется пострадавшая сторона: выходящие участники или остающиеся.

В любом случае данная ситуация принесет финансовые потери кому-то из собственников — участников ООО.

Других инвесторов (лендеров), а также контрагентов (поставщиков, покупателей) интересуют данные о рыночной стоимости активов как о средстве погашения (обеспечения) обязательств перед ними. Таким образом, использование справедливой стоимости повышает «уровень релевантности данных для принятия решений инвесторами» [18] и качество бухгалтерской (финансовой) отчетности, сближая методы оценки с признанными МФСО [19]. Отчет о финансовых результатах в статической трактовке формирует информацию о прибыли на вложенный капитал, но отделить финансовый результат от текущих операций в ее составе непросто. Это обстоятельство не позволяет в полной мере оценить эффективность работы администрации в отношении текущих операций.

Поскольку данные бухгалтерской отчетности являются единственным официальным источником данных о предприятии для внешних пользователей, следует повышать ее релевантность. Статическую балансовую теорию, и, как следствие, рыночную стоимость, необходимо использовать для оценки финансового положения организации — историческая стоимость никак не подходит для этих целей.

---

[2] Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 13.06.2023) «Об обществах с ограниченной ответственностью». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819/

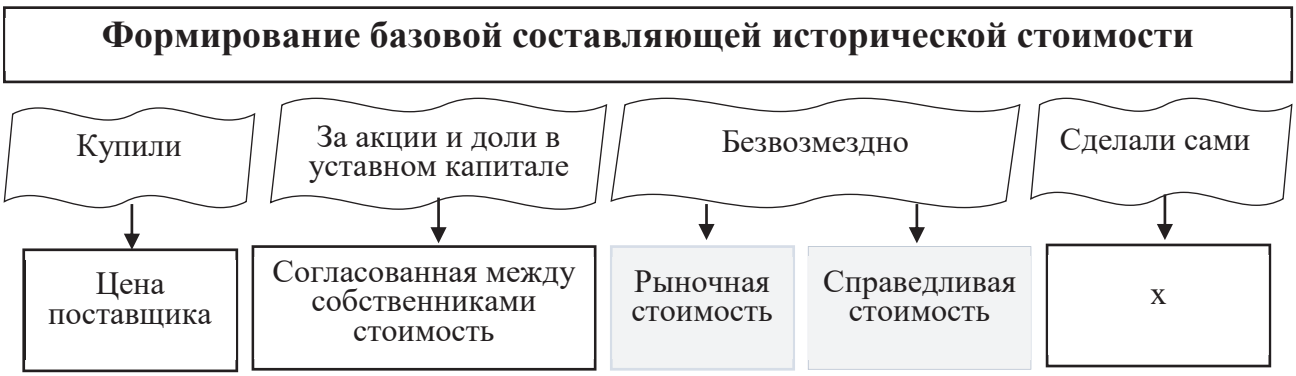

Рис. 1 / Fig. 1. **Взаимосвязь исторической, справедливой и рыночной стоимости / The relationship between historical, fair and market values**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Динамическая балансовая теория полезна с позиции представления информации о финансовом результате от текущей деятельности [20], поскольку рыночные оценки не позволяют его сформировать. Специалисты отмечают такую функцию исторической стоимости, как контрольная, необходимая фискальным органам [21]. Поэтому надлежит искать новые способы объединения элементов классических балансовых теорий для увеличения релевантности отчетных данных.

Анализ опубликованных работ показывает, что экономистами и юристами предлагались различные варианты синтеза статической и динамической концепций, в том числе органический баланс, основоположником которого является Ф. Шмидт[3]. Заметим, что существующая бухгалтерская (финансовая) отчетность также выступает результатом такого смешения. Однако стоит обратить внимание на последствия современного подхода к синтезу, выражающиеся в том, что компания не может представить ни своего реального финансового положения, ни финансовых результатов деятельности. Поэтому совершенно справедливо утверждение, что в одном балансе представить информацию, одновременно отображающую платежеспособность хозяйствующего субъекта и прибыльность его деятельности (нераспределенную прибыль), достоверно невозможно [22].

2. Особенность использования исторической стоимости в современной российской учетной практике

Стоимость, которая «присваивается» активу в момент его признания, традиционно называется исторической, хотя в нормативных документах используются иные термины: по отношению к основным средствам, нематериальным активам и финансовым вложениям — первоначальная стоимость, другим активам — фактическая себестоимость. Указывать стоимость необходимо для отражения информации об активе в системе бухгалтерского учета. На формирование исторической стоимости влияет способ поступления актива в организацию. Если он поступил извне, можно выделить базовую составляющую, характерную для конкретного способа поступления, в качестве которой может выступать: цена покупки (если организация купила актив); согласованная между собственниками стоимость (если актив принесли собственники для оплаты акций и долей в уставном капитале); справедливая или рыночная стоимость (если актив поступил в компанию безвозмездно). Помимо базовой составляющей, историческую стоимость актива формируют затраты самой организации, связанные с его поступлением (*рис. 1*).

Данная стоимость актива может быть пересмотрена по желанию компании или по требованию законодателя, но обязательными поводами для ее изменения признаются лишь обесценение активов и переоценка котируемых финансовых вложений и иностранной валюты (*рис. 2*).

Результаты анализа формирования исторической стоимости позволяют сделать вывод, что сложившееся мнение об ее объективности по сравнению со справедливой неверно, поскольку:

- при поступлении актива безвозмездно или от собственников в счет оплаты акций или долей в уставном капитале организации базовой составляющей выступает или справедливая, или согласованная между собственниками стоимость;

[3] Шмидт Ф. (1882–1950 гг.) — представитель немецкой бухгалтерской науки, автор «Органического ежедневного баланса».

Рис. 2 / Fig. 2. **Способы изменения исторической стоимости / Methods for changing historical cost**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

• при включении затрат компании в стоимость актива субъективизм возникает как при определении величины материалов, израсходованных на доставку, установку или изготовление актива, так и в случае использования способа средней себестоимости или способа по первым покупкам.

Доля необъективности присутствует при включении в историческую стоимость косвенных затрат на изготовлению актива, а также доставку, разгрузку и установку двух и более объектов. Порядок распределения этих общих расходов определяет либо организация (что является элементом учетной политики), либо бухгалтер самостоятельно принимает решение в конкретной ситуации. Поскольку установление исторической стоимости активов связано с выявлением их справедливой стоимости, этот процесс может стать для организации затратной процедурой. Таким образом, при действующем подходе историческая стоимость не всегда представляет собой затраты компании — такой порядок ее формирования допускает включение в нее справедливой или рыночной стоимости (при поступлении объектов безвозмездно) и согласованной между собственниками стоимости актива (в случае поступлении объектов от собственников при оплате акций и долей в уставном капитале организации). Только при приобретении объекта за плату и изготовлении его в организации историческая стоимость представляет собой сумму затрат последней. Таким образом, порядок формирования исторической стоимости не в полной мере соответствует динамической балансовой теории.

3. Особенность использования справедливой стоимости в современной российской учетной практике

Рыночными котировками обладают, прежде всего, финансовые вложения и иностранная валюта. Подобные оценки можно назвать, с одной стороны, объективными, поскольку они определены рынком, а не самой организацией, а, с другой — незатратными, ибо компания получает данную информацию из открытых источников. Между тем за формированием рыночных котировок также необходим контроль. Как отмечено в [23], надзорные органы должны предотвращать манипуляции ценами на финансовых рынках как в фондовых, так и в товарных сегментах, и причинность относительной объективности таких оценок вынуждает признать переоценку финансовых вложений и иностранной валюты обязательной процедурой.

Многие экономисты считают, что применение термина «рыночная стоимость» к цене, определенной не рынком, а экспертами (пусть даже и не зависимыми от организации), некорректно. Более правильным следует считать понятие «справедливая стоимость», пришедшее из МСФО и начавшее активно использоваться с 1998 г. В 2011 г. был принят МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Введение термина «справедливая стоимость» было обусловлено отсутствием рыночных котировок подавляющего большинства активов. Справедливая стоимость — это расчетная величина, которую можно назвать «условно рыночной» в силу того, что она определяется экспертом; ее применяют при поступлении актива в организацию и в процессе его использования при:

- формировании исторической стоимости в случае безвозмездного поступления актива или его оплаты неденежными средствами (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 26/2020);
- определении величины выгод от продажи основных средств в случае его обесценения (МСФО 36 «Обесценение активов»);
- переоценке основных средств, нематериальных активов и инвестиционной недвижимости (ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022).

Справедливая стоимость используется в качестве промежуточного результата процесса формирования исторической стоимости активов, а также для определения возмещаемой суммы, если произошло обесценение активов, или при переоценке основных средств и нематериальных активов в качестве конечного результата (*рис. 3*).

Субъективизм справедливой стоимости выражается в том, что в условиях отсутствия рыночных котировок она определяется экспертом, привлекаемым организацией. Причем субъективность усиливается, если оценщиком является сотрудник этой же компании, что может явиться злоупотреблением со стороны ее руководства. Трудоемкость оценки справедливой стоимости повышается при привлечение стороннего эксперта, и тогда затраты могут достичь существенной величины. Сократить расходы организации возможно путем применения справедливой стоимости «только для тех статей отчетности, использование альтернативных методов оценки которых может сказаться на решениях инвесторов, займодавцев и прочих пользователей финансовой отчетности» [24]. Очевидно, что это относится к дорогостоящим объектам, поэтому компания должна разработать критерии их выделения; справедливую же оценку более дешевых активов могут определять и сами сотрудники организации.

Переоценка является обязательной только для активов, имеющих рыночные котировки. Для основных средств, нематериальных объектов и инвестиционной недвижимости она считается правом компании; в отношении иных активов переоценка не допускается вовсе.

4. Недостатки отражения результатов переоценки активов в бухгалтерской отчетности

Действующий порядок отражения информации о переоценке активов в системе учета предусматривает, что величина обесценения по основным средствам, нематериальным активам и инвестиционной недвижимости сначала уменьшает дооценку

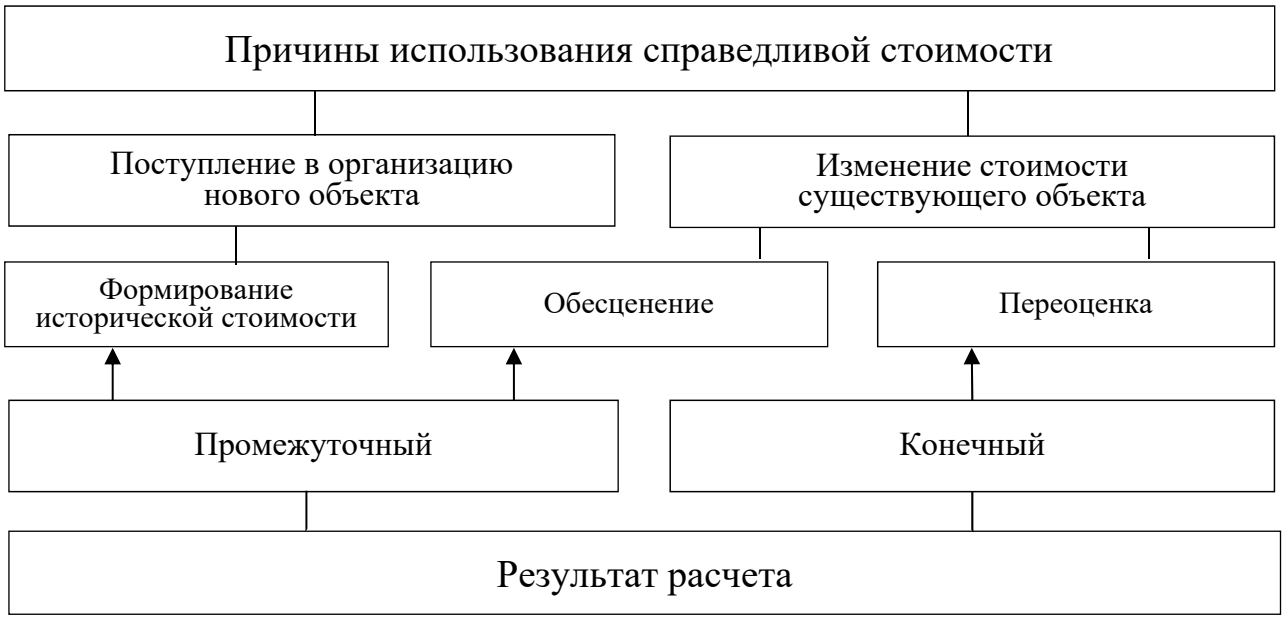

Рис. 3 / Fig. 3. **Причины и порядок использования справедливой стоимости / Reasons and procedures for the use of fair value**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

(при ее наличии), а при ее дефиците включается в состав прочих расходов предприятия; по оборотным же активам добавляется непосредственно к составу прочих расходов организации. Таким образом, обесценение активов уменьшает величину собственного капитала (раздел III бухгалтерского баланса «Капитал и резервы») посредством статей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) и «Переоценка внеоборотных активов».

В результате переоценки котируемых финансовых вложений и иностранной валюты их историческая или предыдущая рыночная стоимость доводится до текущей. Сумма дооценки или уценки включается в состав прочих доходов и расходов, формируя показатель «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Аналогичным образом отражается результат переоценки объектов и иной инвестиционной недвижимости. Различие заключается в том, что формируется не текущая рыночная, а справедливая стоимость объектов, и в итоге переоценки основных средств и нематериальных активов их балансовая стоимость доводится до справедливой. Выявленная дооценка увеличивает показатель «Переоценка внеоборотных активов» III раздела бухгалтерского баланса, а уценка его уменьшает. Законодатель в нормативных документах определил, что данная статья может присутствовать в балансе только при наличии дооценки, поэтому дефицит включается в состав прочих расходов, формируя показатель «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» того же раздела баланса. В силу этого организация обязана формировать и в дальнейшем отслеживать дооценку (уценку) каждого объекта основных средств и нематериальных активов.

Рассматривая влияние операций по переоценке активов на показатели бухгалтерского баланса, заметим, что подход, при котором снижение стоимости активов формирует, в одном случае, его статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а в другом — статью «Переоценка внеоборотных активов», не позволяет поместить в баланс информацию об общей величине уценки объектов.

Показатель «Переоценка внеоборотных активов» отражает только часть сведений об изменении стоимости основных средств и нематериальных активов в результате переоценки — их дооценка и уценка формируют добавочный капитал, а при его недостаточности — нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). По инвестиционной недвижимости, котируемым финансовым вложениям и иностранной валюте, дооценка и уценка образуют нераспределенную прибыль (непокрытый убыток); при этом основные средства, нематериальные активы, инвестиционная недвижимость и долгосрочные финансовые вложения относятся к внеоборотным активам, а иностранная валюта и краткосрочные финансовые вложения — к оборотным.

Очевидно, что порядок формирования информации о переоценке не зависит от классификации актива (внеоборотный или оборотный); в результате эти данные не аккумулируется в одном показателе, а распределяется по двум: «переоценка внеоборотных активов» и «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Такой подход, предлагаемый федеральными стандартами, негативно отражается на показателе «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», делая его неоднородным.

Проанализируем влияние операций по переоценке активов на показатели отчета о финансовых результатах деятельности организации. В таком случае в составе прочих ее расходов будут отражены уценка оборотных и внеоборотных активов, а в составе прочих доходов — дооценка оборотных активов и компенсация уценки прошлых периодов. Изменение стоимости основных средств и нематериальных объектов изменит размер начисляемой по ним амортизации, который, в свою очередь, скажется не только на величине обычных и прочих расходов компании, но и увеличит трудоемкость и, как следствие, затратность использования разработанной законодателем методики переоценки внеоборотных активов, поскольку придется формировать и отслеживать величину дооценки (уценки) уже по каждому объекту основных средств и нематериальных активов. Помимо этого, подход, требующий отражения результатов переоценки внеоборотных активов, не является информативным для внешних пользователей.

5. Порядок использования исторической и справедливой стоимости для формирования бухгалтерской отчетности

Анализ использования трех видов стоимости показал, что сейчас организация даже при желании не может представлять данные о своем финансовом положении и финансовых результатах от текущих операций ни стейкхолдерам, ни вышестоящим органам, поскольку законодатель не предоставляет ей право переоценки всех имеющихся у нее активов. Информация об их переоценке в бухгалтерском балансе размыта, что не только не позволяет получить сведения о суммарной дооценке или уценке переоцененных активов, но и искажает величину

нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) от текущих операций.

Причин возникновения такой ситуации несколько. Во-первых, порядок формирования исторической стоимости не соответствует положениям динамической балансовой теории, так как допускает включение в нее справедливой или рыночной стоимости (при поступлении объектов безвозмездно) и согласованной между собственниками стоимости актива (при поступлении объектов от собственников при оплате акций и долей в уставном капитале организации). Историческая стоимость представляет собой сумму затрат компании лишь при приобретении объекта за плату и при его самостоятельном изготовлении, а для определения величины расходов от текущей деятельности она должна включать только затраты организации.

Во-вторых, изменение исторической стоимости не соответствует положениям динамической балансовой теории, в соответствии с которой активы не должны переоцениваться. Между тем законодатель обязал предприятия проводить переоценку котируемых активов по рыночной стоимости. Правда, отметим, что операции, связанные с поступлением активов — как безвозмездным, так и от собственников, а также операции с иностранной валютой и котируемыми финансовыми вложениями на практике происходят не так часто.

Наше исследование показало, что возможен следующий подход к применению исторических и рыночных оценок: историческую стоимость использовать только в учете, а справедливую — для составления отчетности. Если в течение отчетного периода записи на счетах будут отражаться только с использованием исторических оценок (с учетом амортизации и обесценения), это позволит сформировать данные о финансовом результате от текущих операций. В конце отчетного периода на основании исторических оценок могут быть составлены временный бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах деятельности организации, после чего внесистемным путем возможно осуществить переход (пересчет) от исторической стоимости к справедливой. Алгоритм формирования отчетных данных представлен на *рис. 4*.

Разницу между исторической и справедливой стоимости активов следует классифицировать как корректировочную статью раздела III «Капитал и ре-

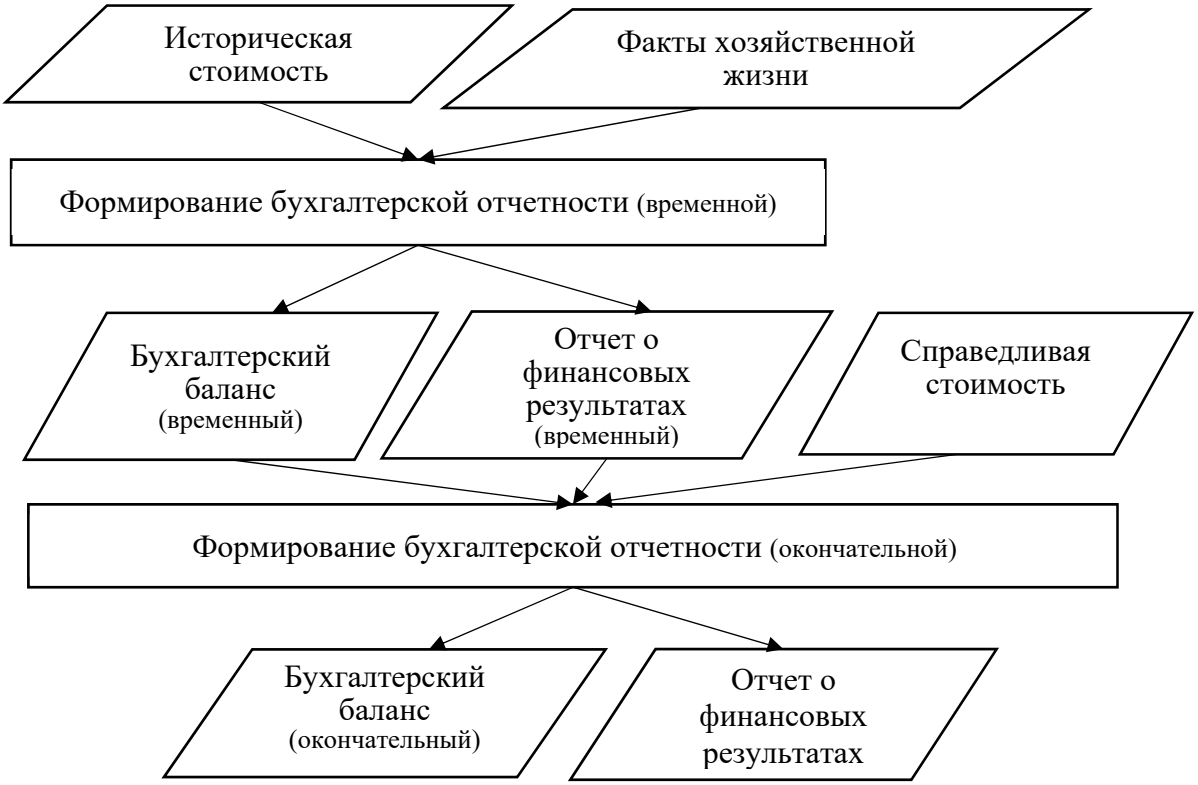

Рис. 4 / Fig. 4. **Алгоритм формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности / Algorithm for generating accounting (financial) statements**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Таблица / Table

Формирование статьи бухгалтерского баланса «Нереализованная прибыль (убыток)» / Formation of the balance sheet item "Unrealized profit (loss)"

Показатели / Indicators	Бухгалтерский баланс, руб. / Balance sheet, roubles	
	Временный (динамический) / Temporary (dynamic)	Окончательный (статический) / Final (static)
Активы	100	110
Обязательства	40	40
Собственный капитал	60	70
В том числе нереализованная прибыль (непокрытый убыток)	–	10 (110–40) – (100–40)

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

зервы», представляющую собой прибыль (убыток) от владения имуществом или нереализованную прибыль (убыток) — порядок ее формирования показан *в таблице*.

В отчете о финансовых результатах этот показатель также будет зафиксирован после чистой прибыли за отчетный период. Считаем, что предложения о таком порядке формирования показателей отчетности не только улучшит их релевантность, но и упростит саму учетную процедуру, связанную с отражением информации о переоценке активов на счетах бухгалтерского учета, а также «хранении» данных о дооценке и уценке в отношении каждого объекта. При этом отчетные показатели будут более понятны пользователям.

ВЫВОДЫ

Поскольку бухгалтерская отчетность является единственным официальным источником финансовой информации об организации для внешних пользователей, необходимо использовать способы оценки, позволяющие разработать показатели, релевантные запросам заинтересованных лиц, а именно — статическую балансовую теорию (для оценки финансового положения организации путем установления рыночной стоимости) и динамическую теорию (для выявления финансового результата от текущих операций — исторической стоимости).

Современный порядок формирования исторической стоимости не в полной мере соответствует динамической балансовой теории, так как не всегда способствует определению затрат компании. Историческая стоимость рассчитывается только при условии приобретении объекта за плату и при изготовлении его в самой организации. При поступлении объекта безвозмездно и от учредителя действующая практика регламентирует включение в историческую стоимость справедливой, рыночной, а также согласованной между собственниками стоимости актива. Историческая стоимость — это достаточно субъективная величина, что объясняется включением в нее справедливой и согласованной между собственниками стоимости, а также необходимостью распределения косвенных затрат при ее формировании; рыночная же стоимость объективна. Субъективизм справедливой стоимости заложен в ее экспертном определении. И она, и рыночная стоимости могут выступать как в качестве промежуточного, так и конечного результата для определения других оценок, но рыночная стоимость используется при обязательной переоценке активов, а справедливая — при добровольной.

Имеющиеся недостатки отражения результатов переоценки активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности приводят к тому, что информация в бухгалтерском балансе не аккумулируется в одном показателе, а распределяется по нескольким, не давая пользователям возможности видеть общее изменение в оценке активов — включение доходов и расходов от переоценки последних в нераспределенную прибыль делает данный показатель неоднородным и малоинформативным для пользователей.

Необходим новый подход к составлению отчетности, позволяющий соединить характеристики оценок, релевантных запросам внешних пользователей: историческую стоимость использовать только в учете, а справедливую — при формиро-

вании отчетности. В конце отчетного периода на основании исторических оценок составлять временные бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах деятельности организации. После определения справедливой стоимости активов внесистемным путем осуществлять переход от исторической стоимости к справедливой, а разницу между ними классифицировать как корректировочную статью «Прибыль (убыток) от владения имуществом» или «Нереализованная прибыль (убыток)» раздела III «Капитал и резервы».

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «Корпоративная отчетность». *Учет. Анализ. Аудит.* 2021;8(6):31–41. DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–6–31–41
2. Малецкая И.П. Особенности анализа рисков работы с контрагентами в системе внутреннего контроля. *Аудиторские ведомости.* 2022;(2):26–29.
3. Осипова Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;(9):42–49. DOI: 10.26794/2408–9303–2022–9–2–42–49
4. Leontieva J., Zaugarova E., Maletskaya I., Klychova G., Zakirova A., Khamidullin Z. Formation of the credit rating of buyers for the preventive control of accounts receivable. Proc. Int. sci. conf. SPbWOSCE "Business Technologies for Sustainable Urban Development". *E 3S Web of Conferences*. 2019;(110):02016. DOI: 10.1051/e3sconf/201911002016
5. Малецкая И.П. Анализ признаков фальсификации финансовой отчетности на основе использования интегрального показателя. Сборник статей «Взаимосвязь исторических и современных исследований в области бухгалтерского учета, анализа и аудита». СПб.: СПбГЭУ; 2022:36–38.
6. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Транспарентность современной отчетности: теоретические проблемы и пути их решения. Сборник «Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики». Воронеж: Воронежский ГАУ; 2022:35–39.
7. Вахрушина М.А., Вахрушина А.А. Раскрытие информации о влиянии пандемии covid-19 на финансовую отчетность компаний как условие ее транспарентности. *Международный бухгалтерский учет.* 2021;24.(3):271–296. DOI: 10.24891/ia.23.9.962
8. Сидорова М.И., Назаров Д.В. К вопросу о транспарентности финансовой отчетности: применение доктрины «снятия корпоративной вуали». *Финансы: теория и практика*. 2023;27(2):162–171. DOI: 10.26794/2587–5671–2023–27–2–162–171
9. Al-Salam G.T.A.M., Atta A.A.K., Alalawi T.G.Y., Alaraji F.A.A.S. The possibility of adopting the international financial reporting standard IFRS 6 for achieving transparency in the Iraqi oil industries. *Journal of General Management.* 2020;(21):15–21.
10. Jin J., Kanagaretnam K., Liu Y.I., Cheng M. Does Citizens' Financial Literacy Relate to Bank Financial Reporting Transparency? *European Accounting Review*. 2021;30(5):887–912. DOI: 10.1080/09638180.2021.1965897
11. Montero P.M., Calderón E.P., Dias A.I.L. Transparency of financial reporting on greenhouse gas emission allowances: The influence of regulation. *International Journal of Environmental Research and Public Health.* 2020;17(3):893. DOI: 10.3390/ijerph17030893
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 2005. 495:213.
13. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи. Автореф. дис. … докт. экон. наук. СПб.: СПбГУЭФ; 2007:5.
14. Карзаева Н.Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета. СПб.: СПбГУЭФ; 2005. 215 с.
15. Sokolov V.I., Generalova N.V., Guzov I.N., Karelskaia S.N. Applying IFRS In Russia. The book "Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies". London: Taylor & Franci; 2019:42–55.
16. Агеева О.А., Ребизова А.Л. Эволюция оценки элементов финансовой отчетности от исторической до справедливой стоимости. *Вестник университета*. 2015;(7):153.
17. Сотникова Л.В. Учет основных средств и капитальных вложений как ключевой вопрос аудита отчетности. *Аудитор*. 2021;7(11):28–42. DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–7–28–42
18. Поленова С.Н. К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;(1):2–11.

19. Сапожникова Н.Г., Чаплыгина А.Д. Исторические этапы возникновения и развития стоимостной оценки в бухгалтерском учете. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2022;(1):134–157.
20. Tkachuk N.V. Subjectivity in the interpretations of financial performance. *Revista San Gregorio*. 2019;(30):77–85. DOI: https://doi.org/10.36097/rsan.v1i30.902.
21. Сорокина Е.М., Макаренко С.А. Справедливая стоимость в российской практике бухгалтерского учета: необходимость и возможность определения. *Международный бухгалтерский учет.* 2019;22(7):766–778. DOI: 10.24891/ia.22.7.766
22. Пятов М.Л., Карзаева Н.Н. Реальность и условность в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 2011;(7):98.
23. Гетьман В.Г., Карташов В.С. Сравнительный анализ использования справедливой стоимости и альтернативных методов оценки в МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(9):986–1000. DOI: 10.24891/ia.24.9.986
24. Кремлева О.К. Совершенствование законодательства об ответственности за манипулирование на рынке ценных бумаг как катализатор постковидной экономики. Мат. III научно-практической конференции юридического факультета СПбГЭУ. СПб.: СПбГЭУ; 2020. 513:32.

REFERENCES

1. Malinovskaya N.V. Problems of definition “Corporate reporting”. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):31–41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–6–31–41
2. Maletskaya I.P. Peculiarities of risk analysis of work with counterparties in the system of internal control. *Auditorskie vedomosti = Audit journal*. 2022;(2):26–29. (In Russ.).
3. Osipova R.G. Perfection of corporate reporting on the basis of intracompany standard. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;(9):42–49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2022–9–2–42–49
4. Leontieva J., Zaugarova E., Maletskaya I., Klychova G., Zakirova A., Khamidullin Z. Formation of the credit rating of buyers for the preventive control of accounts receivable. Proc. Int. sci. conf. SPbWOSCE “Business Technologies for Sustainable Urban Development”. *E 3S Web of Conferences*. 2019;(110):02016. DOI: 10.1051/e3sconf/201911002016
5. Maletskaya I.P. Analysis of signs of falsification of financial statements reporting based on the use of integral indicator. Collection of articles “Interrelation of historical and modern research in the field of accounting, analysis and auditing”. St. Petersburg: SPbGEU; 2022:36–38. (In Russ.).
6. Druzhilovskaya T.Y., Druzhilovskaya E.S. Transparency of modern reporting: theoretical problems and ways to solve them. Collection “Transformation of the system of accounting and analytical, financial and control support in the conditions of digitalisation of the economy”. Voronezh, Voronezh GAU; 2022:35–39. (In Russ.).
7. Vakhrushina M.A., Vakhrushina A.A. Disclosure of information on the impact of covid-19 pandemic on the financial statements of companies as a condition of its transparency. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;24.(3):271–296. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.9.962
8. Sidorova M.I., Nazarov D.V. Towards the issue of transparency of financial reporting: the application of the doctrine of “lifting the corporate veil”. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice* 2023;27(2):162–171. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587–5671–2023–27–2–162–171
9. Al-Salam G.T.A.M., Atta A.A.K., Alalawi T.G.Y., Alaraji F.A.A.S. The possibility of adopting the international financial reporting standard IFRS 6 for achieving transparency in the Iraqi oil industries. *Journal of General Management.* 2020;(21):15–21.
10. Jin J., Kanagaretnam K., Liu Y.I., Cheng M. Does Citizens’ Financial Literacy Relate to Bank Financial Reporting Transparency? *European Accounting Review.* 2021;30(5):887–912. DOI: 10.1080/09638180.2021.1965897
11. Montero P.M., Calderón E.P., Dias A.I.L. Transparency of financial reporting on greenhouse gas emission allowances: The influence of regulation. *International Journal of Environmental Research and Public Health.* 2020;17(3):893. DOI: 10.3390/ijerph17030893
12. Sokolov Y.V. Fundamentals of the theory of accounting. Moscow: Finance and Statistics; 2005;495:213. (In Russ.).
13. Sokolov V. Ya. Theoretical beginnings of double entry. Diss… Dr. Sci. (Econ.). St. Petersburg: SPbGUEF; 2007:5. (In Russ.).
14. Karzaeva N.N. Problems of estimation of objects of accounting. St. Petersburg: SPbGUEF; 2005. 215 p. (In Russ.).

15. Sokolov V.I., Generalova N.V., Guzov I.N., Karelskaia S.N. Applying IFRS In Russia. The book "Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies". London: Taylor & Franci; 2019:42–55.
16. Ageeva O.A., Rebizova A.L. Evolution of assessment of financial reporting elements from historical to fair value. *Vestnik universiteta = Bulletin of the University.* 2015;(7):153. (In Russ.).
17. Sotnikova L.V. Accounting of fixed assets and capital investments as a key issue of audit reporting. *Auditor*. 2021;7(11):28–42. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–7–28–42
18. Polenova S.N. K question of estimation at fair value of accounting objects. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;(1):2–11. (In Russ.).
19. Sapozhnikova N.G., Chaplygina A.D. Historical stages of emergence and development of cost estimation in accounting. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern economics: problems and solutions*. 2022;(1):134–157. (In Russ.).
20. Tkachuk N.V. Subjectivity in the interpretations of financial performance. *Revista San Gregorio*. 2019;(30):77–85. DOI: https://doi.org/10.36097/rsan.v1i30.902
21. Sorokina E.M., Makarenko S.A. Fair value in the Russian practice of accounting: necessity and possibility of definition. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting.* 2019;22(7):766–778. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.22.7.766
22. Pyatov M.L., Karzaeva N.N. Reality and conditionality in accounting. *Bukhgalterskiy uchet = Accounting*. 2011;(7):98. (In Russ.).
23. Getman V.G., Kartashov V.S. Comparative analysis of the use of fair value and alternative valuation methods in IFRS. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;24(9):986–1000. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.24.9.986
24. Kremleva O.K. Perfection of the legislation on responsibility for manipulation on the securities market as a catalyst of post-Covid economics. Proc. of the III sci.-pract. conf. of the law faculty of SPbGEU. St. Petersburg: SPbGEU; 2020. 513:32. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Викторовна Ткачук — доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия; профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия
Natalia V. Tkachuk — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia; Professor of the Department of Accounting and Auditing, St. Petersburg State Maritime Technical University, St. Petersburg, Russia
https://orcid.org/0009-0004-6964-5314
nattkachuk71@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 23.10.2023; после рецензирования 22.12.2023; принята к публикации 10.04.2024. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 23.10.2023; revised on 22.12.2023 and accepted for publication on 10.04.2024. The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-36-48
УДК 351.711(045)
JEL H82

Аудит эффективности использования государственного (муниципального) имущества

И.В. Липатова, Д.В. Антипова
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье обсуждается проблема организации и проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в форме аудита эффективности использования государственной (муниципальной) собственности (ГМС). Исследование основывается на рассмотрении структуры государственного (муниципального) имущества, деятельности Счетной палаты РФ, Контрольно-счетной палаты Москвы, а также Федерального агентства по управлению государственным имуществом. Целью исследования является разработка предложений по развитию контрольной и экспертно-аналитической деятельностью в виде аудита эффективности за использованием государственного (муниципального) имущества. В ходе исследования были применены следующие методы научного исследования: синтез, анализ, обобщение, беседа и интервью, сравнение, описание. Авторами статьи предложены контрольные и экспертно-аналитические процедуры в рамках организации и проведения аудита эффективности, проанализированы возможные нарушения, с которыми сталкиваются органы государственного контроля и аудита. В ходе работы выявлены проблемные стороны, связанные как с управлением ГМС и его эксплуатацией, так и с осуществлением аудита эффективности его использования. Результаты в виде рекомендаций относительно решения выявленных проблем могут быть полезны соответствующим подразделениям Счетной палаты и Минфина России: департаменту аудита доходов Счетной палаты и департаменту регулирования имущественных отношений.

Ключевые слова: государственное имущество; государственный аудит; государственная собственность; федеральное имущество; эффективность; управление; Счетная палата

Для цитирования: **Липатова И.В., Антипова Д.В. Аудит эффективности использования государственного (муниципального) имущества. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(2):36-48. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-36-48**

ORIGINAL PAPER

Audit of the Efficiency of the Use of State (Municipal) Property

I.V. Lipatova, D.V. Antipova
Financial University Moscow, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to the problem of organizing and conducting an audit of the efficiency of use of state (municipal) property. The relevance and expediency of carrying out control and expert-analytical activities in the form of an audit of the efficiency of use of state (municipal) property is substantiated. The methodological basis of the study includes consideration of the structure of state (municipal) property, the activities of the Accounts Chamber of the Russian Federation, the Moscow Chamber of Control and Accounts, as well as the activities of the Federal Agency for State Property Management. The purpose of the study is to develop proposals for the development of control and expert-analytical activities in the form of performance audit of the use of state (municipal) property. In the course of the study the following methods of scientific research were applied: synthesis, analysis, generalisation, conversation and interview, comparison, description. Possible control and expert-analytical procedures within the framework of reporting and performance auditing are presented. The characteristics of possible violations encountered by state control and audit bodies are given. Problematic aspects associated with the management and use of state (municipal) property and with the implementation of an audit of the efficiency of use of state (municipal) property have been identified. As a result of

the analysis of the practice of organizing and conducting an audit of the efficiency of use of state (municipal) property, recommendations regarding the identified problems are presented. The results in the form of recommendations for solving the identified problems can be useful to the relevant departments of the Accounts Chamber and the Ministry of Finance of Russia: the Department of Revenue Audit of the Accounts Chamber and the Department of Regulation of Property Relationships.
Keywords: State property; state audit; federal property; efficiency; control; management; Chamber of Accounts

For citation: **Lipatova I.V., Antipova D.V. Audit of the efficiency of the use of state (municipal) property. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):36-48. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-36-48**

ВВЕДЕНИЕ

В Российской Федерации ведущей формой собственности долгое время оставалась государственная, имевшая наибольший удельный вес. Концентрация имущества в государственной собственности и, как следствие, ограничение правомочий других собственников не дало положительных результатов (существование частной собственности как таковой исключалось).

Впервые полное и четкое определение государственной собственности было дано в ст. 214 ГК Российской Федерации, где говорится, что таковой в РФ признается имущество, принадлежащее (по праву собственности) как государству (федеральная собственность), так и субъектам Российской Федерации — республикам, областям, автономным округам, городам федерального значения и т.д. (собственность субъекта Российской Федерации)[1]. Также федеральной собственностью признается земля, природные ресурсы, не находящиеся во владении физических или юридических лиц. В соответствии с Гражданским правом государственное имущество считается собственностью государства как юридического лица. Подобное имущество принято называть казенным или фискальным, так как в гражданском праве государство фигурирует в лице казны или фисков.

Изучением вопросов распоряжения и использования государственного имущества и приватизации занимались такие ученые, как О.И. Короткова, А.Н. Козырин, С.А. Лузан, А.В. Пащенко, Н.И. Глазунова, Т.В. Игнатова, Т.В. Мартыненко, А.А. Ануфриева, Н.С. Девятова, А.А. Михеев, Г.Н. Макарова, О.Г. Седых, А.К. Абрамов, А.В. Радыгин, М.Ю. Чернова, Р.И. Энтов и др.

В настоящее время одной из первостепенных задач, стоящих перед государственными и муниципальными органами власти, является повышение эффективности управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами, под которыми в том числе понимается государственная и муниципальная собственность (ГМС)[2]. Повысить эффективность управления и распоряжения имуществом можно путем проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в виде аудита эффективности, так как именно он показывает, какую выгоду государство получает от эксплуатации своей собственности, а также обосновано ли использование имущества.

Однако в сфере ГМС существует немало проблем, нуждающихся сегодня в незамедлительном решении, а механизмы управления ею требуют развития и совершенствования.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ, РЕЗУЛЬТАТЫ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

1. Содержательные аспекты аудита эффективности в системе управления государственным (муниципальным) имуществом

В настоящее время основным владельцем государственного и муниципального имущества выступает публично-правовое образование; однако заметим, что права собственника от его имени осуществляют органы государственной власти или иные (органы местного самоуправления, юридические лица, а также граждане страны) — в случаях, закрепленных российским законодательством [1].

Исходя из вышесказанного структура имущества, принадлежащего публично-правовым образованиям (ППО), выглядит следующим образом (*рис. 1*).

Категория «государственное имущество» — один из важнейших ресурсов, которым государство на-

[1] ГК РФ, Ст. 214. Право государственной собственности. URL: https://base.garant.ru/10164072

[2] В рамках данной статьи под термином «государственное (муниципальное) имущество» нами понимаются различные активы, принадлежащие государству на федеральном или муниципальном уровне. В данном случае речь идет о зданиях, транспортных средствах, земельных участках, оборудовании, интеллектуальной собственности и других материальных и нематериальных активах, контролируемых государственными органами или органами местного самоуправления.

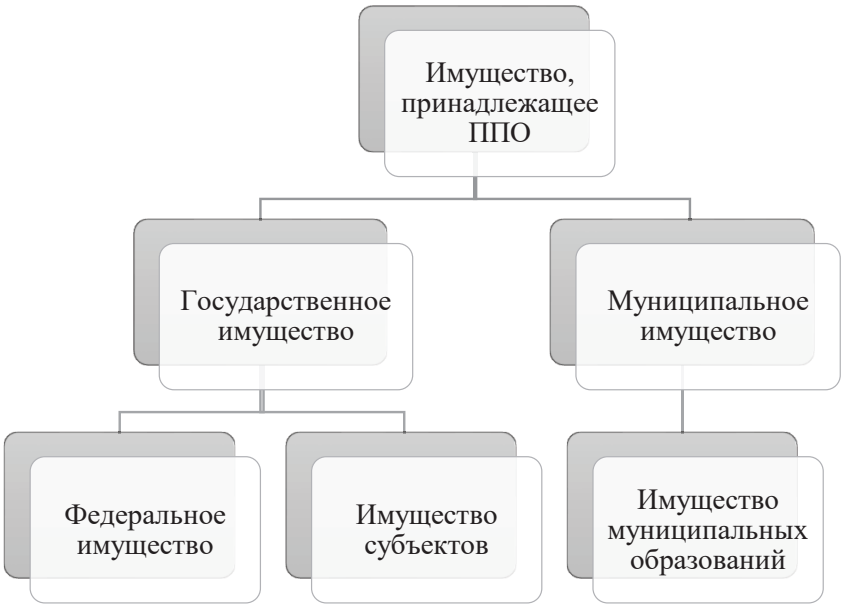

Рис. 1 / Fig. 1. **Структура имущества, принадлежащего публично-правовым образованиям / The structure of property belonging to public legal entities**

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

деляет органы публичного управления различных уровней. В случае передачи данного ресурса юридическим и физическим лицам в оперативное управление или на правах хозяйственной собственности можно говорить о том, что государственное имущество закреплено за государственными предприятиями и учреждениями. Иное имущество образует государственную казну или казну субъекта; согласно ст. 214 ГК РФ, это временное состояние имущества, используемого в целях реализации государственных функций [2]. Его структура показана на *рис. 2*.

В целом же имущество можно классифицировать как актив, принадлежащий какому-либо субъекту экономики. Согласно приказу Минфина РФ от 31.12.2016 № 256н[3] (далее — СГС «Концептуальные основы») активы делятся на финансовые и нефинансовые. Их описание содержится в приказе Минфина России от 01.12.2010 № 157[4], а также в приказах, посвященных бюджетному и казначейскому учетам, учету в бюджетных и автономных учреждениях; следовательно, структура государственных активов представляется в виде двух взаимосвязанных объектов (*рис. 3*).

Данные о результатах использования и распоряжения собственностью служат необходимой информационной базой. В данном случае речь идет об учете, который осуществляют Федеральное агентство по управлению государственным имуществом (далее — Росимущество) и его территориальные органы.

На Росимущество возложены определенные полномочия, в числе которых[5]:

- ведение реестра федерального имущества;
- управление федеральным имуществом;
- организация продажи приватизируемого федерального имущества;
- вовлечение в оборот имущества казны;
- ведение учета имущества;
- организация учета конфискованного имущества, его хранение, реализация и экспертиза;
- проведение исследований использования имущества и защита интересов государства;

[3] Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности. организаций государственного сектора»» (с изм. и дополн.). URL: https://base.garant.ru/71586636/?ysclid=lweqs5fgtd574087991

[4] Приказ Минфина РФ от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (с изм. и дополн.). URL: https://base.garant.ru/12180849/

[5] Росимущество (офиициальный сайт). URL: https://rosim.gov.ru/activities

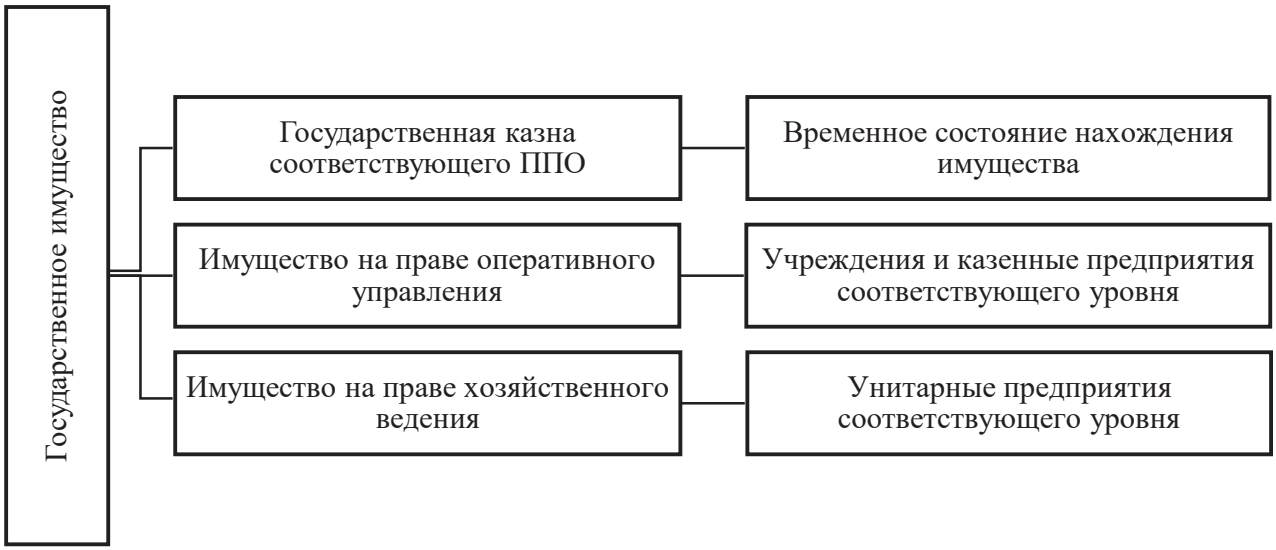

Рис. 2 / Fig. 2. **Структура государственного имущества / The structure of state property**

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Нефинансовые активы	Финансовые активы
• Основные средства • Нематериальные активы • Непроизводственные активы • Амортизация • Материальные запасы • Вложения в нефинансовые активы • Нефинансовые активы в пути • Нефинансовые активы имущества казны • Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг • Затраты на биотрансформацию • Права пользования активами • Биологические активы • Обесценение нефинансовых активов	• Денежные средства учреждения • Средства на счетах бюджета • Средства на счетах органа, осуществляющего кассовое обслуживание • Финансовые вложения • Расчеты по доходам • Расчеты по выданным авансам • Расчеты по кредитам, займам (ссудам) • Расчеты с подотчетными лицами • Расчеты по ущербу и иным доходам • Прочие расчеты с дебиторами • Внутренние расчеты по поступлениям • Внутренние расчеты по выбытиям • Вложения в финансовые активы

Рис. 3 / Fig. 3. **Структура государственных активов / The structure of state assets**

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

• распоряжение имуществом федеральных унитарных государственных предприятий (далее — ФГУП).

Заметим, что при эксплуатации государственного (муниципального) имущества, субъект, согласно СГС «Концептуальные основы», обязан вести бухгалтерский учет так, чтобы обеспечить формирование достоверной информации о наличии и фактах использования данного имущества, служащей фундаментом эффективного управления им и основой для проведения аудита. Согласно стандарту внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности» (далее — СГА 104) — это вид внешнего государственного аудита (контроля), целью которого является определение эффективности использования государствен-

ных ресурсов, которые были получены объектами аудита[6]. В процессе управления государственным (муниципальным) имуществом важно добиться эффекта, который отражает степень достижения установленных целей и показателей в качественном и количественном выражении.

Понятие эффективности включает в себя такие элементы, как экономность и результативность [3], а также продуктивность, и, по мнению многих современных исследователей, в равной степени их определяет [4]. В связи с этим отметим, что в зависимости от того, какие эффекты будут получены (экономические или социальные) для разных пользователей государственного (муниципального) имущества подбирается ряд показателей на базе таких общеустановленных принципов, как единство, стандартизация и неизменность в отчетном периоде [5].

Методологическую базу аудита эффективности также составляют международные стандарты, наиболее значимыми из которых являются:

- стандарт для высших органов аудита ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора», помогающий обеспечить качество и надежность аудиторской деятельности в государственном секторе и способствующий повышению доверия к результатам аудита[7];
- стандарт для высших органов аудита ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности», устанавливающий основные принципы, которые должны соблюдаться высшими органами аудита для обеспечения эффективности и качества проводимых ими аудиторских проверок[8];
- стандарт для высших органов аудита ISSAI 3000 «Аудит эффективности», который устанавливает принципы, стандарты и процедуры, которые должны быть учтены высшими органами аудита (например, Верховными палатами счетов) при проведении аудита эффективности[9].

2. Международная практика оценки эффективности использования государственного (муниципального) имущества

В международной практике аудит эффективности имеет особый статус в системе государственного аудита — особенно это относится к странам с развитой экономикой (таким как Канада, Германия, США, Китай, Великобритания). Подчеркнем, что за рубежом организация и проведение аудита эффективности зависит от многих аспектов, в том числе исторических и политических традиций, национального законодательства, формы государственного управления и др. [6]. Мировой опыт применения данного вида аудита свидетельствует о том, что его влияние на качество управления государственными ресурсами не только неоспоримо, но зачастую способствует повышению ответственности, транспарентности и подотчетности деятельности как объектов аудита, так и органов исполнительной власти [7].

Общеизвестным считается факт, что Федеративная Республика Германия имеет схожую с Российской Федерацией политическую и экономическую структуру, поэтому важно обратиться к опыту этой страны. Три уровня власти Германии: федерация, федеральные земли, общины — тождественны и сопоставимы с уровнями власти России, которыми являются федерация, ее субъекты и муниципальные образования. Управление бюджетом (включая его особые активы и операции, а также экономику в целом) на основании Федерального бюджетного кодекса Германии осуществляет высший федеральный орган власти — Bundesrechnungshof, что переводится как «Федеральный счетный двор» или, иначе говоря,— Счетная палата. Это независимое ведомство финансового контроля, в полномочия которого входит предоставление рекомендаций однопалатному органу народного представительства (нем. Bundestag), федеральному совету (нем. Bundesrat), а также отдельным министерствам после проведенного аудита, в том числе аудита эффективности [8].

На официальном сайте Счетной палаты страны представлены правовые основы: раскрывается информация об объектах аудита, его порядке, методах и видах, но при этом отсутствуют сведения относительно проведения аудита эффективности управления и использования государственного

[6] Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 № 2ПК). URL: https://base.garant.ru/400372541/

[7] International Standard for Supreme Audit Institutions ISSAI 100 “Fundamental Principles of Public Sector Auditing”. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100.pdf

[8] International Standard for Supreme Audit Institutions ISSAI 300 “Fundamental Principles of Performance Auditing”. URL: https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2020/12/ISSAI-300.pdf

[9] International Standard for Supreme Audit Institutions ISSAI 3000 “Performance Audit”. URL: https://images.jota.info/wp-content/uploads/2022/08/issai-3000-performance-audit-standard.pdf

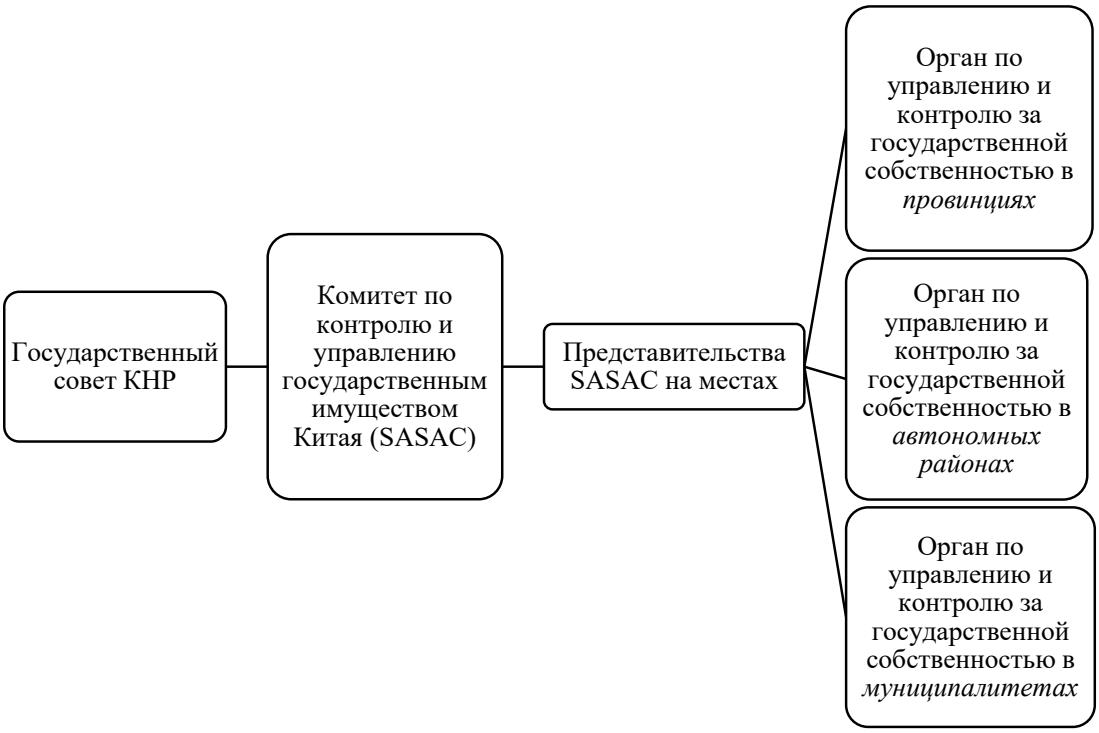

Рис. 4 / Fig. 4. **Структура Комитета по контролю и управлению государственным имуществом Китая (SASAC) / Structure of the State Property Control and Management Committee of China (SASAC)**

Источник / Sourse: разработано авторами на основе [11] / developed by the authors based on [11].

имущества[10]. Отсутствие детализации можно объяснить влиянием глобализации, что позволяет Германии не утверждать специальные стандарты и/или методические рекомендации; глобализация заключается в том, что Счетная палата страны сотрудничает с аналогичными органами ЕС и других государств, применяя их результативный опыт. Отметим, что большинство европейских стран опираются на Стандарты INTOSAI, упомянутые ранее [9].

Государственный аудит (в том числе и аудит эффективности) в России осуществляется также в соответствии со стандартами INTOSAI. Однако о сотрудничестве со Счетными палатами других государств и Европейской счетной палатой в современных реалиях говорить сложно, и на практике такое взаимодействие, скорее всего, в ближайшей перспективе реализовано не будет. Поэтому, несмотря на схожую территориальную структуру стран и результативность опыта Германии в рамках аудита эффективности государственных ресурсов, России эта существующая практика в настоящий момент не подходит.

[10] Счетная палата Германии (официальный сайт). URL: https://www.bundesrechnungshof.de

В ходе анализа опыта Китайской Народной Республики (КНР) отмечено, что территориальные устройства этой страны и России совершенно разные. Китай является унитарным государством, а Россия — федерацией. В Китае нет как таковой Счетной палаты, однако существует Комитет по контролю и управлению государственным имуществом (далее — Комитет). Стоит отметить, что данный орган, в отличие от Счетной палаты Российской Федерации, не является независимым, а подотчетен Государственному совету КНР [10].

На официальном сайте Комитета размещен документ относительно надзора и управления государственными активами, утверждаемый Госсоветом КНР и называемый «Временные правила». В нем содержится информация об органах контроля и надзора за государственными активами, а также перечень того, что входит в данную категорию. Так, к государственным активам относится все имущество, принадлежащее КНР, в том числе государственные инвестиции и созданные на их основе акции и иные ценные бумаги страны. Такая трактовка схожа с представленными в Стандарте внешнего государственного аудита (контроля) 103 «Финансовый аудит» Счетной палаты РФ аспектами категории «государственная собственность» [8].

Следует обратить внимание на то, что «Временные правила» предполагают создание в провинциях, автономных районах и муниципалитетах Комитета по управлению и контролю за государственной собственностью — Структура этого органа представлена на *рис. 4*.

Важным полномочием Комитета является самостоятельная разработка законодательны актов, распоряжений, методических рекомендаций, регулирующих управление и эффективность использования государственного имущества; Комитет контролирует сохранение активов, их целевое использование, а также приобретенные выгоды государства [12].

Рассматривая опыт Китая, можно заключить, что создание органа с аналогичными полномочиями в России на данный момент не представляется возможным, так как право контроля (на основе аудита эффективности) за использованием государственного (муниципального) имущества закреплено за Счетной палатой и контрольно-счетными органами субъектов РФ. Внедрение же нового органа власти в систему управления потребует проведения новых реформ, изменения законодательства, привлечения значительного объема бюджетных средств в течение длительного промежутка времени и т.д. [13].

Тем не менее Счетная палата РФ (несмотря на вышеописанные особенности и обстоятельтва) прибегает к мировому опыту применения аудита эффективности использования государственного (муниципального) имущества на стадии организации мероприятий, запрашивая у Департамента внешних коммуникаций соответсвующие обзоры зарубежной практики. Если мероприятие касается земельных вопросов, то рассматривается опыт Латинской Америки и Канады, если же корпоративного сектора — опыт Европы и США с учетом того, что его применение в полном объеме в России не предоставляется возможным.

3. Организация аудита эффективности использования государственного (муниципального) имущества

Следует отметить, что аудит эффективности в России и в мире имеет определенные отличия. В зарубежной практике наибольшее внимание уделяется решению конкретных социально-экономических проблем, на первое место выходит социальная значимость. Орган контроля должен установить: присутствует ли социально-экономический эффект от использования объектом аудита государственных ресурсов; является ли этот эффект значимым для государства и общества в целом.

В нашей стране внимание в большей степени уделяется законности и целевому использованию государственных ресурсов, в число которых входит непосредственно государственное (муниципальное) имущество.

Возвращаясь к аудиту эффективности непосредственно в Российской Федерации, отметим, что он является прерогативой Счетной палаты и Контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований. Согласно ст. 1 Закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» регулирование включает в себя контроль за формированием, управлением и распоряжением федеральной собственностью, а ст. 24 этого закона закрепляет за Счетной палатой полномочия по вопросам эффективности использования федерального имущества[11].

Деятельность контрольно-счетных органов субъектов РФ регулируется Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ[12]; в частности, в ст. 9 говорится о том, что контрольно-счетные органы субъектов РФ наделены полномочиями по осуществлению контроля за соблюдением порядка управления и распоряжения имущества, которое находится в собственности этих регионов. Также на уровне субъектов РФ применяются стандарты и/или методические рекомендации, где закреплены некоторые аспекты осуществления контроля за управлением и использованием муниципального имущества (однако в ходе анализа информации с официальных сайтов регионов страны установлено, что это, скорее всего, исключение, чем обычная практика для контрольно-счетных органов). Что касается конкретной оценки эффективности использования государственных ресурсов, то подобную практику применяет еще меньшее количество субъектов, что является существенным недостатком.

В настоящее время полномочия по оценке эффективности использования государственного имущества возложены непосредственно на Инспекцию федерального имущества в составе Департамента аудита доходов Счетной палаты РФ. Согласно По-

[11] Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями). URL: https://base.garant.ru/70353474/

[12] Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, федеральных территорий и муниципальных образований» (с изменениями и дополнениями). URL: https://base.garant.ru/12182695/

Таблица / Table

Контрольные процедуры в рамках возможных нарушений объектов аудита / Control procedures in the framework of possible violations of audit objects

Возможное нарушение	Контрольные процедуры
Неправомерное распоряжение и использование государственного (муниципального) имущества	Проверка качества управления и использования государственного (муниципального) имущества
Неэффективность расходования бюджетных средств на содержание имущества	Оценка эффективности расходов на содержание имущества
Недополучение доходов в бюджет от использования государственного (муниципального) имущества	Оценка исполнения полномочий по перечислению доходов в бюджет от использования имущества
Недостоверность представленной информации об объектах государственной собственности	Проверка организации учета и составление отчетности

Источник / Sourse: разработано автором на основе [14] / Developed by the author based on [14].

ложению данная Инспекция определяет эффективность и соответствие нормативным правовым актам РФ порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах своей компетенции[13].

Установленный Положением алгоритм действий перед непосредственным проведением контрольных и экспертно-аналитических мероприятий инспекцией включает:

- выбор объекта контроля (выбираются стратегические объекты со 100%-ным участием капитала, а также находящиеся в специальном перечне);
- изучение объекта контроля и особенностей его деятельности;
- запрос международного опыта в Департаменте внешних коммуникаций по теме планируемого контрольного или экспертно-аналитического мероприятия;
- составление матрицы мероприятия (при условии использования стандартов государственного аудита и методических рекомендаций), в которой выделяются цели, вопросы и, исходя из них, критерии, методы, ограничения, предварительные результаты, выводы и рекомендации;
- составление программы мероприятия;
- согласование с Департаментом исследования методологии применения программы мероприятия (всех задач, критериев, методов и т.д.), а также обсуждение вопроса, как проводимое мероприятие может отразиться на социальной составляющей.

Дополнительно подбираются контрольные процедуры в зависимости от выявляемых нарушений, среди которых в рамках аудита эффективности использования государственного (муниципального) имущества можно выделить следующие (см. *таблицу*).

Стоит отметить, что не существует контрольных процедур, которые были бы универсальными; они должны быть взаимосвязаны с контрольными или экспертно-аналитическими мероприятиями, которые, в свою очередь, должны учитывать специфику проверяемого объекта. Следовательно, первоочередной задачей аудита является изучение деятельности объекта контроля и вычленение проблемных вопросов, которые могут оказаться нарушениями [15].

В рамках исследования нами были рассмотрены отчеты о деятельности Счетной палаты РФ (*рис. 5*). Установлено, что количество выявленных нарушений в рамках управления и распоряжения государственной собственностью остается на протяжении трех лет примерно на одном уровне, однако сумма нарушений растет стремительными темпами. Так, за 2021 г. было выявлено нарушений на сумму 0,6 млрд руб., связанных, согласно отчету, с ненадлежащим осуществлением полномочий собственника имущества, отсутствием правоустанавливающих и правоподтверждающих документов, разрешений на строительство и ввод объектов в эксплуатацию и др.

В отчетах указано, что большинство нарушений не может быть представлено в денежном выражении. Нами установлено, что в 2019 г. многие из

[13] Постановление Правительства РФ от 16.07.2007 № 447 (ред. от 25.12.2021) «О совершенствовании учета и контроле за использованием федерального имущества» (с изменениями и дополнениями, вступ. в силу с 29.06.2022). URL: https://base.garant.ru/12155220/

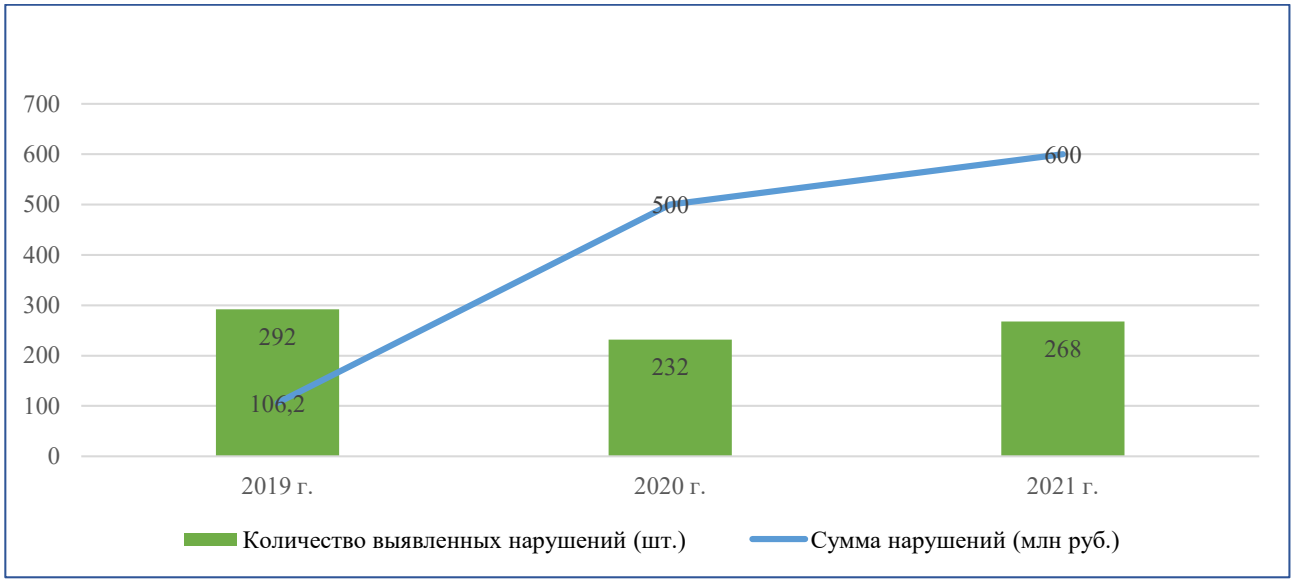

Рис. 5 / Fig. 5. **Количество выявленных нарушений в рамках управления и распоряжения государственным имуществом (шт.) и их сумма (млн руб.) / The number of violations detected in the management and disposal of state property and their amount (million rubles)**

Источник / Source: разработано авторами на основе отчетов о работы Счетной палаты РФ за 2019–2021 гг. / developed by the authors on the basis of reports on the work of the Accounting Chamber of the Russian Federation for 2019–2021. URL: https://ach.gov.ru/promo/annual-report-2019/report.pdf; https://ach.gov.ru/upload/iblock/77d/77d7c5c9a5374b4520a9f67804d944be.pdf; https://ach.gov.ru/upload/iblock/2f7/rkqs3l6w9j487tqfztvv30v4axyd8kb8.pdf

них были связаны с некорректной постановкой имущества на учет; поэтому можно предположить, что некоторое количество нарушений, выявленных в последующие годы, объясняются той же причиной.

Выше отмечалось, что Росимущество имеет свои территориальные органы с соответствующими полномочиями по управлению имуществом. Однако изучение деятельности такого органа в Москве за период 2020–2021 гг. показало, что управление происходит неэффективно. В результате анализа отчета о проведении контрольного мероприятия (аудита эффективности) «Проверка осуществления Территориальным управлением Федерального агентства по управлению государственным имуществом в городе Москве полномочий по управлению федеральным имуществом, в том числе его учета и поступления средств в федеральный бюджет, за 2020–2021 годы», были сделаны выводы, представленные на *рис. 6*.

Одной из первостепенных мер для улучшения ситуации является повышение качества бюджетного учета имущества. Так, в 2020 г. в ходе экспертно-аналитического мероприятия в рамках формирования дивидендной политики [при осуществлении от имени Российской Федерации прав акционера (участника) хозяйственных обществ, акции (доли) в уставных (складочных) капиталах которых находятся в федеральной собственности, и полномочий собственника имущества федеральных государственных унитарных предприятий], было выявлено, что государство не только не знает, какое количество таких активов у него есть, но и не подозревает, что больше половины акционерных обществ более трех лет не выплачивали дивиденды. На основе этих сведений Счетной палатой выдвинуто предложение о ликвидации большинства ФГУП и АО как несправившихся с возложенными на них задачами по организации учета; остаться после реструктуризации должны лишь те, на которые возложены специальные задания, связанные, например, с обороноспособностью страны.

В процессе исследования была изучена и проанализирована эффективность организации контрольной и экспертно-аналитической деятельности в виде аудита и на региональном уровне — объектом исследования стал опыт Контрольно-счетной палаты (КСП) Москвы. В частности, были рассмотрены планы работы КСП Москвы за 2020–2023 гг. по фактам, выявленным в результате контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, касающихся проведения оценки эффективности использования

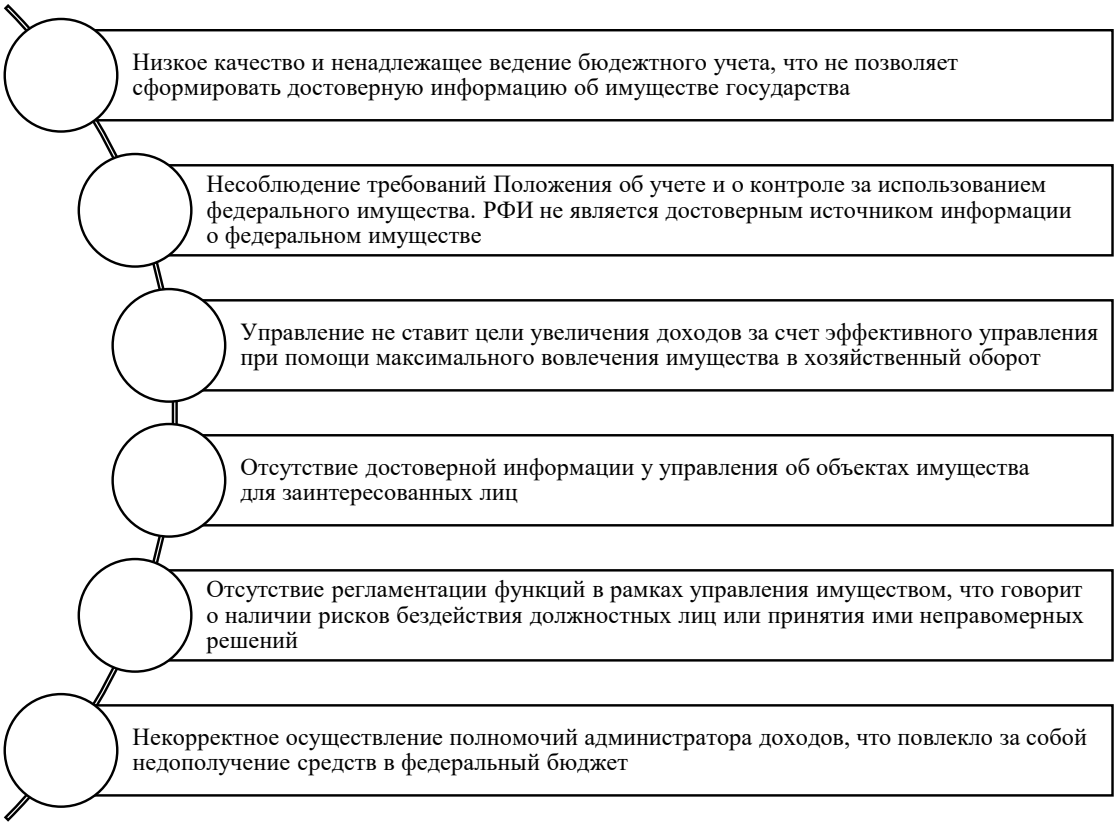

Рис. 6 / Fig. 6. **Нарушения территориального управления Росимущества в Москве / Violations of the Federal Property Management Agency in Moscow**

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

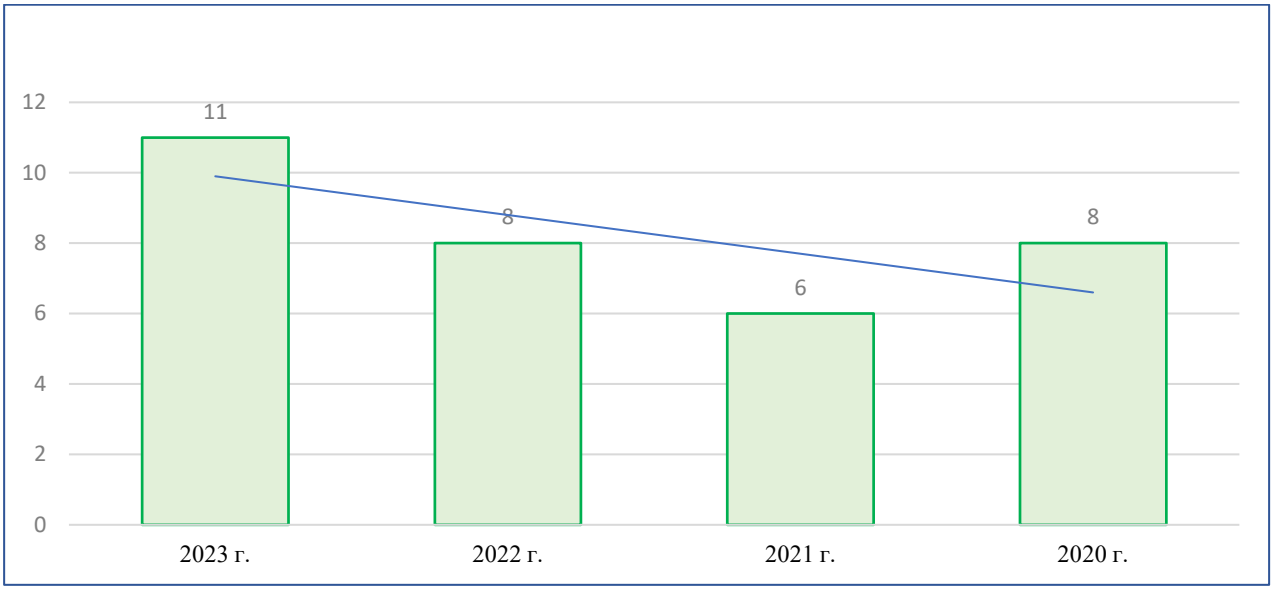

Рис. 7 / Fig. 7. **Количество контрольных мероприятий в виде оценки эффективности использования и распоряжения имуществом / The number of control measures in the form of an assessment of the effectiveness of the use and disposal of property**

Источник / Source: разработано авторами на основе планов работ КСП Москвы за 2020–2023 гг. / developed by the authors on the basis of the work plans of the Control and Accounting Chamber of the city of Moscow for the period 2020–2023.

и распоряжения муниципального имущества[14]. Установлено, что работа в данном направлении не проводилась, хотя сама тенденция контрольных мероприятий положительна (*рис. 7*).

Очевидно, это объясняется с тем, что в 2019 г. Председателем Счетной палаты аудиторам РФ было поручено более жестко обращать внимание на государственную (муниципальную) собственность, в том числе на землю (как объект) при составлении планов работы на очередной год. В целом же увеличение числа мероприятий, связанных с оценкой эффективности,— это позитивная тенденция в деятельности внешних органов аудита (контроля). Однако отсутствие экспертно-аналитических мероприятий в сфере распоряжения и использования собственности является определенным недостатком в работе КСП Москвы. Подобная деятельность призвана отслеживать и предотвращать нарушения и недостатки, выявленные в ходе контрольных мероприятий, а также развивать нормативно-правовую базу учета, управления и распоряжения собственностью государства.

ВЫВОДЫ

Первостепенной задачей в рамках исследования стал анализ организации учета государственной собственности. Как показывает практика, в настоящее время учет характеризуется большим количеством недостоверных данных, поэтому нынешняя его организация нуждается в усовершенствовании для качественного проведения аудита эффективности использования государственной и муниципальной собственности. В связи с этим нами предлагается проведение инвентаризации государственного (муниципального) имущества территориальными управлениями Росимущества, создание законодательного акта по регулированию вопросов, связанных с ГМС, а также разработка единой информационной системы по учету федерального имуществ. Все это будет способствовать систематизации и облегчению учета [16].

Авторами выявлен недостаток числа контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в виде аудита эффективности (или с элементами данного вида аудита), поэтому предлагается активизировать подобную деятельность с целью контроля за распоряжением, использованием и управлением государственным и муниципальным имуществом. Предлагается включить в Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля), следующие их типы:

- нарушения в ходе использования государственной (муниципальной) собственности (неэффективное использование государственных (муниципальных) ресурсов;
- нарушения предоставления достоверной информации об использовании государственной (муниципальной) собственности и его состоянии;
- нецелевое использование бюджетных средств на содержание имущественного комплекса государства;
- нарушения требований по выплатам дивидендов и иных доходов от использования государственного и муниципального имущества.

Это позволит детализировать и структурировать выявленные нарушения и недостатки в ходе контрольной и экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты при проведении аудита эффективности или иных проверок с его применением.

В заключение отметим, что аудит эффективности важен не только в сфере использования и распоряжения государственной и муниципальной собственностью, но и в области управления, поскольку позволит выявлять, как аудируемый объект распоряжается данной собственностью и какой эффект в результате получает государство и его бюджет, что важно для государственного управления в целом.

Считаем, что результаты исследования должны быть использованы соответствующими подразделениями Счетной палаты и Минфина России.

[14] Контрольно-счетная палата Москвы (официальный сайт). URL: https://www.ksp.mos.ru

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Федченко Е.А., Васюнина М.Л., Полякова О.А. и др. Контрольно-аналитическое обеспечение эффективности использования государственного (муниципального) имущества. Монография. М.: Прометей; 2021. 337 с.
2. Исаев Э.А., Федченко Е.А., Гусарова Л.В., Ванькович И.М. Специфические методы анализа и оценки эффективности использования государственного имущества. *Управленческие науки*. 2021;11(1):51–67. DOI: 10.26794/2404–022X-2021–11–1–51–67
3. Сафронова Е.А. Проблемы внедрения аудита эффективности в систему финансового контроля Российской Федерации. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2017;(6):103–106.

4. Снопок А.В. Аудит эффективности в деятельности Счетной палаты Российской Федерации. *Инновации и инвестиции*. 2019;(9):211–214.
5. Лысенко А.А. Методика контрольно-аналитического обеспечения эффективности управления государственным имуществом. *Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция.* 2020;(4):135–143.
6. Чаплыгина М.А. Зарубежная практика применения аудита эффективности использования бюджетных средств. *Вестник БИСТ*. 2019;3(44):31–36.
7. Измоденов А.К., Курдюмов А.В. Государственный аудит эффективности исполнения бюджета. *Аудиторские ведомости.* 2021;(4):66–71. DOI: 10.24411/1727–8058–2021–4–66–71
8. Садовничая И.О., Шарипова Э.Р. Государственный финансовый контроль за распоряжением и использованием государственного имущества. *Креативная экономика*. 2021;(10):3907–3927. DOI: 10.18334/ce.15.10.113675
9. Васильчук О.И., Шнайдер О.В., Чуева Е.С. Аудит эффективности: дефиниции, значение, контроль деятельности. *Научный вектор Балкан*. 2020;4(1):106–109.
10. Liu Ya. Performance Audit: The Development Conditions in China. *Финансы: теория и практика*. 2023;27(4):80–92. DOI: 10.26794/2587–5671–2023–27–4–80–92
11. Deng Y., Morck R., Wu J., Yeung B. Monetary and Fiscal Stiumli, Ownership Structure, and China's Housing Market. *NBER Working Paper.* 2011;(03):1–62. DOI: 10.2139/ssrn.1775363
12. Белоусова М.В. Структура и функции Комитета по контролю и управлению Государственным имуществом Китая. *Вестник Московского университета. Управление (государство и общество).* 2019;(1):43–60.
13. Gao Z. Chinese State-Owned Enterprises Run Huge Losses in their Overseas Projects. *The Epoch Times*. 2012;(1):312–323.
14. Васюнина М.Л. Контроль за использованием государственного имущества: в поисках новых подходов и инструментов. *Финансы.* 2021;(2):42–48.
15. Зубарев С.М. К вопросу о сущности контрольных процедур в государственном управлении. *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина* (МГЮА). 2016;5(21):118–127.
16. Гаврилин Е.В., Азанова Ж.Г. Перспективы развития реестра федерального имущества в целях повышения эффективности управления в промышленности. *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2019;(12):13–18. DOI: 10.24411/2072–4098–2019–11201

REFERENCES

1. Fedchenko E.A., Vasyunina M.L., Polyakova O.A. and others. Control and analytical support for the effectiveness of the use of state (municipal) property. Monograph. Moscow: Prometej = Prometheus; 2021. 337 p. (In Russ.).
2. Isaev E.A., Fedchenko E.A., Gusarova L.V., Vankovich I.M. Specific methods of analysis and evaluation of the effectiveness of the use of state property. *Upravlencheskie nauki = Management Sciences.* 2021;11(1):51–67. (In Russ.). DOI: 10.26794/2404–022X-2021–11–1–51–67
3. Safronova E.A. Problems of implementation of efficiency audit in the financial control system of the Russian Federation. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and Business: theory and practice*. 2017;(6):103–106. (In Russ.).
4. Snopok A.V. Audit of efficiency in the activities of the Accounting Chamber of the Russian Federation. *Innovacii i investicii = Innovations and investments*. 2019;(9):211–214. (In Russ.).
5. Lysenko A.A. Methodology of control and analytical support for the effectiveness of state property management. *Risk: resursy, informaciya, snabzhenie, konkurenciya = Risk: resources, information, supply, competition.* 2020;(4):135–143. (In Russ.).
6. Chaplygina M.A. Foreign practice of the audit of the effectiveness of the use of budgetary funds. *Vestnik BIST = Bulletin of BIST.* 2019;3(44):31–36. (In Russ.).
7. Izmodenov A.K., Kurdyumov A.V. State audit of budget execution efficiency. *Auditorskie vedomosti = Auditing journal.* 2021;(4):66–71. (In Russ.). DOI: 10.24411/1727–8058–2021–4–66–71
8. Sadovnichaya I.O., Sharipova E.R. State financial control over the disposal and use of state property. *Kreativnaya ekonomi = Creative Economy*. (In Russ.). DOI: 10.18334/ce.15.10.113675
9. Vasilchuk O.I., Schneider O.V., Chueva E.S. Efficiency audit: definitions, meaning, control of activity. *Nauchnyj vektor Balkan = Scientific vector of the Balkans.* 2020;4(1):106–109. (In Russ.).

10. Liu Ya. Performance Audit: The Development Conditions in China. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice*. 2023;27(4):80–92. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587–5671–2023–27–4–80–92
11. Deng Y., Morck R., Wu J., Yeung B. Monetary and Fiscal Stiumli, Ownership Structure, and China's Housing Market. *NBER Working Paper*. 2011;(03):1–62. DOI: 10.2139/ssrn.1775363
12. Belousova M.V. Structure and functions of the Committee for Control and Management of State Property of China. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Upravlenie (gosudarstvo i obshchestvo) = Lomonosov Public Administration Journal. Series 21*. 2019;(1):43–60. (In Russ.).
13. Gao Z. Chinese State-Owned Enterprises Run Huge Losses in their Overseas Projects. *The Epoch Times*. 2012;(1):312–323.
14. Vasyunina M.L. Control over the use of state property: in search of new approaches and tools. *Finansy = Finance*. 2021;(2):42–48. (In Russ.).
15. Zubarev S.M. On the issue of the essence of control procedures in public administration. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYUA) = Bulletin of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*. 2016;5(21):118–127. (In Russ.).
16. Gavrilin E.V., Azanova Zh.G. Prospects for the development of the register of federal property in order to improve the efficiency of management in industry. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossijskoj Federacii = Property relations in the Russian Federation*. 2019;(12):13–18. (In Russ.). DOI: 10.24411/2072–4098–2019–11201

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Инна Владимировна Липатова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Финансовый контроль и казначейское дело» финансового факультета, Финансовый университет, Москва, Россия
Inna V. Lipatova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Financial Control and Treasury, Finance Department, Financial University, Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0002-2512-6713
Автор для корреспонденции / Corresponding author:
ILipatova@fa.ru

Дарья Владимировна Антипова — студентка магистратуры, Финансовый университет, Москва, Россия
Darya V. Antipova — Master's degree student, Financial University, Moscow, Russia
https://orcid.org/0009-0004-1594-4503
antipova.d.v.@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 25.12.2023; после рецензирования 07.03.2024; принята к публикации 27.05.2024.
The article was submitted on 25.12.2023; revised on 07.03.2024 and accepted for publication on 27.05.2024.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-49-60
УДК 657(045)
JEL M41, M49, H26, H29

Модифицируемость отложенных налогов и их место в балансовом и капитальном уравнениях

А.А. Аксентьев
ООО «Перспектива», Краснодар, Россия

АННОТАЦИЯ

Во второй половине XX в. бухгалтерским научным сообществом в качестве допущения было принято, что отложенные налоги квалифицируются как активы и обязательства, поскольку от них зависит приток или отток экономических выгод, однако четкая теоретическая аргументация того, как именно налоговые эффекты влияют на финансовое положение организации, отсутствовала. В связи с этим автором настоящего исследования поставлена **цель** теоретически обосновать свойство их модифицируемости с позиции отражения экономических выгод. В работе были использованы стандартные научные методы: анализ, синтез, наблюдение и сравнение, диалектический метод научного познания, сбор теоретической и нормативно-правовой информации, формализации. В ходе исследования доказано, что свойство модифицируемости проявляется в неявности экономических выгод, не имеющих прямой связи с денежным потоком. Поскольку по мере возмещения стоимости отложенных налогов происходит регистрация юридических обязательств по налогу на прибыль, и именно они имеют прямую связь с налоговыми платежами, признано, что объект «отложенные налоги» существует исключительно исходя из границ постулатов (принципов) бухгалтерского учета, а свойство модифицируемости позволяет зафиксировать эффект будущего снижения (увеличения) текущих обязательств по налогу на прибыль относительно оценки по справедливой стоимости. Автором статьи показано, что отложенные налоги не согласуются с понятиями «резерв», «оценочный резерв» и «условное обязательство (условный актив)», поэтому необходим пересмотр существующих подходов к трактовке активов и обязательств с учетом свойства модифицируемости. Результаты работы могут быть полезны исследователям в области межпериодного распределения налога на прибыль, а также всем заинтересованным лицам, изучающим сущность отложенных налогов.

Ключевые слова: отложенные налоги; налоги на прибыль; теория фирмы; теория собственности; гипотеза о стационарном состоянии; свойство модифицируемости

Для цитирования: **Аксентьев А.А. Модифицируемость отложенных налогов и их место в балансовом и капитальном уравнениях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(2):49-60. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-49-60**

ORIGINAL PAPER

The Modifiability of Deferred Taxes and their Place in the Balance Sheet and Capital Equations

A.A. Aksent'ev
Perspective LLC, Krasnodar, Russia

ABSTRACT

In the second half of the XX century, the accounting scientific community accepted as an assumption that deferred taxes qualify as assets and liabilities, because the inflow or outflow of economic benefits depends on them, but there was no clear theoretical argumentation of how exactly tax effects affect the financial position of the organization. In this regard, the author of this study aims to theoretically justify the property of their modifiability from the position of reflection of economic benefits. The work is of theoretical nature. Standard scientific methods are used: the dialectical method of scientific cognition, the method of collecting theoretical and regulatory-legal information, the method of formalization, as well as analysis, synthesis, observation, and comparison. In the course of the study, it is proved that this property of modifiability is manifested in the implicit economic benefits that do not have a direct relationship with the cash flow. Since as the value of deferred taxes is recovered, the registration of legal income tax liabilities takes place, and it is they that have a direct connection with tax payments, it is recognized that the object "deferred taxes" exists solely on the basis of the boundaries of accounting postulates (principles), and the property of modifiability allows to fix the effect of future decrease (increase) of current income tax liabilities relative to the assessment

at fair value. The author of the article shows that deferred taxes are not consistent with the concepts of "reserve", "valuation allowance" and "contingent liability (contingent asset)", so it is necessary to revise the existing approaches to the interpretation of assets and liabilities taking into account the property of modifiability. The results of the paper are useful for researchers in the field of inter-period income tax allocation, as well as for all interested parties who study the essence of deferred taxes.

Keywords: deferred taxes; income taxes; theory of the firm; property theory; steady-state hypothesis; modifiability property

For citation: **Aksent'ev A.A. The modifiability of deferred taxes and their place in the balance sheet and capital equations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(2):49-60. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-49-60**

ВВЕДЕНИЕ

В ряде научных работ утверждается, что отложенные налоговые обязательства (далее — ОНО) модифицируются[1] в текущие налоговые обязательства [1], однако при этом отсутствует теоретическая интерпретация самого понятия. Восполняя данный пробел, мы в рамках теории отложенного налогообложения выделяем две главные предпосылки, обосновывающие существование отложенных налогов как объектов бухгалтерского учета: гипотезу о стационарном состоянии и свойство модифицируемости.

Истоки гипотезы лежат в исследованиях по поиску связи отложенных налогов с налоговыми начислениями и денежными потоками. Впервые такой случай был рассмотрен S. Davidson в 1958 г., и основным источником возникновения различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью была признана амортизация [2]. Суть заключается в том, что организация сохраняет свое положение путем постоянного приобретения объектов основных средств, в связи с чем балансовый остаток ОНО или остается прежним, или непрерывно растет [3]. Поскольку отложенное налоговое положение экономического субъекта в стационарном состоянии не меняется, то отсутствует статистическая связь с другими бухгалтерскими показателями (например, будущими налоговыми платежами и будущими налоговыми обязательствами) [2, 4]. Изучая проблему стационарного состояния, американский исследователь W. Voss сделал вывод, что в случае колебаний уровня инвестиций часть отложенного налога будет подлежать уплате, и выдвинул гипотезу, что «малые фирмы с большей вероятностью погасят отложенные налоги, чем крупные фирмы» [5, с. 266]. Однако фактически речь идет о том, что малый бизнес не может длительное время поддерживать воспроизводственную структуру инвестиций в основной капитал, поэтому он будет погашать свои ОНО быстрее в сравнении с крупным. Заметим в этой связи, что гипотеза о стационарном состоянии не была эмпирически доказана научным сообществом и не обсуждалась в теоретических исследованиях. Между тем свойство модифицируемости вытекает из основ статической учетной идеологии, принципа непрерывности деятельности, а также из сущностных характеристик активов, обязательств и налогов на прибыль.

Целью данного исследования — теоретическое обоснование свойства модифицируемости отложенных налогов, что является первой попыткой связать их неявную (экономическую) сущность с явным (юридическим) характером налогов на прибыль, а также определить их место в капитальном и балансовом уравнениях. В работе затрагиваются вопросы интерпретации отложенных налогов с позиций теорий фирмы и собственности.

МОДИФИЦИРУЕМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Основное тождество отложенного налогообложения в рамках концепции вре́менных разниц подробно рассмотрено в [6] и формально описывается уравнениями (1) и (2):

$$min\text{ГСФП} = min\text{ГФП} \pm \text{ОН}, \quad (1)$$

$$\text{ОН} = \left(\text{СБА} - \text{СНА}\right) \times \text{НС}, \quad (2)$$

где *min*ГСФП — минимальный генерируемый свободный финансовый поток; *min*ГФП — минимальный генерируемый финансовый поток; ОН — отложенные налоги; СБА — стоимость бухгалтерских активов; СНА — стоимость налоговых активов (активов по данным налогового учета); НС — налоговая ставка, в %.

Балансовая стоимость активов (с позиции оценки по справедливой стоимости) представляет собой минимальный (наиболее вероятный) денежный по-

[1] С другой стороны, уместно понятие трансформации (трансформируемость), которое говорит о том, что отложенные налоги из неявных активов, обязательств трансформируются в явные. В рамках данной работы употребляется понятие «модифицируемые», однако мы не исключаем наличия иного, более подходящего термина, приемлемого с точки зрения бухгалтерской теории.

ток, который эти активы должны сгенерировать до налогообложения прибыли. Уравнения (1) и (2) соотносятся со статической учетной идеологией, цель которой — показать «реальную стоимость имущества собственника на день составления баланса» [7, с. 9].

На самом деле оценка по справедливой стоимости из-за отклонения на сумму налога на прибыль не является объективным отражением стоимости имущества организации в связи с тем, что налоговый поток возникает в момент определения налогооблагаемой прибыли и соответствующих обязательств перед бюджетом. Вышеописанное возможно только после генерирования финансового потока от эффективного использования ресурсов. Следовательно, ожидания пользователей финансовой отчетности искажаются, поскольку оценка не показывает ту стоимость экономических выгод, которую экономический субъект в конечном итоге сгенерирует и сможет использовать в различных целях.

Капитальное уравнение в рамках теории собственности имеет следующий вид (3):

$$А - ДО = КС, \quad (3)$$

где А — активы; ДО — долговые обязательства; КС — капитал собственный.

Оно признается сторонниками данной теории, где бухгалтерский учет ориентирован на точку зрения владельцев бизнеса [8, 9],— его целью считается расчет богатства акционеров, складывающегося из стоимости собственного капитала и его приращения, в силу чего налоги на прибыль квалифицируются как расход [8–10], поскольку относятся к долговым обязательствам и уменьшают собственный капитал организации. Однако обязательства по налогу на прибыль возникают в результате прибыльных хозяйственных операций, подпадающих под налогообложение. Когда же собственники бизнеса вносят уставный капитал, то полученные предприятием активы (в том числе возникшее превышение данных активов над их номинальной стоимостью) не включаются в налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль. Другими словами, стоимость активов в момент внесения уставного капитала для налогового учета представляет собой величину, на которую государство не имеет никаких притязаний. Однако по мере того, как организация будет генерировать налогооблагаемый финансовый поток, его размер будет превосходить стоимость активов налогового учета, что вызовет прирост капитала. Соответственно, возникнет налогооблагаемая прибыль и определенные обязательства перед бюджетом.

С учетом вышеизложенного встает ключевой вопрос: в какой момент времени возникают налоговые обязательства? Ответ зависит от величины налогового баланса экономического субъекта на дату составления отчетности. Очевидно, что на момент внесения собственниками бизнеса уставного капитала по номинальной стоимости выражение (3) примет следующий вид (4):

$$A_0 = КС_0, \quad (4)$$

где A_0 — активы на момент регистрации уставного капитала; $КС_0$ — капитал собственный на момент регистрации уставного капитала.

Из уравнения (4) следует, что активы организации в момент внесения уставного капитала полностью профинансированы собственниками бизнеса по номинальной величине. Также предполагается, что в целях налогового учета стоимость налоговых активов также равна номинальной стоимости активов бухгалтерского учета, поэтому на данном этапе у государства нет финансовых притязаний.

Рассмотрим свойство модифицируемости на следующем условном примере. Пусть единственный собственник бизнеса зарегистрировал уставный капитал в размере 1000 тыс. руб. и внес его путем передачи организации внеоборотного актива с рыночной стоимостью 1000 тыс. руб. Данный актив подлежит переоценке, и на дату составления отчетности его рыночная стоимость выросла до 1500 тыс. руб. Если опустить вопросы амортизации, генерирования доходов и т.п., то увеличение стоимости актива на 500 тыс. руб. приведет к приросту собственного капитала, который не является налогооблагаемой величиной с точки зрения налогообложения прибыли. Тогда выражение (4) примет следующий вид (5):

$$A_0 + \Delta A = КС_1, \quad (5)$$

где ΔA — изменение (приращение) активов из-за их переоценки; $КС_1$ — капитал собственный после переоценки.

В рамках данного примера увеличение стоимости актива до 1500 тыс. руб. (с приростом в 500 тыс. руб.) приводит к тому, что минимальные выгоды, которые можно получить от его реализации, составляют не 1500 тыс. руб., как может показаться на первый взгляд, а лишь 1400 тыс. руб.

при ставке налога на прибыль в 20%. Последнее объясняется тем, что если организация решит реализовать имущество по рыночной цене, то необходимо будет уплатить данный налог в размере 100 тыс. руб., поскольку налоговая оценка того же актива составляет 1000 тыс. руб.

Обязательство по налогу на прибыль возникнет непосредственно в момент реализации актива (6):

$$\text{ТНП} = (\text{Д} - \text{Р}) \times \text{НС} = (\text{СБА} - \text{СНА}) \times \text{НС}, \quad (6)$$

где ТНП — текущий налог на прибыль; Д — доходы; Р — расходы; НС — налоговая ставка, в %; СБА — стоимость бухгалтерских активов; СНА — стоимость налоговых активов (активов по данным налогового учета).

В результате переоценки балансовая стоимость актива выросла до рыночной цены; она же является «минимальной» стоимостью, показывающей, какое количество денежных средств сгенерирует актив в результате его реализации (в рамках данного примера альтернативное использование актива не рассматривается). Отсюда следует, что балансовая стоимость представляет собой потенциальный финансовый поток до налогообложения, влияние которого уже учтено в собственном капитале организации, а налоговая оценка заключает в себе ту стоимость активов и капитала, на которые у государства нет притязаний с точки зрения налогообложения прибыльных хозяйственных операций.

Таким образом, на дату составления отчетности, когда бухгалтерская и налоговая оценки активов отличаются, существует возможность зафиксировать потенциальную задолженность государству по налогу на прибыль. Как отмечалось ранее в одной из наших публикаций, предприятие в ходе регистрации бизнеса берет на себя обязанность уплачивать налоги на прибыль, а документом, подтверждающим эту ответственность, является налоговый кодекс страны [6]. Принцип непрерывности деятельности позволяет дополнить, что данная обязанность будет существовать до тех пор, пока у организации имеются активы [11, 12]. Выражение (5) позволяет сделать вывод, что до реализации актива юридических обязательств по налогу на прибыль не существует, но они присутствуют с экономической точки зрения, *как наиболее вероятное финансовое положение экономического субъекта* с акцентом на измерении собственного капитала владельцев бизнеса.

Во второй половине XX в. академическое и профессиональное сообщество аргументировало использование счетов отложенного налогообложения целями нормализации показателей прибыли [13, 14] и предотвращения ее искажения [15], однако впоследствии акцент сместился в сторону учета налоговых последствий на текущее и будущее финансовое положение организации, но представления касательно сущности отложенных налогов как активов и обязательств не изменились.

Принято считать, что ОНО являются потенциальной экономической задолженностью по налогу на прибыль [12, 13, 15], но при этом утверждается, что уплате будут подлежать только те налоги, которые возникнут в отношении будущих прибыльных операций в условиях непрерывности деятельности [16]. Если признается наличие экономической задолженности, а также прогнозируется возникновение в будущем юридических обязательств относительно экономической оценки, естественно, возникает вопрос: почему же бухгалтер не производит реклассификацию, зачет и т.п.? Ведь в этом случае было бы достаточно сделать запись:

Д^{т} *«Отложенные налоговые обязательства»* — К^{т} *«Текущие обязательства по налогу на прибыль»*

либо оформить погашение части экономической задолженности в момент возникновения юридической деньгами с помощью такой проводки:

Д^{т} *«Отложенные налоговые обязательства»* — К^{т} *«Деньги»*.

Между тем указанные записи в настоящее время не применяются, поскольку ОНО являются лишь искусственной конструкцией, корректирующей информацию о реальном собственном капитале организации [1]. Их модифицируемость заключается в том, что юридические обязательства возникнут в соответствующем размере, если актив будет реализован в оценке по справедливой стоимости (бухгалтерской оценке). Тогда в результате возмещения его стоимости (регистрации расходов в системе бухгалтерского учета) ОНО будут реверсированы (Дт «Отложенные налоговые обязательства» — Кт «Резерв по налогу на прибыль»), а юридические обязательства зарегистрированы (Дт «Резерв по налогу на прибыль» — Кт «Текущие обязательства по налогу на прибыль»). Таким образом, произойдет модификация (трансформация) отложенных налоговых обязательств в состав юридических: ОНО → ТНП, где ОНО — отложенные налоговые обязательства; ТНП — текущий налог на прибыль.

На этапе составления финансовой отчетности ОНО отражают *неявный, экономический характер* существования задолженности по налогу на прибыль относительно финансового потока до налогообложения, фиксируемого бухгалтерской оценкой. А так как сейчас главенствует концепция справедливой стоимости, то указанная оценка определяет наиболее вероятный денежный поток, и с точки зрения влияния на собственный капитал налоговые последствия фиксируются следующим образом (7):

$$A_0 + (\Delta A - ОНО) = КС_1 - ОНО. \quad (7)$$

Возвращаясь к прежнему примеру, отметим, что увеличение стоимости актива на 500 тыс. руб. приведет к приращению капитала только на 400 тыс. руб. (500 тыс. руб. прироста — 100 тыс. руб. ОНО). Тогда в соответствии с выражениями (1) и (2) происходит согласование финансовых потоков: сгенерированного активом до налогообложения и свободного, представляющего собой реальный источник погашения обязательств организации перед кредиторами (собственниками бизнеса) после уплаты налога на прибыль.

Другим предметом дискуссии служит вопрос: насколько обосновано регистрировать неявные, модифицируемые обязательства в качестве корректировки финансового потока до налогообложения? Адекватность последней вполне объяснима принудительностью налогов на прибыль, представляющей собой экспроприацию превышения, сгенерированного активами финансового потока над той его частью (налоговая оценка), к которой у государства нет никаких притязаний. Говоря проще, начисление и уплата налога на прибыль является легализацией приращения собственного капитала для получения права на ведение бизнеса на территории страны [8, p. 50].

Свойство экспроприации части прибыли неизменно и представляет собой сложившуюся практику существования предприятия (юридического лица). Несмотря на «экономический» характер, ОНО не следует строго относить к юридическим бухгалтерским обязательствам из-за модифицируемости.

Это свойство (в противовес высказанному утверждению) всегда предполагает статичность относительно оценки по справедливой стоимости, которая защищает собственников бизнеса и его кредиторов, предоставляя им информацию о текущем финансовом положении. С позиции теории собственности выражение (7) отражает «богатство» владельцев бизнеса при условии извлечения ими полной выгоды, т.е. продажи всех активов и распределения их в свою пользу. Аналогично свойство модифицируемости рассматривается в рамках теории фирмы, где основным считается балансовое уравнение (8):

$$A = КС + ДО. \quad (8)$$

Согласно данной теории все активы — это собственность компании, а финансовая отчетность формируется в интересах тех лиц, которые имеют претензии, право требования по обязательствам юридического лица [9]. В то же время собственный капитал и долговые обязательства с функциональной точки зрения имеют единый характер задолженности организации перед лицами, ее профинансировавшими. Преобладающей позицией среди представителей теории фирмы является определение налогов на прибыль в качестве «распределения прибыли» (от англ. distribution of income) [8–10], хотя единой точки зрения по этому вопросу в рамках данной теории пока нет. Ученый из США W. Paton, рассматривая сущность налогов на прибыль, отмечал, что они могут быть как расходом, так и убытком, распределением или аномальной статьей [17].

Теория фирмы отделяет юридическое лицо от любой из заинтересованных сторон, в связи с чем процесс оценки активов вращается вокруг корпорации, а не акционеров или кредиторов [18]; при этом сущность учета отложенных налогов не меняется. Как и в теории собственности, зарегистрированные налоговые эффекты относятся к тому финансовому потоку, который сможет использовать организация для осуществления своей деятельности или погашения существующих обязательств. Как подчеркивал W. Paton, «государство фактически обладает скрытым преимущественным правом собственности на имущество каждого коммерческого предприятия; частная собственность не является абсолютной» [17, с. 180].

С учетом вышесказанного наша позиция состоит в том, что начисление ОНО служит ответом на вопрос: сколько нужно заплатить государству, чтобы узаконить право собственности на сгенерированный активами финансовый поток, если они будут оценены в ходе бухгалтерского учета? Следовательно, балансовое уравнение будет иметь вид (9):

$$A = (КС - ОНО) + (ДО + ОНО). \quad (9)$$

Согласно данному равенству ОНО резервируются за счет собственного капитала и учитываются в составе долговых обязательств экономического субъекта. Однако отложенные налоговые обязательства продолжают сохранять свойство модифицируемости и не должны рассматриваться в качестве резерва. Исходя из формулы (9) можно ошибочно прийти к выводу, что если ОНО выделяются из собственного капитала в качестве отдельной статьи баланса, то следует ожидать оттока денежных средств в будущем ввиду наличия обязательства. В действительности же **отложенные налоги в случае реверсирования не становятся денежным потоком и *не объясняют его напрямую***.

В соответствии с гипотезой о стационарном состоянии, когда организация находится в пассивном отложенном налоговом положении, потенциал абсорбции доходов налогового учета соответствующими расходами ниже по сравнению с системой бухгалтерского учета. Как правило, такая ситуация возникает в случае агрессивного распределения менеджерами стоимости налоговых активов против сгенерированных доходов за счет ускоренной амортизации, применения различных вычетов и т.п. По утверждению W. Voss, фирма, способная поддерживать свою инвестиционную стратегию и применяющая инструменты налоговой оптимизации, будет сохранять ОНО в балансе и откладывать уплату налогов на прибыль [5].

Модифицируемый характер ОНО также проявляется в том, что они не выступают источником погашения самих себя (юридических обязательств по налогу на прибыль). В ином случае верной была бы реклассификация отложенных налогов в состав текущих обязательств; однако в теории учета это не рассматривается. Хотя ОНО не квалифицируются как конкретный резерв, за счет их регистрации путем корректировки капитала и чистой прибыли происходит сглаживание, нормализация финансового потока во времени, т.е. учет влияния налогообложения на текущее и будущее финансовое положение начинает срабатывать еще *до момента возникновения юридических обязательств*.

Исходя из признанных научным сообществом свойств налога на прибыль мы утверждаем, что удержание актива (независимо от целей его использования) всегда сопровождается наличием условной, модифицируемой ответственности перед государством по уплате данного налога. Однако и здесь понятие «условное обязательство» не является применимым.

Американский экономист J. Waugh подчеркивал, что существенная разница между кредиторской задолженностью и ОНО заключается в том, что в основе первой лежит серия отдельных, детерминированных операций (т.е. кредиторская задолженность имеет ограниченный срок существования и в конечном итоге должна быть погашена), а ОНО могут и не обладать указанными свойствами [19].

Авторы работы [11] J.G. Kreuze и D. Main считают, что вероятность квалификации отложенных налоговых обязательств в качестве обязательств существует только тогда, когда ОНО приводят к будущим налоговым платежам; иначе отложенные налоги являются условными. В силу этого организация самостоятельно должна принимать решение касательно необходимости регистрации ОНО по каждому непредвиденному случаю.

Экономист R. Chambers пишет, что если ОНО представляются в качестве обязательств, то капитал предприятия искажается во времени; но при этом автор придерживается позиции, согласно которой отложенные налоги не должны отражаться в отчетности, поскольку на момент ее составления никаких обязательств не существует [20]. Однако в целом ученый оперирует тем, что налоги на прибыль есть экспроприация государством чистой прибыли по установленной законом ставке, в связи с чем не могут квалифицироваться ни как расход, ни как распределение.

В опубликованной в 1959 г. статье W. Graham сравнивал признание отложенного налогового обязательства с «начислением расходов на ремонт и техническое обслуживание», где резерв «представляет собой ожидаемые будущие выплаты» [21, с. 19]. В противовес этому утверждению G.R. Corey прямо соотносит отложенные налоги с оценочным резервом, уменьшающим балансовую стоимость имущества организации из-за «преждевременного использования налогового вычета» [22, с. 122].

Анализ зарубежных источников ясно показал (с чем мы полностью согласны), что отложенные налоги не согласуются с терминами «условное обязательство», «резерв»[2] и «оценочный резерв»[3].

Во-первых, отток экономических выгод, устанавливаемый резервом и условными обязательствами, обусловлен наступлением в будущем конкретного события. Как обосновано в работах [1, 6], отложенные налоги отражают потенциал активов

[2] Оценочное обязательство.

[3] Регулирующие (контрактивные, контрпассивные) счета.

(обязательств) в части генерирования финансового потока по мере его возникновения. Другими словами, как таковой неопределенности не существует — предполагается 100%-ная вероятность существования финансового потока, поскольку привязка делается непосредственно к бухгалтерской оценке по справедливой стоимости. Если от актива не ожидается генерирования экономических выгод, то его стоимость будет или снижена с помощью оценочного резерва, или он будет списан, а вслед за этими процедурами изменится и отложенный налог. Следовательно, *отложенный налог зависит от бухгалтерской оценки*.

Во-вторых, использование оценочного резерва позволяет скорректировать минимальный потенциал активов в части генерирования денежного потока до налогообложения. В свою очередь, учет отложенных налогов, как видно из формул (1) и (2), освобождает финансовый поток от налогообложения. Кроме того, суммы оценочного резерва не отражаются в бухгалтерском балансе, а напрямую снижают балансовую стоимость отдельных его статей, и ОНО раскрываются в качестве долгосрочных пассивов; по мере реализации активов сумма оценочного резерва восстанавливается в составе доходов организации. В случае же с ОНО их реверсирование, как минимум, приводит к регистрации части текущих налоговых обязательств, которые будут заключать в себе налоговый денежный отток. Таким образом, оценочный резерв корректирует балансовую оценку, а отложенные налоги косвенно ее уточняют, т.е. модифицируют. Последнее проявляется в том, что только после реверсирования ОНО возникнет текущее налоговое обязательство, которое в конечном итоге станет частью денежного потока.

Несмотря на это, факт наличия в балансе ОНО не является достаточным основанием для объяснения текущих налоговых обязательств. Эта проблема поднималась в работе J. Sands: «Единственная реальная сложность, связанная с рассмотрением отложенных налогов в качестве обязательств, заключается в том, что налоги, подлежащие уплате, в конечном итоге будут отличаться от налогов, рассчитанных на момент признания прибыли, если за это время изменится уровень прибыли или налоговые ставки» [12, с. 590]. Смысл заключается в том, что кроме отсутствия как таковых юридических обязательств по налогу на прибыль на дату составления отчетности, экономические обязательства могут не соответствовать реальным налоговым начислениям и соответствующему денежному оттоку в будущих периодах.

Указанная проблема лишь подтверждает свойство модифицируемости. Отклонение текущих обязательств от экономической оценки возникает по причине того, что величина сгенерированного финансового потока больше или, наоборот, меньше бухгалтерской оценки по справедливой стоимости. Если организация в будущих периодах заработает бухгалтерскую прибыль, то это означает, что ресурсы (имущество) были использованы эффективнее, производительнее рынка. Последнее объясняется идеей применения оценки по справедливой стоимости, показывающей усредненный потенциал компании в отношении генерирования денежного потока с учетом рыночных условий на дату составления отчетности. Очевидно, что коммерческая компания преследует цель извлечения бухгалтерской прибыли от наиболее эффективного использования имеющихся у нее ресурсов. А оценка отложенных налогов привязана не к будущей бухгалтерской прибыли, а к балансовой оценке [23]. Ключевой вывод состоит в том, что если организация реализует все имущество дороже балансовой стоимости, размер текущего налога на прибыль будет исчисляться по формуле (10) [23]:

$$\text{ТНП} = \text{ОНО} + \left(\text{ГФП} - \min \text{ГФП}\right) \times \text{НС}, \quad (10)$$

где ТНП — текущий налог на прибыль; ОНО — отложенный налог на прибыль; ГФП — фактический финансовый поток, сгенерированный активами, до налогообложения; minГФП — балансовая стоимость имущества в оценке по справедливой стоимости; НС — налоговая ставка, в %.

Вернемся к примеру с внеоборотным активом с рыночной стоимостью в 1500 тыс. руб. В данном случае ОНО в размере 100 тыс. руб. свидетельствует, что если актив будет реализован за 1500 тыс. руб., то организация заплатит 100 тыс. руб. налога на прибыль, а если за 1700 тыс. руб. (учитывая, что налоговая база актива составляет 1000 тыс. руб.), то текущий налог на прибыль будет равен 140 тыс. руб. Сгенерированные доходы в размере 1700 тыс. руб. превышают балансовую оценку актива, а потому всегда будет существовать разница между отложенными и текущими налоговыми обязательствами. В рамках данного примера при реализации актива отложенные налоги будут списаны на увеличение чистой прибыли в размере 100 тыс. руб., а текущие налоговые обязательства снизят чистую прибыль

на 140 тыс. руб. С бухгалтерской же точки зрения чистая прибыль уменьшится только на 40 тыс. руб., поскольку 100 тыс. руб. уже были учтены в составе капитала на момент возникновения расхождений между бухгалтерской и налоговой оценками.

Вывод состоит в том, что учет отложенных налогов еще до появления юридических обязательств позволяет получить информацию о потенциале их возникновения в будущем, исходя из свойств налогов на прибыль; а реверсирование отложенного налога сглаживает, нормализует чистую прибыль. Следовательно, с позиции теории собственности владельцы бизнеса должны понимать, что в случае продажи всего имущества (прекращения его использования в предпринимательской деятельности и ликвидации организации) ОНО покажут, сколько текущих налоговых обязательств может возникнуть в результате принятия такого решения. Отсюда следует, что проблема, которую описал J. Sands в [12], лишь подтверждает необходимость учета отложенных налогов и не является аргументом против межпериодного распределения.

Признание резерва опирается на факт наличия обязательства, урегулирование которого в будущем приведет к оттоку денежных ресурсов — оно само по себе обособлено, отвлечено от актива и лишь в некоторых случаях может включаться в его стоимость (например, оценочное обязательство по демонтажу основных средств). Отложенные налоги, напротив, всегда привязаны к имуществу или обязательствам организации и неотделимы от них. Так, если по мере амортизации балансовая стоимость объекта основных средств снижается, то резерв (оценочное обязательство) остается неизменным, пока в будущем не наступит событие, которое подтвердит необходимость оттока денежных средств. В свою очередь, отложенные налоги по мере возмещения стоимости активов будут реверсироваться, т.е. списываться, распределяться на чистую прибыль (или капитал). Следовательно, возмещение стоимости актива приводит к списанию обязательства (актива). Данная интерпретация, по-нашему мнению, является аргументом в пользу того, что ОНО, строго говоря, не являются обязательствами, но могут быть отнесены к ним с точки зрения *модифицируемости*.

Изучение зарубежных публикаций подтвердило вывод A. Johnson, сделанный почти полвека назад — если бухгалтерское сообщество не признает отложенные налоги обязательствами, то необходимо пересмотреть капитальное уравнение следующим образом (11):

$$А - ДО - ОНО = КС. \quad (11)$$

Ученый подчеркивал: «…если отложенный подоходный налог к уплате является счетом обязательств, то наши проверенные временем бухгалтерские определения обязательств должны быть изменены» [24, с. 76]. Другой зарубежный специалист, E. Hendriksen, анализируя проблемы с отложенными налогами, также отмечал: «Нет ничего плохого в расширении определения активов, если включить в него авансовые платежи по будущим обязательствам, и в расширении определения обязательств, если включить в него предполагаемые обязательства по будущим налогам, когда вероятность получения налоговых льгот или осуществления налоговых платежей достаточно высока» [25, с. 221]. К сожалению, за последние 80 лет природа бухгалтерских обязательств так и не была пересмотрена, а проблема квалификации отложенных налогов остается нерешенной.

Результаты нашего исследования доказывают, что именно модифицируемый характер отложенных налогов позволяет относить их к категории бухгалтерских активов и обязательств, а потому более корректно использовать понятие «модифицируемое обязательство» или «модифицируемый актив». Первое выражает потенциал активов в отношении генерирования неявного оттока денежных ресурсов. По мере реверсирования модифицируемых будут возникать явные обязательства, имеющие прямую связь с денежным потоком. Цель учета модифицируемых обязательств заключается в том, чтобы уточнить бухгалтерскую оценку активов и дать внешним пользователям более полную информацию о текущем и будущем финансовом положении предприятия. При этом существование модифицируемых обязательств обосновывается в первую очередь принципами бухгалтерского учета, исходя из которых происходит идентификация экономических обязательств по налогам на прибыль.

Несколько выше в нашей статье было показано, что пока организация удерживает актив, балансовая оценка которого отличается от его налоговой базы, модифицируемое обязательство будет существовать, исходя из принципа непрерывности деятельности и сущностных характеристик актива как объекта бухгалтерского учета. Если объект квалифицируется как актив, то от него ожидается генерирование экономических выгод в размере, равном или превышающем его балансовую оценку. Принцип непрерывности лишь подтверждает, что

компания будет существовать дольше, чем любой из ее активов [12], а значит, ответственность по уплате налога на прибыль с учетом данного допущения также будет присутствовать до тех пор, пока этот актив не будет реализован.

МОДИФИЦИРУЕМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

Модифицируемость отложенных налоговых активов (далее — ОНА) раскрывается аналогичным образом. Правда, имеются некоторые отличия, поэтому сначала укажем на неопределенность в трактовке понятия «отложенный налоговый актив».

Если M. Moonitz определял ОНА в качестве предоплаты по части налоговых платежей [14], то Th. Hill критиковал такую интерпретацию, подчеркивая, что ОНА «отличается от любого традиционно регистрируемого платежа в том смысле, что он явно не признается получателем как таковой»; другими словами, ОНА не считается авансовым платежом государству и не может рассматриваться в качестве переплаты по налогу на прибыль [26, с. 359].

То, что ОНА следует называть «налогами, уплаченными с незаработанной прибыли», считают P. Graul и K. Lemke [27], которые связывают это с тем, что «налоги, уплачиваемые с незаработанных доходов, являются активами, поскольку выплата в настоящее время дает право признавать эти доходы в будущем, не подвергая их налогообложению» [26, с. 28]. Таким образом, в соответствии с позицией этих авторов, ОНА выступает в качестве «бухгалтерских активов», поскольку в них заключена будущая налоговая экономия.

По убеждению W. Graham, «отложенные расходы по налогу на прибыль» необходимо именовать активами, поскольку «…с точки зрения бухгалтерского учета это определенно авансовый платеж, оплата расходов, связанных с чистым доходом, который будет отражен в отчетах о прибылях и убытках будущих периодов. Как таковой, он, по-видимому, может квалифицироваться как законный актив» [21, с. 19]. Будучи противником этой точки зрения, A. Johnson подчеркивал, что «“предоплаченные подоходные налоги” (возникающие в результате процедур учета распределения подоходного налога) не являются расходами, которые будут израсходованы при получении будущих доходов; и они не представляют собой расходы с предоплаты, поскольку не существует бухгалтерских запасов, ни товара, ни услуг, которые еще предстоит получить» [24, с. 77].

Американский исследователь H. Black указывал на целесообразность признания актива в отношении предоплаченных налогов, аргументируя это тем, что в ином случае прибыль организации будет искажаться: «Если игнорировать «предоплаченные» налоги, то периодическая сумма прибыли будет сначала занижена, а затем, соответственно, завышена» [15, с. 73]. В целом, H. Black придерживается той же позиции, что и с ОНО, делая акцент на экономическом характере ОНА, которые могут быть использованы для уменьшения налога на прибыль в будущих периодах. Несмотря на это, выгода от реализации ОНА возникает только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли. По мнению ученого, если на отчетную дату организация не может подтвердить такую возможность, то «актива не существует» [15, с. 74].

К аналогичному выводу пришел J. Kissinger, утверждавший, что ОНО могут существовать сами по себе, а ОНА — «…только в качестве компенсации эффектов налога на прибыль, если существует доход, против которого они могут быть зачтены» [28, с. 93]. При изучении данной проблемы мы также соглашаемся, что реализация ОНА возможна, только если организация сгенерирует доходы «с рентабельностью, покрывающей вычитаемые вре́менные разницы сверх балансовой оценки активов» [23, с. 1253]. В завершение дискуссии по этому вопросу приведем высказывание J. Sands: «С точки зрения консерватизма… дебетовое сальдо (отложенные налоговые активы — *прим. автора*) должно быть списано немедленно, а не создано как актив» [12, с. 590].

В балансовом уравнении отложенные налоговые активы занимают следующее место (12):

$$(\text{А} + \text{ОНА}) = (\text{КС} + \text{ОНА}) + \text{ДО}. \quad (12)$$

ОНА также обладают свойством модифицируемости ввиду наличия связи между бухгалтерской и налоговой оценками [6], отражающей потенциал активов по части опосредованного, неявного уменьшения обязательства по налогу на прибыль в будущих периодах. Более подробно отдельные свойства ОНА были рассмотрены нами в работах [6, 23]. В случае прибыльной реализации имущества или генерирования доходов, превышающих бухгалтерскую балансовую оценку, текущий налог на прибыль будет равен (13) [23]:

$$\text{ТНП} = (\text{ГФП} - \min \text{ГФП}) \times \text{НС} - \text{ОНА}. \quad (13)$$

Исходя из результатов исследований мы пришли к выводу, что модифицируемый характер ОНА проявляется в возможности зафиксировать эффект будущего снижения текущих обязательств по налогу на прибыль за счет распределения стоимости налоговых активов, превышающих стоимость бухгалтерского учета, против налогооблагаемых доходов. При этом ОНА также не выступает частью будущего налогового денежного потока, а лишь неявно показывают, что последний может быть снижен относительно оценки по справедливой стоимости.

Вернемся к примеру с внеоборотным активом и изменим условие. Пусть налоговая база актива составляет 2000 тыс. руб., а бухгалтерская стоимость — 1500 тыс. руб. Тогда ОНА при ставке налога 20% будет равен 100 тыс. руб. Чтобы реализовать эти выгоды, компании необходимо сгенерировать 2000 тыс. руб. налогооблагаемых доходов, против которых будет полностью распределена стоимость налогового актива. Несмотря на это, налоговая база актива является неотъемлемой частью бухгалтерского актива по праву собственности организации [6]. Фирма, даже в случае реализации имущества по стоимости ниже налоговой базы, сможет зафиксировать налоговый убыток и перенести его на будущие периоды, поскольку свойство модифицируемости позволяет учесть наличие такой возможности; в будущих периодах *при определении текущих налоговых обязательств в расчетах участвуют не отложенные налоги, а расходы налогового учета, представляющие собой распределение стоимости налоговых активов*. В этом и заключается опосредованная, неявная связь бухгалтерской оценки с налоговыми показателями [6].

Таким образом, модифицируемый ОНА уточняет оценку бухгалтерского актива, в котором, в том числе, заключен его экономический (налоговый) потенциал, состоящий в участии в налогообложении и *распределении в качестве расходов в системе налогового учета*. Если в системе бухгалтерского учета оценка выявляет его минимальный потенциал в отношении генерирования финансового потока до налогообложения; то ОНА дополняет эту оценку, показывая выгоды или потери от данного актива (но уже в рамках системы налогового учета в части определения текущих налоговых обязательств). Модифицируемый актив «высвечивает» неявные выгоды, которые получит организация по мере его реверсирования, а отличительной особенностью учета ОНА является то, что его квалификация в качестве бухгалтерского актива зависит от наличия в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли. В свою очередь, явные выгоды заключены в налоговой оценке активов, где распределение последних и будет приводить к снижению налогооблагаемой прибыли и, соответственно, текущих налоговых обязательств.

ВЫВОДЫ

В рамках данного исследования выделено свойство модифицируемости отложенных налогов, подтверждающее, что они заключают в себе неявные выгоды (потери), возникающие у организации относительно бухгалтерской оценки по справедливой стоимости. Указанная особенность никогда не отрицалась академическим сообществом, но ключевая дилемма состояла в получении ответа, насколько экономический (неявный) характер отложенного налогового актива (обязательства) согласуется с юридическим (явным) характером бухгалтерских активов (обязательств). Результаты нашей работы теоретически подтверждают модифицируемость неявных активов (обязательств) в явные, что выступает одной из фундаментальных причин, обосновывающих необходимость учета отложенных налогов.

Анализируя гипотезу о стационарном состоянии, мы убедились, что ОНО имеют связь с будущими налоговыми начислениями и денежными потоками. Твердое подтверждение указанной гипотезы навсегда поставило бы точку в вопросе о необходимости межпериодного распределения налогов на прибыль, но пока она продолжает оставаться недоказанной и является отдельным направлением авторских исследований. Результаты настоящей работы выступают аргументом в пользу пересмотра имеющихся подходов к определению активов и обязательств с позиции теории бухгалтерского учета. Ввиду того, что объект «отложенные налоги» существует исключительно в границах бухгалтерского учета, в теоретическом плане напрашивается рассмотрение вопроса о применении аналогичного подхода к учету других неявных экономических выгод или потерь (к их числу можно отнести, например, человеческий капитал, ущерб, нанесенный окружающей среде и т.д.).

Принимая во внимание ограниченность объема статьи, мы не рассматриваем сущность налога на прибыль. В настоящее время принято допущение, что он является расходом, однако не все академическое сообщество с этим согласно. Более того, в финансовой отчетности американских компаний налоги на прибыль квалифицируются как «резерв

по налогу на прибыль» или «выгода от налога на прибыль»; другие разработчики употребляют понятие «расходы». Поскольку отложенные налоги — это модификация налогов на прибыль, особенности последних определяют и сущность налоговых эффектов в отчете о прибылях и убытках, поэтому данная проблема должна стать объектом отдельного исследования.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Аксентьев А.А. Дисконтирование отложенных налогов: теоретические аспекты. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(3):21–32. DOI: 10.26794/2408–9303–2023–10–3–21–32
   Aksent'ev A.A. Discounting deferred taxes: theoretical aspects. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):21–32. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2023–10–3–21–32
2. Davidson S. Accelerated Depreciation and the Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*. 1958;33(2):173–180.
3. Kvaal E. Discussion of 'Making Deferred Taxes Relevant'. *Accounting in Europe*. 2018;15(2):231–241. DOI: 10.1080/17449480.2018.1473618
4. Laux R. The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. *The Accounting Review*. 2013;88(4):1357–1383. DOI: 10.2308/accr-50417
5. Voss W. Accelerated Depreciation and Deferred Tax Allocation. *Journal of Accounting Research*. 1968;6(2):262–269. DOI: 10.2307/2490240
6. Аксентьев А.А. Теория отложенного налогообложения: концептуальные основы и доказательства применимости. Вестник Томского государственного университета. *Экономика*. 2022;(60):141–169. DOI: 10.17223/19988648/60/9
   Aksent'ev A.A. Deferred taxation theory: conceptual framework and evidence of applicability. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Jekonomika = Bulletin of Tomsk State University. Economics*. 2022;(60):141–169. (In Russ.). DOI: 10.17223/19988648/60/9
7. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;9(174):8–16.
   Kuter M.I., Gurskaja M.M. Analysis of static and dynamic accounting models. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2010;9(174):8–16. (In Russ.).
8. Nurnberg H. Conceptual nature of the corporate income tax. *The Accounting Historians Journal*. 2009;36(2):31–74. DOI: 10.2308/0148–4184.36.2.31
9. Sprouse R. The Significance of the Concept of the Corporation in Accounting Analyses. *The Accounting Review*. 1957;32(3):369–378.
10. Schultz S., Johnson R. Income tax allocation: The continuing controversy in historical perspective. *Accounting Historians Journal*. 1998;25(2):81–111.
11. Kreuze J., Main D. Case for Partial Tax Allocation: Will Enhance Comparability and Add Relevance. *Woman* C.P.A. 1986;48(1):14–19.
12. Sands J. Deferred Tax Credits are Liabilities. *The Accounting Review*. 1959;34(4):584–590.
13. Baylis A. Income Tax Allocation — A Defence. *ABACUS*. 1971;7(2):161–172. DOI: 10.1111/j.1467–6281.1971.tb00403.x
14. Moonitz M. Income Taxes in Financial Statements. *The Accounting Review*. 1957;32(2):175–183.
15. Black H. Interperiod allocation of corporate income taxes. Accounting research study No. 09. New York, AICPA; 1966. 123 p.
16. Drinkwater D., Edwards J. The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*. 1965;40(3):579–582.
17. Paton W.A. Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise. 1922. (New York: The Ronald Press Company), 1962 reprint.
18. Horngren C. Stock Dividends and the Entity Theory. *The Accounting Review*. 1957;32(3):379–385.
19. Waugh J. The Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes: A Proposal. *The Accounting Review*. 1968;43(3):535–539.
20. Chambers R. Tax Allocation and Financial Reporting. *ABACUS*. 1968;4(2):99–123. DOI: 10.1111/j.1467–6281.1968.tb00412.x

21. Graham W. Income Tax Allocation. *The Accounting Review*. 1959;34(1):14–27.
22. Corey G. Discussion of Accelerated Depreciation and Deferred Taxes: An Empirical Study of Fluctuating Asset Expenditures. *Journal of Accounting Research*. 1967;(5):118–123.
23. Аксентьев А.А. Отложенные налоги в финансовых учреждениях: обзор эмпирических исследований и роль налоговых эффектов в регулятивном капитале. Часть II. *Международный бухгалтерский учет*. 2023; 26(11):1248–1266. DOI: 10.24891/ia.26.11.1248
Aksent'ev A.A. Deferred taxes in financial institutions: a review of empirical studies and the role of tax effects in regulatory capital. Part 2. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(11):1248–1266. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.11.1248
24. Johnson A. "More" on "Income-Tax-Allocation" Accounting. *The Accounting Review*. 1961;36(1):75–83.
25. Hendriksen E. The Treatment of Income Taxes by the 1957 AAA Statement. *The Accounting Review*. 1958;33(2):216–221.
26. Hill T. Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*. 1957;32(3):357–361.
27. Graul P. Lemke K. On the Economic Substance of Deferred Taxes. *ABACUS*. 1976;12(1):14–31. DOI: 10.1111/j.1467–6281.1976.tb00284.x
28. Kissinger J. In Defense of Interperiod Income Tax Allocation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 1986;1(2):90–101. DOI: 10.1177/0148558X8600100202

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Андрей Андреевич Аксентьев — бухгалтер ООО «Перспектива», Краснодар, Россия
Andrei A. Aksent'ev — an accountant at LLC "Perspektiva", Krasnodar, Russia
https://orcid.org/0000-0002-0838-4729
anacondaz7@rambler.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакции 23.12.2023; после рецензирования 09.02.2024; принята к публикации 13.05.2024.
The article was submitted on 23.12.2023; revised on 09.02.2024 and accepted for publication on 13.05.2024.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-61-73
УДК 657.01(045)
JEL M41

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

Влияние принятия ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса

Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская
Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Россия

АННОТАЦИЯ

С 2024 г. в обязательном порядке вводится в действие Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 14/2022, существенно меняющий правила учета нематериальных активов. В связи с этим **целью** исследования становится проведение детального анализа новых регламентаций, предусмотренных данным документом, и определение их влияния на учетные процессы бизнеса. В ходе работы критически оценены российские и международные стандарты, касающиеся учета нематериальных активов, а также отечественная учетная практика, выявлены основные проблемы, связанные с применением ФСБУ 14/2022, и представлены предложения по их решению. **Результаты** исследования могут быть полезны широкому кругу читателей, интересующихся вопросами современного бухгалтерского учета и отчетности, а также работникам бухгалтерии организаций (в том числе вузов) и другим специалистам, занимающимся формированием и совершенствованием нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Ключевые слова: нематериальные активы; ФСБУ; оценка; справедливая стоимость; учетные процессы

***Для цитирования*: Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Влияние принятия ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(2):61-73. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-61-73**

ORIGINAL PAPER

The Impact of the Adoption of FAS 14/2022 on Business Accounting Processes

E.S. Druzhilovskaya, T.Yu. Druzhilovskaya
Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

ABSTRACT

From 2024, Federal Accounting Standard (FAS) 14/2022 will come into force and will become mandatory, significantly changing the rules for accounting for intangible assets. In this regard, the purpose of this research is to conduct a detailed analysis of the new regulations provided for in this document and determine their impact on business accounting processes. In the course of the work, Russian and international standards relating to the accounting of intangible assets, as well as domestic accounting practice, were critically assessed, the main problems associated with the application of FAS 14/2022 were identified, and proposals for their solution were presented. The results of this research may be useful to a wide range of readers interested in issues of modern accounting and reporting, as well as accounting employees of organizations (including universities) and other specialists involved in the formation and improvement of regulatory documents on accounting.

Keywords: intangible assets; FAS; valuation; fair value; accounting processes

***For citation:* Druzhilovskaya E.S., Druzhilovskaya T.Yu. The impact of the adoption of FAS 14/2022 on business accounting processes. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;X(X):61-73. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-61-73**

ВВЕДЕНИЕ

В условиях активного развития современных технологий нематериальные активы становятся все более важными объектами учета для организаций. И не случайно, что вопросы бухгалтерского учета указанных активов находятся последние десятилетия в центре внимания как российских, так и зарубежных специалистов. При этом в разных источниках рассматриваются различные аспекты в вышеназванной области. Так, авторы работ [7, 10, 15, 16] исследуют проблемы, связанные с оценкой нематериальных активов, другие ученые — с их признанием [7, 8, 12, 16], третьи — с начислением амортизации по данным активам [22], четвертые [19, 23] — с отражением информации об указанных объектах в отчетности. В публикациях [9] рассматриваются особенности учета нематериальных активов в технологических корпорациях, в [21] — в финансовых институтах, в [5] — сразу в ряде разных индустрий. Неодинаковым является и понятийный аппарат, применяющийся в вышеназванной области. Так, в источниках [6–10, 12, 14, 16, 19, 20–24] говорится о нематериальных активах, в [1, 2] — преимущественно об интеллектуальном капитале, в [11] — в большей степени об интеллектуальной собственности, в [13] — одновременно об интеллектуальных собственности и капитале, в [5] — о человеческом капитале как нематериальном активе. Некоторые работы, например [4, 17, 18, 20], посвящены также рассмотрению гудвилла. Ряд ученых [6, 10, 14, 22, 23] исследует проблемы, связанные с нормативным регулированием бухгалтерского учета нематериальных активов, а в [3] приведен анализ в том числе вопросов, касающихся учета указанных объектов при цифровизации экономики.

Отметим, что научные публикации многих российских и зарубежных авторов содержат важные исследования в области бухгалтерского учета нематериальных активов, однако ряд проблем в данной сфере до сих пор остается нерешенным. Недавно утвержденное ФСБУ 14/2022[1], на наш взгляд, успешно справилось с некоторыми из них, имевшими место ранее, но следует отметить, что данный документ приводит к возникновению новых вопросов, на которые необходимо обратить внимание представителям современного бизнеса. Основные проблемы в области бухгалтерского учета нематериальных активов и предложения по их решению и проанализированы в настоящей статье.

ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Задачи исследования состоят в выявлении ключевых нововведений ФСБУ 14/2022; анализе их влияния на учетные процессы бизнеса; определении наиболее важных вопросов, возникающих в вышеназванной области и разработке предложений по их решению. Используемая в работе методология основана на критическом анализе отечественных и международных стандартов, регламентирующих учет нематериальных активов, а также российской учетной практики и опирается на такие общенаучные методы, как группировка, анализ и синтез, сравнение и аналогия, системный и логический подходы.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Систематизация влияния нововведений ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса

Основные результаты проведенного исследования для более четкого их восприятия и научно-критической оценки представлены в табличной форме. В частности, в *табл. 1* систематизированы наиболее значимые нововведения ФСБУ 14/2022 и определено их влияние на учетные процессы бизнеса.

Поясним данные, представленные в *табл. 1*.

Проблемы, связанные со стоимостным лимитом для признания объектов в качестве нематериальных активов

Прежде всего обратимся к стоимостному лимиту для признания объектов в качестве нематериальных активов. С одной стороны, его введение в ФСБУ 14/2022 способствует более рациональной организации учетных процессов бизнеса. С другой стороны, на практике из-за этого могут возникать некоторые проблемы, поскольку в рассматриваемом стандарте не приводятся подробные регламентации по установлению такого лимита, а говорится только о том, что он определяется с учетом существенности информации о соответствующих активах. Однако как именно определить стоимостной лимит, какие факторы при этом учитывать — в четырнадцатом федеральном стандарте не поясняется. Таким образом, компаниям требуется применить профессиональное суждение и провести большую

[1] Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.06.2022 № 69031). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/?ysclid=lrkug2zgdd304563865

дополнительную работу для установления данного лимита в отношении признания объектов в качестве нематериальных активов. Исходя из практического опыта заметим, что достаточно большое количество организаций не стали досрочно применять ФСБУ 14/2022 или не представили соответствующую информацию пользователям в своей отчетности.

Учитывая ограниченное количество публичных сведений по вышеназванному вопросу, обратимся к аналогичной ситуации — практическому

Таблица 1 / Table 1

Анализ основных нововведений ФСБУ 14/2022 и их влияния на учетные процессы бизнеса / Analysis of the main innovations of FAS 14/2022 and their impact on business accounting processes

Основные аспекты учета нематериальных активов / Main aspects of accounting for intangible assets	Наиболее важные нововведения ФСБУ 14/2022 (в том числе благодаря ссылке на ФСБУ 26/2020) / The most important innovations of FAS 14/2022 (including thanks to the link to FAS 26/2020)	Влияние нововведений на учетные процессы бизнеса: / The impact of these innovations on business accounting processes:	
		положительное / positive	приводящее к возникновению сложностей / leading to difficulties
1. Признание нематериальных активов	1.1. Введение стоимостного лимита для признания объектов в качестве нематериальных активов	1.1. Возможность для организации самостоятельно принять решение о непризнании несущественных для нее объектов в качестве нематериальных активов	1.1. Проблемы определения указанного стоимостного лимита
	1.2. Установление новых подходов в отношении гудвилла	1.2. Удобное для российских организаций, составляющих отчетность по МСФО, сближение с данными стандартами	1.2. Вопросы о соотношении гудвилла и нематериальных активов. 1.2.2. Проблемы расчета оценки гудвилла
2. Первоначальная оценка вышеназванных активов	2.1. Введение оценки по справедливой стоимости для нематериальных активов, полученных безвозмездно и в обмен на неденежные средства	2.1. Повышение качества оценки нематериальных активов	2.1. Сложности расчета справедливой стоимости
	2.2. Включение особых правил оценки нематериальных активов, приобретенных на условиях отсрочки / рассрочки платежа	2.2. Возможность более достоверной оценки указанных активов	2.2.1.Трудности и разночтения при определении подлежащей включению в оценку нематериальных активов суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии данной отсрочки / рассрочки. 2.2.2. Возможные вопросы при определении срока указанной отсрочки / рассрочки, для которого применяются вышеназванные особые правила
	2.3. Установление новых правил в отношении учета сумм, потраченных на исследования и разработки	2.3. Соблюдение принципа осмотрительности при оценке нематериальных активов	2.3. Серьезные сложности отсутствуют

Продолжение таблицы 1 / Table 1 (continued)

Основные аспекты учета нематериальных активов / Main aspects of accounting for intangible assets	Наиболее важные нововведения ФСБУ 14/2022 (в том числе благодаря ссылке на ФСБУ 26/2020) / The most important innovations of FAS 14/2022 (including thanks to the link to FAS 26/2020)	Влияние нововведений на учетные процессы бизнеса: / The impact of these innovations on business accounting processes:	
		положительное / positive	приводящее к возникновению сложностей / leading to difficulties
3. Последующая оценка нематериальных активов	3.1. Использование справедливой стоимости в качестве переоцененной величины указанных активов	3.1. Повышение реалистичности оценки нематериальных активов	3.1. Трудности расчета справедливой стоимости
	3.2. Ссылка на МСФО при определении активного рынка, наличие которого требуется для переоценки нематериальных активов	3.2. Снижение разночтений в отношении определения активного рынка, существовавших в ПБУ 14/2007 из-за отсутствия каких-либо регламентаций, касающихся указанного определения	3.2. Отсутствие определения активного рынка в МСФО (IAS) 38, на который по данному вопросу ссылается ФСБУ 14/2022
	3.3. Введение двух способов проведения переоценки вышеназванных активов	3.3. Бóльшее удобство для организаций	3.3. Возможные вопросы при интерпретации организациями сущности указанных способов
	3.4. Включение регламентаций по оценке нематериальных активов, относящихся к классу переоцениваемых, но для которых невозможно определить справедливую стоимость	3.4. Исключение вопросов и разночтений, возникавших, исходя из правил ПБУ 14/2007 при определении подходов к такой оценке	–
	3.5. Изменение регламентаций в отношении отражения результатов переоценки нематериальных активов	–	3.5. Вопросы и разночтения в отношении того, каким образом теперь следует отражать на счетах учета дооценку и уценку указанных активов
	3.6. Введение двух способов списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль	3.6. Возможность для организаций выбрать более подходящий для них способ	3.6. Некоторые вопросы при определении организациями сущности данных способов
	3.7. Появление положений по учету улучшения нематериальных активов	3.7. Повышение точности оценки нематериальных активов	3.7. Иногда могут возникать сложности в разграничении ситуаций по улучшению существующего и созданию нового нематериального актива
	3.8. Установление требования учета обесценения нематериальных активов	3.8. Соблюдение принципа осмотрительности при оценке нематериальных активов	3.8. Проблемы определения возмещаемой суммы

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

Основные аспекты учета нематериальных активов / Main aspects of accounting for intangible assets	Наиболее важные нововведения ФСБУ 14/2022 (в том числе благодаря ссылке на ФСБУ 26/2020) / The most important innovations of FAS 14/2022 (including thanks to the link to FAS 26/2020)	Влияние нововведений на учетные процессы бизнеса: / The impact of these innovations on business accounting processes:	
		положительное / positive	приводящее к возникновению сложностей / leading to difficulties
4. Амортизация вышеназванных активов	4.1. Введение категории ликвидационной стоимости	4.1. Повышение точности расчетов амортизируемой величины и суммы амортизации	4.1. Сложности определения ликвидационной стоимости нематериальных активов
	4.2. Расширение факторов, учитываемых при установлении сроков полезного использования нематериальных активов	4.2. Более точное определение данных сроков	4.2. Необходимость уделять большее внимание установлению указанных сроков
	4.3. Изменение сроков начала и прекращения начисления амортизации вышеназванных активов	4.3. Повышение достоверности информации в учете и отчетности организаций	4.3. Сохранение возможности начала и прекращения начисления амортизации «с 1-го числа месяца», что может приводить к значительным искажениям учетной и отчетной информации
	4.4. Кардинальное расширение трактовки метода уменьшаемого остатка в целях начисления амортизации	4.4. Возможность для организации выбрать наилучший вариант для расчета амортизации нематериальных активов	4.4. Вероятные вопросы при определении сущности метода уменьшаемого остатка и его вариантов

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

определению стоимостного лимита для признания объектов в качестве основных средств. В ходе работы было выявлено, что раскрываемой информации в указанной сфере гораздо больше по сравнению с относящейся к нематериальным активам. Вместе с тем ряд компаний, подлежавших изучению в рамках настоящего исследования, не только не отразили значения соответствующих данных в своей финансовой отчетности, но и вообще не затронули этот вопрос в отчетности за 2022 г. (год обязательного вступления в силу ФСБУ 6/2020, разрешающего организациям самостоятельно устанавливать стоимостной лимит для признания объектов в качестве основных средств). Таким образом, нельзя со стопроцентной уверенностью говорить о том, каким является указанный лимит, выбранный большинством компаний. Однако анализ представленных экономическими субъектами сведений позволяет прийти к выводу, что многими из них в качестве стоимостного лимита для признания объектов основными средствами определен показатель в 100 тыс. руб. Представляется, что причиной выбора именно такой величины является ее соответствие требованиям Налогового кодекса и, следовательно, стремление организаций снизить затраты на ведение бухгалтерского учета за счет его сближения с налоговыми правилами.

Исходя из сказанного, можно предположить, что и в отношении нематериальных активов большинство экономических субъектов установит для себя вышеназванный лимит в размере 100 тыс. руб. Вместе с тем суммы основных средств, нематериальных и внеоборотных активов в целом и даже результатов исследований и разработок (часть из которых может быть впоследствии перенесена в состав нематериальных активов) являются у многих организаций настолько большими, что 100 тыс. руб.

Таблица 2 / Table 2

Примеры величин балансовой стоимости основных средств, нематериальных активов, результатов исследований и разработок и внеоборотных активов в финансовой отчетности российских организаций и установленных ими стоимостных лимитов / Examples of the carrying amount of property, plant and equipment, intangible assets, research and development results and non-current assets in the financial statements of Russian organizations and the value limits established by them

Показатели / Indicators	Стоимостные лимиты и величины балансовой стоимости на 31.12.2022 г., руб. / Value limits and carrying amounts as of 31.12.2022, rub.					
	Организация «1» / Organization “1”	Организация «2» / Organization “2”	Организация «3» / Organization “3”	Организация «4» / Organization “4”	Организация «5» / Organization “5”	Организация «6» / Organization “6”
Основные средства	14 264 684 443 000	1 643 492 845 000	498 288 787 000	50 402 487 000	548 546 000	194 439 559 000
Нематериальные активы	11 962 617 000	327 981 000	1 006 842 000	3 950 350 000	2 801 000	25 152 667 000
Результаты исследований и разработок	4 172 749 000	69 131 000	1 490 286 000	-	-	-
Внеоборотные активы	19 917 544 911 000	3 946 197 533 000	772 171 049 000	209 213 386 000	137 993 293 000	958 982 812 000
Стоимостной лимит для отнесения объектов к основным средствам	Свыше 100 000	100 000 и более	100 000 и более	100 000 и более	Свыше 40 000	Информация не представлена
Стоимостной лимит для отнесения объектов к нематериальным активам	Информация не раскрыта	Не определен, так как ФСБУ 14/2022 досрочно не применено	Информация не представлена	Не установлен, так как ФСБУ 14/2022 досрочно не применено	Информация не отражена	Сказано только, что затраты на приобретение программного обеспечения до 1 000 000 разрешается списывать на расходы периода

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

может составлять от них всего 0,0000005–0,1%. Соответствующие примеры представлены в *табл. 2*.

Как видно из ее данных, некоторые компании все-таки устанавливают стоимостной лимит для признания объектов нематериальными активами в размере, значительно превышающем 100 тыс. руб. Между тем из раскрытой организацией «6» (установившей границу в 1 млн руб. в отношении затрат на приобретение программного обеспечения) информации неясно, какой лимит (или лимиты) применяется данным хозяйствующим субъектом для других нематериальных активов.

Значительным препятствием в установлении верных стоимостных лимитов в вышеназванных ситуациях являются правила Налогового кодекса, считающего амортизируемым имуществом объекты с первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. Как показало наше исследование, при установлении величины существенных затрат на приобретение и создание нематериальных активов и основных средств с целью отнесения их к инвестиционным активам организации достаточно часто используют суммы значительно большие, чем 100 тыс. руб.; в некоторых организациях этот показатель доходит до 5 млн руб. и даже 500 млн руб. Эти данные являются еще одним свидетельством того, что стоимостные лимиты для признания объектов нематериальными активами (а также основными средствами) у многих крупных компаний все-таки должны превосходить 100 тыс. руб. Заметим, что если для рационального ведения бухгалтерского учета устанавливать более высокие стоимостные лимиты, то и при организации налогового учета их величина должна увеличиться (в противном случае не обеспечивается рациональность учета).

С учетом этого абсолютно необходимым представляется внесение в Налоговый кодекс изменений, позволяющих экономическим субъектам самостоятельно определять стоимостные лимиты для отнесения объектов к амортизируемым активам. Только в этом случае соответствующие регламентации ФСБУ 14/2022 (как и ФСБУ 6/2020) будут правильным образом работать на практике и окажут положительное влияние на учетные процессы бизнеса.

Новые возможности и новые проблемы, связанные с учетом гудвилла

В соответствии с целевыми задачами исследования нами также проанализировано установление новых подходов в отношении гудвилла. С одной стороны, требования четырнадцатого Федерального стандарта по определению и формированию информации об указанном объекте в соответствии с МСФО (IFRS) 3 должны стать с практических позиций более выгодными для российских компаний, составляющих отчетность по международным стандартам, поскольку позволят сократить затраты на учетные процессы. С другой стороны, в ФСБУ 14/2022 (теперь — аналогично МСФО) отсутствует четкое разъяснение, входит ли гудвилл в состав нематериальных активов, в связи с чем на практике могут возникать разночтения. В одной из своих предыдущих статей мы уже показывали, к каким несоответствиям при формировании отчетных данных по международным стандартам приводит идентичная ситуация в МСФО. Представляется, что подобную картину можно будет наблюдать и при составлении финансовой отчетности по российским стандартам, т.е. могут появиться следующие варианты отражения информации о гудвилле и нематериальных активах:

- гудвилл будет считаться входящим в состав нематериальных активов. При этом, в свою очередь, данные в отчетности могут раскрываться с использованием: 1.1) одной статьи «Нематериальные активы», в которой будет признана, и сумма гудвилла; 1.2) двух отдельных строк «Нематериальные активы, за исключением гудвилла» и «Гудвилл»; 1.3) единой статьи «Нематериальные активы, в том числе гудвилл»; 1.4) одной строки «Гудвилл и прочие нематериальные активы»; 1.5) двух отдельных статей «Гудвилл» и «Прочие нематериальные активы»;
- гудвилл и нематериальные активы будут рассматриваться в качестве разных объектов учета. В этом случае информация в отчетности может представляться с применением следующих вариаций: 2.1) с помощью двух отдельных строк «Нематериальные активы» и «Гудвилл»; 2.2) с использованием одной статьи «Нематериальные активы и гудвилл» или «Гудвилл и нематериальные активы»; 2.3) путем отражения двух отдельных строк «Гудвил» и «Прочие внеоборотные активы», последняя из которых будет включать, в частности, сумму нематериальных активов.

Большой разброс вариантов раскрытия данных в отчетности в значительной степени усложнит ее восприятие пользователями. Правда, в проекте ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» планируется разрешить организациям (в случае существенности) включать в баланс дополнительные показатели, в том числе гудвилл. Однако в настоящее время это только проект, и пока неизвестно, будет ли

подобная регламентация содержаться в утвержденном стандарте. Кроме того, фраза вышеназванного проекта о гудвилле как о дополнительном показателе может быть воспринята пользователями нормативных документов как возможность отражать его в балансе не отдельной строкой, а специальной подстатьей в составе показателя нематериальных активов. Другое замечание касается того, что указанный выше ФСБУ регламентирует формирование отчетности, а не учет гудвилла и нематериальных активов. Следовательно, при решении вопроса об определении соотношения данных объектов компании могут просто не обратить внимание на правила этого стандарта.

Итак, в российском учете существует вероятность появления серьезной проблемы, касающейся установления данного соотношения, поэтому предлагаем однозначно зафиксировать в ФСБУ 14/2022, что гудвилл не входит в состав нематериальных активов. В своих ранее опубликованных статьях, в том числе в [20], мы уже доказывали, почему эти активы необходимо считать качественно разными объектами учета.

Завершая исследование влияния новых подходов в отношении гудвилла, установленных ФСБУ 14/2022, на учетные процессы бизнеса, отметим, что их применение может вызывать сложности при оценке гудвилла. В этом вопросе ФСБУ 14/2022 фактически адресует организации к МСФО (IFRS) 3. Регламентации же последнего, во-первых, могут быть сложными для бухгалтеров, не знакомых с международными стандартами и ведущими учет только по российским правилам; а во-вторых, даже для специалистов, работающих с МСФО, требования вышеназванного третьего стандарта представляются достаточно трудными для выполнения, поскольку предусматривают ряд непростых расчетов, включающих, к примеру, нахождение справедливой стоимости ряда объектов. Определение (расчет) же последней стоимости, в свою очередь, связано с затруднениями, проанализированными авторами ранее [15] и др. Таким образом, оценка гудвилла в российском учете (при введении ФСБУ 14/2022) будет требовать решения и других непростых вопросов, содержавшихся ранее только в МСФО.

Проблемы, связанные со справедливой стоимостью и ценностью использования

Проблемы, связанные с установлением справедливой стоимости, имеют место и в отношении таких нововведений четырнадцатого стандарта, как ее применение для первоначальной оценки нематериальных активов, полученных безвозмездно и в обмен на неденежные средства; использование указанной стоимости в качестве переоцененной величины и требование учета обесценения нематериальных активов. Последнее предусматривает определение возмещаемой суммы, которое, в свою очередь, предполагает расчет справедливой стоимости. Обратим внимание также на то, что в отношении обесценения нематериальных активов могут также возникнуть проблемы, связанные с выявлением ценности их использования, которая тоже учитывается при установлении возмещаемой суммы.

Полагаем, что вышеназванные нововведения ФСБУ 14/2022 должны способствовать повышению качества учетной и отчетной информации организаций, однако для их правильной реализации на практике нужны серьезные доработки регламентаций, соответствующих МСФО, на которые ссылается четырнадцатый федеральный стандарт и которые, как было обосновано нами ранее, содержат ряд открытых и противоречивых вопросов. Добавим, что, на наш взгляд, целесообразно включить в МСФО (IFRS) 13 дополнительные положения по расчету справедливой стоимости на основе рыночного, доходного и затратного подходов, а в МСФО (IAS) 36 — более подробные правила определения будущих денежных притоков и оттоков, а также ставок дисконтирования, необходимых для установления ценности использования.

Другие проблемные вопросы

Дополнительные пояснения могли бы способствовать решению проблем, возникающих и при применении таких отмеченных в *табл. 1* нововведений ФСБУ 14/2022, как:

- особые правила оценки при признании нематериальных активов, приобретенных на условиях отсрочки/рассрочки платежа;
- включение двух способов переоценки данных активов;
- изменение регламентаций в отношении отражения результатов переоценки указанных активов;
- введение двух способов списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль;
- установление категории ликвидационной стоимости в целях начисления амортизации;
- расширение трактовки метода уменьшаемого остатка при расчете амортизации.

Так, в отношении оценки при признании нематериальных активов, приобретенных на условиях отсрочки/рассрочки платежа на период, превышаю-

щий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в ФСБУ 26/2020 (на который фактически ссылается четырнадцатый федеральный стандарт в целях определения первоначальной стоимости указанных активов) представляется целесообразным ввести:

а) регламентации по определению суммы, которая была бы уплачена при отсутствии вышеназванной отсрочки/рассрочки;

б) принципы, на основе которых компания решает, каким будет срок отсрочки/рассрочки для применения отмеченных выше особых правил.

В отношении последних обратим внимание на следующее. В ФСБУ 26/2020 говорится о периоде, превышающем 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, но не поясняется, каким образом следует его определять, вследствие чего на практике могут возникать вопросы и разночтения. Отметим, что в похожей ситуации при использовании ПБУ 15/2008 предусматривается критерий «длительное время» на приобретение/создание объектов для их отнесения к инвестиционным активам, и различные организации устанавливают существенно отличающиеся периоды времени для указанных целей. В частности, выбираемые ими сроки нередко составляют и 3, и 12, и даже 18 месяцев. Если такие же заметные (в 6 раз) отличия будут иметь место и при установлении вышеназванного срока отсрочки/рассрочки, то одни компании могут определить его, например, равным 12 месяцам, а другие — 2 месяцам. Это приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности различных хозяйствующих субъектов, поэтому введение в вышеназванное ФСБУ соответствующих пояснений представляется достаточно актуальным и убедительным.

В отношении включения в ФСБУ 14/2022 названных выше нововведений: двух способов проведения переоценки нематериальных активов, а также двух вариантов списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль и расширения понимания метода уменьшаемого остатка при расчете амортизации, отметим, что целесообразным является включение в данный документ примеров реализации соответствующих способов и вариантов (с бухгалтерскими проводками и расчетами необходимых сумм), а также возможных вариаций метода уменьшаемого остатка.

В отношении последнего обратим внимание на следующее. Даже бухгалтерам, знакомым с правилами прежних ПБУ 14/2007 и 6/01, не всегда ясно, что в качестве вышеназванных вариаций можно применить, например, способы «по сумме чисел лет срока полезного использования» и «уменьшаемого остатка», предусмотренные ранее в перечисленных ПБУ (ведь оба указанных выше варианта будут приводить к снижению суммы амортизации на протяжении периода эксплуатации нематериальных активов). Специалистам же, работающим в условиях нового стандарта и к тому же не знающим о перечисленных способах, тем более будет сложно определить, какими могут быть согласующиеся с ФСБУ 14/2022 вариации метода уменьшаемого остатка. Таким образом, новое поколение бухгалтеров особенно нуждается в подобных примерах.

В отношении такой названной выше новации ФСБУ 14/2022, как установление категории ликвидационной стоимости в целях начисления амортизации нематериальных активов, на наш взгляд, представляется целесообразным включить в данный федеральный стандарт следующее:

- дополнительные регламентации по определению суммы, ожидаемой к получению от выбытия указанных активов, на основе которой рассчитывается ликвидационная стоимость;
- пояснения относительно нахождения величины предполагаемых расходов на соответствующее выбытие, необходимых для исчисления такой стоимости;
- положения по формированию перечисленных показателей в ситуациях, когда они выражены в инвалюте;
- рекомендации в отношении того, кто может и должен производить расчет ликвидационной стоимости: бухгалтер, иной специалист организации, внешний оценщик или кто-либо другой.

Применительно к названному выше нововведению ФСБУ 14/2022 —корректировке правил отражения результатов переоценки нематериальных активов — отметим следующее. В отличие от ПБУ 14/2007 четырнадцатый федеральный стандарт не говорит напрямую о том, что суммы дооценок и уценок должны относиться на добавочный капитал или прочие расходы. В результате на практике может возникнуть вопрос: с использованием каких счетов следует признавать переоценку нематериальных активов? В связи с этим необходимо ввести соответствующие пояснения в ФСБУ 14/2022: с нашей точки зрения, для указанных целей можно применять счета учета добавочного капитала или прочих расходов (как это предусматривалось ранее ПБУ 14).

В отношении новации ФСБУ 14/2022, касающейся определения активного рынка, обратим внимание на то, что отсутствие данного определения в МСФО (IAS) 38 (на который ссылается четырнадцатый федеральный стандарт) отрицательно сказывается на учетных процессах бизнеса, приводя на практике к разночтениям при трактовке указанного рынка. Мы считаем, что этот пробел легко решается путем введения в ФСБУ 14/2022 ссылки не на МСФО (IAS) 38, а МСФО (IFRS) 13.

Применительно к такому нововведению в стандарте, как изменение сроков начала и прекращения начисления амортизации нематериальных активов, отметим, что сохранение в нем возможности использования формата «с 1-го числа месяца», на наш взгляд, отрицательно влияет на качество учетной и отчетной информации организаций, поскольку может приводить, например, к начислению амортизации по объектам, которых уже целый месяц нет в компании. Таким образом, следует отказаться от предложенных в ФСБУ 14/2022 вышеназванных вариантов начала и прекращения начисления амортизации.

Целый ряд новаций четырнадцатого федерального стандарта должен привести к расширению сферы применения профессионального суждения бухгалтера при организации учетных процессов бизнеса — например, его будет необходимо использовать в целях разграничения ситуаций улучшения существующего и создания нового нематериального актива в связи с введением ФСБУ 14/2022 регламентаций по учету улучшения нематериальных активов. Расширение факторов, учитываемых при установлении сроков полезного использования вышеназванных активов, также приведет к более активному применению профессионального суждения бухгалтера. Оно потребуется при реализации практически всех указанных в *табл. 1* нововведений. Так, при установлении стоимостного лимита, исчислении справедливой и ликвидационной стоимостей, возмещаемой суммы, суммы без отсрочки/рассрочки, определении активного рынка и во многих других случаях невозможно обойтись без вышеназванного применения. Таким образом, очевидно, что бухгалтерам следует уделять больше внимания развитию навыков использования профессионального суждения. Подчеркнем, что вузам, готовящих специалистов в данной области, целесообразно усилить развитие у студентов подобных навыков во время учебного процесса.

Результаты исследования показали, что отдельные нововведения в ФСБУ 14/2022 непременно должны привести к упрощению учетных процессов. Прежде всего это касается включения в стандарт регламентаций по оценке нематериальных активов, относящихся к классу переоцениваемых, но для которых невозможно определить справедливую стоимость, а также установления правил учета сумм, потраченных на исследования и разработки, значительная часть которых теперь будет отражаться в качестве расходов периода. Вместе с тем в отношении последнего у организаций все-таки могут возникнуть некоторые трудности с разграничением стадий исследований и разработок. Поэтому в ФСБУ 14/2022 целесообразно ввести примеры видов деятельности, характерных для этих двух стадий.

ВЫВОДЫ

Анализ влияния принятого четырнадцатого федерального стандарта на учетные процессы бизнеса выявил основные проблемы в данной области и обусловил ряд рекомендаций по их решению, в числе которых следующие:

- необходимо существенно доработать регламентации МСФО (IFRS) 13 и МСФО (IAS) 36, на которые ссылается ФСБУ 14/2022 для расчета справедливой стоимости и отражения обесценения нематериальных активов;
- требуется ввести в четырнадцатый федеральный стандарт:
  - указания, что гудвилл не входит в состав вышеназванных активов;
  - регламентации по исчислению суммы, которая была бы уплачена при отсутствии отсрочки/рассрочки платежа на период свыше 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией;
  - принципы определения вышеназванного периода;
  - примеры видов деятельности, относящиеся к стадиям исследований и разработок;
  - примеры реализации на практике допустимых способов проведения переоценки нематериальных активов и вариантов списания их накопленной дооценки на нераспределенную прибыль (с бухгалтерскими проводками и суммами);
  - пояснения в отношении отражения в учете результатов переоценки;
  - примеры возможных вариаций метода уменьшаемого остатка;
  - дополнительные регламентации по исчислению ликвидационной стоимости;

– ссылку на МСФО (IFRS) 13, а не МСФО (IAS) 38 при определении активного рынка;

– отказ от вариантов начала и прекращения начисления амортизации «с 1-го числа месяца»;

• акцентировать внимание на развитии навыков применения профессионального суждения как в вузах, так и на практике;

• разрешить в Налоговом кодексе организациям самостоятельно определять стоимостные лимиты для отнесения объектов к амортизируемым активам.

Надеемся, что разработанные и предлагаемые рекомендации будут способствовать усилению положительного влияния ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала. Дисс. … докт. экон. наук. М.: Финансовый университет; 2005. 378 с.
2. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интеллектуальный капитал и его роль в оценке устойчивости экономического субъекта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(6):28–37.
3. Мельник М.В., Суглобов А.Е. Модернизация учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(2):117–126.
4. Демина И.Д., Безруков Д.А. Гудвилл и оценка эффективности деятельности организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(2):67–76. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–2–67–76
5. Alakkas A.A., Alhumoudi H., Al-Matari E.M., Omer A.M. An empirical analysis of the impact of human capital as an intangible asset on environmental performance. *International Journal of Sustainable Development and Planning*. 2023;18(12):3831–3844. DOI: 10.18280/ijsdp.181215
6. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Бухгалтерский учет по-новому: проекты новых федеральных стандартов. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017;5 (413):2–9.
7. Поленова С.Н. К вопросу признания и оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете. *Экономика и социум*. 2017;4(35):1084–1090.
8. Рожнова О.В., Гирка Т.В. Проблемы признания нематериальных активов. *Известия МГТУ МАМИ*. 2013;5(1):77–80.
9. Khastar H., Sheikhattar M.R., Ghorbanifar M. Prioritizing intangible assets in developing competitive advantage through the process of network analysis: The case of information technology private corporations. *Journal of Information Technology Management*. 2017;9(3):449–476. DOI: 10.22059/JITM.2017.62018
10. Дружиловская Э.С. Новые правила оценки нематериальных активов в российском учете и их соотношение с требованиями МСФО. *Бухгалтер и закон*. 2017;2(182):2–19.
11. Устинова Я.И. Теория и методология учета интеллектуальной собственности. Дисс. … докт. экон. наук. Новосибирск: НИНХ; 2020. 630 с.
12. Остаев Г.Я., Клычова Г.С., Шляпникова Е.А., Селезнева И.П., Селезнева И.А., Нуриева Р.И. Особенности документального оформления фактов хозяйственной жизни по приобретению, переоценке и списанию нематериальных активов. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(6):668–691. DOI: 10.24891/ia.26.6.668
13. Bollen L., Vergauwen P., Schnieders S. Linking intellectual capital and intellectual property to company performance. *Management Decision*. 2005;43(9):1161–1185. DOI: 10.1108/00251740510626254
14. Козменкова С.В., Клычова Г.С., Иванова Д.В. Судебно-экономическая экспертиза нематериальных активов в свете нового ФСБУ 14/2022. Мат. междунар. науч.-практ. конф. (Казань, 23–24 мая 2023 г.). Казань: Казанский государственный аграрный университет; 2023:312–319.
15. Дружиловская Э.С. Справедливая стоимость: проблемы и перспективы использования в бухгалтерском учете. *Системное управление*. 2013;4(21):14.
16. Карпова Т.П., Карпова В.В. Идентификация и измерение стоимости нематериальных активов: оценочный и бухгалтерский подход. *Вестник Финансового университета*. 2017;21(3):166–176. DOI: 10.26794/2587–5671–2017–21–3–166–176
17. Chen V.Y.S., Keung E.C., Lin I.-M. Disclosure of Fair Value Measurement in Goodwill Impairment Test and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 2019;15(3):100160. DOI: 10.1016/j.jcae.2019.100160
18. Плотников В.С., Плотникова О.В. Гудвилл как капитализация стоимости трансакционных издержек по объединению бизнеса. *Экономический анализ: теория и практика*. 2017;16(1):145–159.

19. Устинова Я.И. Дефицит информации о нематериальных активах в финансовой отчетности и пути его преодоления. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(3):26–37. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–3–26–37
20. Дружиловская Э.С. Совершенствование системы объектов оценки в российском бухгалтерском учете и отчетности. *Бухучет в здравоохранении*. 2022;11:15–25.
21. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodríguez M.D.C. The disclosure of intangible assets in financial institutions: a content analysis. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*. 2018;47(1):81–123. DOI: 10.1108/JIC-11–2016–0123
22. Копылова Е.К., Копылова Т.И. ФСБУ 14/2022: новации в амортизации объектов нематериальных активов. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(2):149–166. DOI: 10.24891/ia.26.6.149
23. Тарасенко О.Н., Калюгина И.В. Формирование и раскрытие информации о нематериальных активах в соответствии с ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Мат. нац. науч.-практ. конф. (Воронеж, 21–30 марта 2023 г.). Воронеж: ВГАУ им. Императора Петра I; 2023:312–319.
24. Dinh T., Kang H., Morris R.D., Schultze W. Evolution of intangible asset accounting: Evidence from Australia. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 2018;29(3):247–279. DOI: 10.1111/jifm.12081

REFERENCES

1. Bulyga R.P. Methodological problems of accounting, analysis and audit of intellectual capital. Diss. … doc. econ. sci. Moscow: Financial University; 2005. 378 p. (In Russ.).
2. Kogdenko V.G., Melnik M.V. Intellectual capital and its role in assessing the sustainability of an economic entity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(6):28–37. (In Russ.).
3. Melnik M.V., Suglobov A.E. Modernization of accounting, analytical and control processes in the context of digitalization of the economy. *Problemy jekonomiki i juridicheskoj praktiki = Problems of economics and legal practice*. 2021;17(2):117–126. (In Russ.).
4. Demina I.D., Bezrukov D.A. Goodwill and assessment of organizational performance. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(2):67–76. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–2–67–76
5. Alakkas A.A., Alhumoudi H., Al-Matari E.M., Omer A.M. An empirical analysis of the impact of human capital as an intangible asset on environmental performance. *International Journal of Sustainable Development and Planning*. 2023;18(12):3831–3844. DOI: 10.18280/ijsdp.181215
6. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Accounting in a new way: drafts of new Federal Standards. *Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2017;5(413):2–9. (In Russ.).
7. Polenova S.N. On the issue of recognition and evaluation of intangible assets in accounting. *Jekonomika i socium = Economy and society*. 2017;4(35):1084–1090. (In Russ.).
8. Rozhnova O.V., Girka T.V. Problems of recognition of intangible assets. *Izvestija MGTU MAMI = News of MSTU MAMI*. 2013;5(1):77–80. (In Russ.).
9. Khastar H., Sheikhattar M.R., Ghorbanifar M. Prioritizing intangible assets in developing competitive advantage through the process of network analysis: The case of information technology private corporations. *Journal of Information Technology Management*. 2017;9(3):449–476. DOI: 10.22059/JITM.2017.62018
10. Druzhilovskaya E.S. New rules for intangible assets valuation in Russian accounting and their correlation with IFRS requirements. *Buhgalter i zakon = Accountant and law*. 2017;2(182):2–19. (In Russ.).
11. Ustinova Ya.I. Theory and methodology of intellectual property accounting. Diss. … doc. econ. sci. Novosibirsk: NINH; 2020. 630 p. (In Russ.).
12. Ostaev G. Ya., Klychova G.S., Shlyapnikova E.A., Selezneva I.P., Selezneva I.A., Nurieva R.I. Features of documenting the facts of economic life on the acquisition, revaluation and write-off of intangible assets. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(6):668–691. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.6.668
13. Bollen L., Vergauwen P., Schnieders S. Linking intellectual capital and intellectual property to company performance. *Management Decision*. 2005;43(9):1161–1185. DOI: 10.1108/00251740510626254
14. Kozmenkova S.V., Klychova G.S., Ivanova D.V. Forensic economic examination of intangible assets in the light of the new FAS 14/2022. Proc. int. sci. and pract. conf. (Kazan, May 23–24, 2023). Kazan: Kazan State Agrarian University; 2023. 956:312–319. (In Russ.).
15. Druzhilovskaya E.S. Fair value: problems and prospects for use in accounting. *Sistemnoe upravlenie = System management*. 2013;4(21):14. (In Russ.).

16. Karpova T.P., Karpova V.V. Identification and measurement of the value of intangible assets: a valuation and accounting approach. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2017;21(3):166–176. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587–5671–2017–21–3–166–176
17. Chen V.Y.S., Keung E.C., Lin I.-M. Disclosure of Fair Value Measurement in Goodwill Impairment Test and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 2019;15(3):100160. DOI: 10.1016/j.jcae.2019.100160
18. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Goodwill as capitalization of the value of transaction costs of a business combination. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2017;16(1):145–159. (In Russ.).
19. Ustinova Ya.I. Lack of information about intangible assets in financial statements and ways to overcome it. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(3):26–37. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–3–26–37
20. Druzhilovskaya E.S. Improving the system of valuation objects in Russian accounting and reporting. *Buhuchet v zdravoohranenii = Accounting in healthcare*. 2022;11:15–25. (In Russ.).
21. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodríguez M.D.C. The disclosure of intangible assets in financial institutions: a content analysis. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad.* 2018;47(1):81–123. DOI: 10.1108/JIC-11–2016–0123
22. Kopylova E.K., Kopylova T.I. FAS 14/2022: innovations in the depreciation of intangible assets. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(2):149–166. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.6.149
23. Tarasenko O.N., Kalyugina I.V. Formation and disclosure of information on intangible assets in accordance with FAS 14/2022 “Intangible assets”. Collection of materials of the national scientific and practical conference. (Voronezh, March 21–30, 2023). Voronezh: VSAU; 2023:312–319. (In Russ.).
24. Dinh T., Kang H., Morris R.D., Schultze W. Evolution of intangible asset accounting: Evidence from Australia. *Journal of International Financial Management and Accounting.* 2018;29(3):247–279. DOI: 10.1111/jifm.12081

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
Emilia S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate professor of the Accounting Department in the Institute of Economics, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
https://orcid.org/0000-0003-2866-9825
druzhilovskaya@yandex.ru
Автор для корреспонденции / Corresponding author:

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
Tatyana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
https: //orcid.org/0000-0003-1345-9841
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 09.01.2024; после рецензирования 29.01.2024; принята к публикации 22.04.2024.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 09.01.2024; revised on 29.01.2024 and accepted for publication on 22.04.2024.
The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-74-83
УДК 657.2(045)
JEL M41, M49

Начисление оценочных резервов и оценочных обязательств и их влияние на финансовые результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий

Н.С. Сулейманов
АНО ДПО «НОЦ ВКО «Алмаз-Антей» им. Академика В.П. Ефремова», Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является рассмотрение проблем формирования оценочных резервов, подпадающих под требование ФСБУ 5/2019 по договорам (заказам), признанным заведомо убыточными уже после их заключения, а также влияние существующих обязательств на финансовые результаты предприятий и порядок их отражения в отчетности. В ходе работы автором обоснована необходимость начисления резерва под обесценение незавершенного производства (далее — НЗП), когда одновременно договор (заказ), по которому формируется НЗП, признается заведомо убыточным, и величина предполагаемых затрат, необходимых для завершения производства НЗП (выполнения работ, услуг), а также подготовки к продаже и осуществления продажи, существенно превышает саму сумму накопленного НЗП. На основе проведенного анализа существующего подхода к отражению оценочных обязательств (по заведомо убыточным договорам на счетах учета) дано обоснование авторского видения их представления и предложены практические рекомендации по отражению соответствующих резервов на счетах бухгалтерского учета. **Результаты** исследования могут быть использованы для повышения качества и надежности учетной информации, а также будут полезны при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, выполняющих договоры, которые подпадают под определение заведомо убыточных согласно пп. а, п. 2 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». В качестве инструментария использованы **методы** анализа и синтеза на основе креативно-информационного подхода.

Ключевые слова: незавершенное производство; оценочные резервы; оценочное обязательство; чистая стоимость продажи; обесценение; заведомо убыточный договор

Для цитирования: **Сулейманов Н.С. Начисление оценочных резервов и оценочных обязательств и их влияние на финансовые результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):74-83. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-74-83**

ORIGINAL PAPER

Accrual of Estimated Reserves and Estimated Liabilities and their Impact on Financial Results in the Accounting (Financial) Statements of Enterprises

N.S. Suleymanov
ANPO APE “REC ASD Almaz-Antey” named after Academician V.P. Efremov, Moscow, Russia

ABSTRACT

The purpose of the study is to consider the problems of formation of the valuation of estimated reserves falling under the requirement of FAS 5/2019 “Reserves” the contracts (orders) recognized as obviously unprofitable or loss-making after their conclusion, as well as the impact of existing liabilities on the financial results of enterprises, and the procedure for their recognition in the financial reporting statements. In the course of the work, the author substantiated and justified the necessity to accrue a reserve or provision for the impairment of work in progress (hereinafter referred to as WIP), when at the same time the contract (order) under which the WIP is formed is recognized as obviously unprofitable and the amount of estimated costs necessary to complete the production of the WIP (performance of work, services), as well as preparation for sale and implementation of the sale, significantly exceeds the amount of accumulated WIP. Practical recommendations

are given for reflecting the mentioned above relevant reserves in accounting, the analysis of the existing approach to the reflection of estimated liabilities for obviously unprofitable contracts in accounting was carried out and the justification of the author's vision of reflecting these transactions in accounting is given. The results of the study can be used to improve the quality and reliability of accounting information on estimated reserves and estimated liabilities and will also be useful when conducting an audit of the accounting (financial) statements of enterprises performing contracts that fall under the definition of obviously unprofitable according to paragraph a, article 2 of RAS 8/2010 "Estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets." The methods of analysis, synthesis and logical research based on a creative information approach were used as tools.

Keywords: work in progress; estimated or valuation reserves; estimated liability; net sales value; impairment; obviously unprofitable contract

For citation: **Suleymanov N.S. Accrual of estimated reserves and estimated liabilities and their impact on financial results in the accounting (financial) statements of enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):74-83. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-74-83**

ВВЕДЕНИЕ

Отечественная система нормативного регулирования бухгалтерского учета оценочных резервов и оценочных обязательств с момента зарождения претерпела ряд изменений. Первоначально создание резервных фондов и принятие обязательств было добровольным, и зачастую указанное право играло не в пользу повышения достоверности и качества отчетности, а, скорее всего, позволяло руководству организации скорректировать финансовые результаты в ту или иную сторону в зависимости от планируемых целей. В частности, такое право было закреплено в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденном приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н в редакции, действовавшей до 01.01.2011 г.[1] Так, в п. 70 указанного Положения значилось, что организации могут создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими компаниями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги. Однако по мере изменения законодательного подхода от возможности предоставления права начисления резервов к их обязательному созданию актуальность данного вопроса значительно возросла. Что касается резерва под обесценение запасов, то в соответствии с действовавшим ранее ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» на НЗП он не начислялся[2]; при этом информация о наличии обесценения НЗП могла оказать существенное влияние на финансовые результаты и данные бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций о стоимости запасов.

Наибольшую актуальность указанная проблема приобрела для крупных компаний, выполняющих контракты, предусматривающие длительный цикл производства продукции (работ, услуг), или выполнения НИОКР и имеющие значительные затраты в виде незавершенного производства. Для таких организаций некорректное формирование оценочных резервов под обесценение НЗП и оценочных обязательств по заведомо убыточным контрактам может оказать существенное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности, а также привести к искажению показателей незавершенного производства в бухгалтерском балансе. Кроме того, управленческие решения, принятые руководством экономического субъекта и акционерами (участниками) на основании такой недостоверной отчетности, могли быть недостаточно эффективными в реализации, а в некоторых случаях и некорректными.

АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ

Первые законодательные изменения, касающиеся обязательного начисления резервов, произошли уже в 2011 г., когда в новой редакции Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности право начисления резерва по сомнительной задолженности сменилось обязательным требованием по его созданию. В п. 70 документа говорилось следующее: «Организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые ре-

[1] Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/?ysclid=lq3wxfa0qq9595748

[2] Приказ Минфина от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01"» (утратил силу). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/

зультаты организации»[3]. Одновременно было изменено определение сомнительной задолженности — ее характеристика стала более точной. Если ранее (до 2011 г.) сомнительной признавалась задолженность, которая не была погашена в срок, то, согласно новой редакции рассматриваемого Положения, таковой может быть признана дебиторская задолженность, срок погашения которой еще не наступил, но имеется высокая степень вероятности ее непогашения в срок. Указанные нововведения вынуждают компании проводить постоянный мониторинг и анализ платежеспособности контрагентов, а также следить за выполнением ими договорных обязательств в оговоренные сроки. Это позволяет выявлять сомнительные дебиторские задолженности, по которым следует начислить необходимый резерв, на более ранней стадии.

Действующим ранее (до 2021 г.) ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»[4] также не была предусмотрена необходимость начисления резерва под обесценение НЗП — отчасти по причине того, что незавершенное производство было исключено из сферы действия данного документа, а какими-либо другими федеральными стандартами или положениями по бухгалтерскому учету его оценка не регулировалась. При этом предусмотренные в МСФО нормы, регламентирующие порядок оценки запасов (включая НЗП), их учет и обесценение, как правило, не применялись в отечественной практике по причине сложности их восприятия, необходимости выполнения многочисленных процедур по проверке на обесценение и подготовки дополнительного объема документов. Однако отметим, что хотя такие активы, как незавершенное производство, не включались в состав материально-производственных запасов до принятия нового ФСБУ 5/2019[5], формирование резерва по ним было предусмотрено Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению[6]. Согласно комментариям к счету 14 этого документа, он предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости незавершенного производства, готовой продукции, товаров и иных ценностей. Необходимость проверки НЗП на обесценение была обоснована в Рекомендации Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства», принятой отраслевым комитетом по машиностроению Фонда «НРБУ «БМЦ»» 14.10.2019[7] (далее — Рекомендация). При этом в п. 1 Рекомендации отмечено, что она применяется при оценке незавершенного производства за исключением случая, когда оно сформировано в связи с заведомо убыточным договором. Таким образом, Рекомендация фактически отсылает к нормам ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»[8] при возникновении ситуации по обесценению НЗП по заведомо убыточным договорам несмотря на то, что порядок учета и отражения в отчетности оценочных резервов под обесценение НЗП и оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам существенно различаются.

Приверженность принципам, закрепленным в Международных стандартах финансовой отчетности (МФСО), введение в действие Федерального закона «О бухгалтерском учете»[9], новых положений по бухгалтерскому учету и федеральных стандартов привели к тому, что требование по начислению оценочных резервов и оценочных обязательств стало обязательным практически для всех организаций, кроме имеющих право вести упрощенный учет. Одним из последних нововведений стало обязательное применение с 01.01.2021 г. ФСБУ 5/2019 «Запасы», согласно которому запасы, в число которых, в со-

[3] Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/?ysclid=lq3wxfa0qq9595748

[4] См. выше.

[5] Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: https://base.garant.ru/73798403/?ysclid=lq3x1bsyup71176771

[6] Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

[7] Рекомендация Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства». Бухгалтерский методологический центр (официальный сайт). URL: http://bmcenter.ru/Files/R-OK_Mash_Obesceneniye_nezavershennogo_proizvodstva (дата обращения: 12.12.2023).

[8] Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы”». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/

[9] Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=lq3wz8y2pc657541619

Таблица 1 / Table 1

Порядок определения чистой стоимости продажи запасов согласно ФСБУ 5/2019 / The procedure for determining the net sale value of inventories according to FAS 5/2019

Объект сравнения / Comparison object	ФСБУ 5/2019 / FAS 5/2019
Порядок определения чистой стоимости продажи запасов	Предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи
	Величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы, как доля в цене
	Цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату

Источник / Source: разработано автором по данным приказа Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: https://base.garant.ru/73798403/?ysclid=lq3x1bsyup71176771 / developed by the author based on Order of the Ministry of Finance of Russia dated November 15, 2019 "180n" "On approval of the Federal Accounting Standard FSBU 5/2019 "Inventories". URL: https://base.garant.ru/73798403/?ysclid=lq3x1bsyup71176771

ответствии со стандартом, входят и НЗП, подлежат отражению в учете по наименьшей из фактической себестоимости или чистой стоимости их продажи, так как величина превышения первой над второй признается их обесценением. При этом, согласно п. 29 данного стандарта, чистая стоимость продажи запасов может определяться организацией одним из способов, представленных в *табл. 1*.

Обязательность формирования компаниями оценочных резервов (в том числе по НЗП), отраженная в новом ФСБУ 5/2019, была вызвана необходимостью соблюдения основных принципов (требований) бухгалтерского учета в части осмотрительности, предусмотренной в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций»[10]. Согласно п. 6 ПБУ 1/2008 требование осмотрительности заключается в большей готовности «к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов».

Следует обратить внимание на отличия в определении чистой стоимости продажи запасов согласно ФСБУ 5/2019 и Рекомендации. Во втором документе речь идет о «предполагаемых затратах, необходимых для завершения производства», а не обо всех «предполагаемых затратах, необходимых для их производства», как это указано в п. 29 ФСБУ 5/2019. Так или иначе, оба эти варианта фактически определяют ожидаемый финансовый результат по конкретному договору (заказу). Аналогичный вывод сделан в статье В.А. Ситниковой: «Если из цены, по которой организация может продать запасы, вычесть затраты на их производство и продажу, то получится скорее предполагаемый финансовый результат» [1, с. 4]. В работе группы авторов [2] отмечено, что наиболее приближенным к международным стандартам в настоящее время является новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», поскольку он разрабатывался на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы»[11]. Более обстоятельно проблемы определения чистой стоимости продажи запасов и предполагаемых затрат, требуемых для «производства, подготовки к продаже и осуществления продажи», а также необходимые для уточнения формулировок рекомендации изложены в монографии [3]. Актуальные вопросы организации учета незавершенного производства и готовой продукции, а также их последующей оценки по ФСБУ 5/2019 рассмотрены в работах [4–6], но анализируемая в настоящем исследовании проблема в них не раскрыта.

[10] Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «"Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020)». URL: http://www.consultant.ru/

[11] «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: https://base.garant.ru/71323392/?ysclid=lq3x356ocs997756746

Основные требования к порядку формирования и изменения величины оценочных резервов под обесценение НЗП, согласно нормам ФСБУ 5/2019 и оценочным обязательствам по заведомо убыточным договорам в соответствии с ПБУ 8/2010, приведены в *табл. 2*.

Учитывая, что ФСБУ 5/2019 разработан на основе МСФО (IAS) 2, можно говорить о том, что различий между основными принципами подготовки информации о запасах, включая данные о резервах под обесценение НЗП, в отечественной и международной практике стало значительно меньше. Вопросы, касающиеся сравнения этих стандартов, рассмотрены в статьях А.В. Ивановской и Е.В. Ершовой [16], С.Н. Коваленко и Ю.Н. Коваленко [17], О.А. Солдаткиной [18]. Проблемам учета оценочных резервов также посвящена статья [19] — ее авторы С.В. Козменкова и Р.А. Алборов отмечают высокую сложность создания экономическими субъектами резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

РЕЗУЛЬТАТЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ

Проанализируем ситуацию, когда в ходе длительного изготовления продукции (выполнения НИОКР, оказания услуг) договор был признан заведомо убыточным в соответствии с критериями, приведенными в ПБУ 8/2010. Так, в некоторых случаях — главным образом при выполнении НИОКР по длительным договорам, в случае продолжительного цикла изготовления продукции, вследствие роста цен на сырье, материалы и комплектующие, а также по причине переноса сроков расходы на производство предусмотренной договором продукции (выполнение НИОКР, оказание услуг) могут существенно превысить чистую стоимость продажи НЗП, т.е. фактически договор становится заведомо убыточным для исполнителя сразу после его заключения.

Возникает вопрос: что в таком случае делать бухгалтеру, каким стандартом или рекомендациям руководствоваться? Согласно п. 1 Рекомендации она не применяется к таким ситуациям. Тем не менее в настоящее время специалисты учета, руководствуясь положениями ПБУ 8/2010 и указанными в Приложении 1 к нему примерами, начисляют оценочное обязательство по договору только тогда, когда договор квалифицируется как заведомо убыточный *на момент его подписания*. Если же договор становится заведомо убыточным *уже в процессе его исполнения*, то, как правило, формируется только оценочный резерв под обесценение НЗП (как того требует ФСБУ 5/2019), что может стать причиной существенного искажения показателей отчетности и финансового результата организации.

Согласно п. 2 ПБУ 8/2010 такие договоры фактически подпадают под его действие вне зависимости от даты их заключения, так как по условиям речь идет не только о договорах, признанных заведомо убыточными на момент их заключения. Однако при наличии незавершенного производства возникает необходимость применения к таким договорам (заказам) одновременно ФСБУ 5/2019 в части требования по обесценению НЗП. Очевидно, что резерв под обесценение незавершенного производства не может быть создан в размере, превышающем саму сумму накопленного НЗП по конкретному договору (заказу) на соответствующую отчетную дату, поскольку в противном случае балансовая стоимость данного НЗП может оказаться отрицательной. Таким образом, наиболее логичным будет применение обоих указанных стандартов.

Для решения данного вопроса необходимо также рассмотреть положения, изложенные в МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и касающиеся порядка определения критериев обременительных договоров. Согласно этому стандарту под обременительным договором понимается документ, «неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды. Неизбежные затраты отражают минимальные чистые расходы на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора»[12]. При этом в п. 69 МСФО (IAS) 37 содержится правило, согласно которому перед созданием оценочного обязательства по обременительному (заведомо убыточному) договору организацией должен быть признан убыток от обесценения каких-либо активов, используемых для выполнения соответствующего договора (заказа). Таким образом, МСФО предполагает возможность наличия одновременно нескольких разных обесценений (резервов) по одному и тому же обязательству или активам, задействованным для его исполнения, чего нет в требованиях российских стандартов учета.

[12] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». URL: https://base.garant.ru/71323392/?ysclid=lq3x356ocs997756746

Таблица 2 / Table 2

Характеристика требований к порядку формирования и изменения величины резервов под обесценение НЗП и оценочного обязательства по заведомо убыточным договорам / Characteristics of the requirements for the procedure for the formation, establishing and changing the amount of reserves and allowances for impairment of inventory and estimated liability for obviously unprofitable contracts

Признаки различий / A sing of differences	Резерв под обесценение НЗП (ФСБУ 5/2019) / Provision for impairment of work in progress (FAS 5/2019)	Резерв по заведомо убыточным договорам (ПБУ 8/2010) / Provision for unprofitable contracts (RAS 8/2010)
Объект анализа	Незавершенное производство, в том числе продукции (работ, услуг)	Договор, признанный заведомо убыточным
Причины создания	Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов	Превышение затрат на исполнение договора над ожидаемой выручкой
Периодичность	На каждую отчетную дату	На каждую отчетную дату
Определение величины резерва/оценочного обязательства	Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи, определяемой в соответствии с п. 29 ФСБУ 5/2019	Превышение неизбежных расходов на исполнение договоров над поступлениями, ожидаемые от их исполнения
Начисление резерва / оценочного обязательства	Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение и отражается по Дт субсчета 90–2 «Себестоимость продаж» и Кт счета 14	Начисление оценочного обязательства отражается по Дт субсчета 91–2 «Прочие расходы» и Кт счета 96 по соответствующей аналитике
Восстановление резерва / оценочного обязательства	Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде по Дт субсчета 90–2 «Себестоимость продаж» (Сторно) Кт счета 14	Восстановление оценочного обязательства отражается по Дт счета 96 и Кт субсчета 91–1 [относится на увеличение финансовых результатов при реализации (исполнении) договора]

Источник / Source: разработано автором на основе ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» / developed by the author based on the analysis of the FAS 5/2019 and RAS /| 2010.

В данном исследовании автор рассматривает только договоры, от выполнения которых исполнитель фактически не может отказаться в одностороннем порядке без существенных репутационных потерь или угрозы оказаться в реестре недобросовестных поставщиков (подрядчиков, исполнителей) (например, при выполнении госконтрактов или осуществлении закупок в соответствии с правилами, установленными Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ[13]) и затраты на исполнение которых превышают ожидаемые от них поступления. В связи с этим под минимальными чистыми затратами в настоящем исследовании понимаются неизбежные расходы на исполнение договора, которые исполнитель будет вынужден понести, несмотря на ожидаемые убытки по нему.

В настоящее время порядок отражения на счетах бухгалтерского учета оценочных резервов под обесценение запасов и НЗП исследован рядом известных отечественных авторов, большая часть которых предлагает фиксировать в учете начисление

[13] Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/

и восстановление резерва через счета учета расходов по обычным видам деятельности проводкой Дт счета 90 — Кт счета 14, а при восстановлении резерва — проводкой Дт счета 90 — Кт счета 14 — Сторно [1, 7–12]. Что касается порядка отражения оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам, то, согласно п. 8 ПБУ 8/2010, они фиксируются на счете учета резервов предстоящих расходов по кредиту счета 96 и в зависимости от его характера относятся на расходы по обычным видам деятельности или на прочие. Правда, в работах российских ученых встречаются и иные предложения (подходы) относительно отражения таких оценочных обязательств. В частности, автор [13] рекомендует отнести оценочные обязательства (в случае исполнения организацией заведомо убыточного договора) на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода с такой проводкой, как Дт счета 20 — Кт счета 96, а при признании выручки — произвести списание резерва проводками Дт счета 96 — Кт счета 20.

В статье [14] со ссылкой на МСФО (IAS) 37 рассматривается возможность применения положений данного стандарта при определении необходимости начисления оценочного резерва под обесценение материально-производственных запасов (МПЗ) и оценочного обязательства по заведомо убыточным договорам, но при этом не дается рекомендаций по отражению указанных операций на счетах учета.

По нашему мнению, такое оценочное обязательство в сумме превышения ожидаемых расходов на его исполнение над величиной накопленного по нему НЗП, начисленное по заведомо убыточному договору (который руководство решило исполнить), необходимо отражать в составе расходов по обычным видам деятельности, используя следующую проводку: Дт счета 90 — Кт счета 96.

Договор, который на момент подписания не являлся заведомо убыточным, должен быть признан таковым, если вследствие роста цен на сырье, материалы, покупные комплектующие и материалы расходы на производство предусмотренной договором продукции (выполнение НИОКР, оказание услуг) существенно превысили чистую стоимость продажи. Организациям необходимо создавать резервы на сумму превышения ожидаемых расходов над фактической себестоимостью НЗП по каждому договору, признанному заведомо убыточным уже после его заключения; и, кроме того, одновременно должен быть создан резерв под обесценение НЗП на всю сумму НЗП.

Рассмотрим следующий пример.

Пусть накопленное НЗП по договору (заказу) на 31.12.2022 г. составляет 3200 тыс. руб.; дополнительные ожидаемые неизбежные затраты, необходимые для завершения изготовления продукции (работ, услуг), предполагаются в размере 5000 тыс. руб.; ожидаемая выручка по договору — 4000 тыс. руб. Таким образом, договор признается заведомо убыточным — ожидаемый убыток от его исполнения составит 4200 тыс. руб. (4000 тыс. руб.— 3200 тыс. руб.— 5000 тыс. руб.).

В бухгалтерском учете данной организации на 31.12.2022 г. признаются: убыток от обесценения НЗП на всю его сумму, так как ожидаемые убытки превышают НЗП, равный 3200 тыс. руб. (проводка Дт счета 90.2 — Кт счета 14); одновременно начисляется оценочное обязательство по убыточному договору на оставшуюся сумму убытка — 1000 тыс. руб. (проводка Дт счета 90.2 — Кт счета 96). По мере увеличения величины НЗП по рассматриваемому договору оценочное обязательство по нему подлежит восстановлению, т.е. оформляется записью Дт счета 90.2 — Кт счета 96 — (Сторно); при этом одновременно доначисляется резерв под обесценение НЗП на аналогичную сумму.

Например, если на 31.12.2023 г. сумма НЗП по рассматриваемому договору (заказу) составила 5000 тыс. руб., то на указанную дату в учете организации отражается восстановление оценочного обязательства на сумму в 1000 тыс. руб. записью [Дт счета 90.2 — Кт счета 96 — (Сторно)] и одновременно производится бухгалтерская запись по доначислению резерва под обесценение НЗП на сумму 1000 тыс. руб. (Дт счета 90.2 — Кт сч 14).

Начисление оценочных обязательств и оценочных резервов предлагаемым способом, в том числе сторнировочными проводками, обеспечит компании выполнение требований ФСБУ 5/2019 и ПБУ 8/2010, а также повысит качество и достоверность отчетности за счет предоставления более точной информации о состоянии запасов и незавершенного производства, что, в свою очередь, позволит руководству организации принимать более обоснованные экономические решения по управлению ее финансово-хозяйственной деятельностью.

Ранее нами были исследованы проблемы влияния финансовых результатов по заведомо убыточным контрактам на порядок признания выручки по мере готовности и достоверности оценки степени завершенности контрактов (исполнения договора) [15]. Порядок признания оценочного обязательства

разъяснен также в рекомендациях аудиторам, изложенных в письме Минфина РФ, где говорится, что величина оценочного обязательства по заведомо убыточным договорам определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему (или суммы санкций за расторжение договора)[14].

Однако мы полагаем, что в данном документе речь идет об определении оценочного обязательства по заведомо убыточному договору, который был признан таковым на момент его заключения и по которому руководством организации еще не принято решение относительно необходимости его исполнения или расторжения. Считаем, что в первом случае, несмотря на подтвержденные неизбежные расходы (убытки), связанные с исполнением договора, исходя из требования п. 5 и пп. 15–16 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство по нему должно быть признано в бухгалтерском учете в сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку неизбежных ожидаемых расходов, необходимых для его исполнения по состоянию на отчетную дату, т.е. фактически в сумме ожидаемого убытка по договору.

ВЫВОДЫ

Анализ существующего на сегодняшний день опыта применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», а также детальное изучение требований, предъявляемых данными стандартами к порядку начисления оценочных резервов и оценочных обязательств, показали, что в учетной практике имеются ряд проблемных вопросов, не охваченных данными стандартами или решение которых не следует явно из положений этих документов. В то же время применение зарубежной практики и международных стандартов финансовой отчетности, в частности МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», также не дает полного ответа на исследуемые вопросы. В результате проведенного исследования нами предложен новый порядок начисления оценочных резервов и оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам, признанным таковыми уже после их заключения (ожидаемые неизбежные затраты на их завершение на отчетную дату превышают сумму накопленного в соответствии с их условиями НЗП), а также даны рекомендации по их отражению на счетах бухгалтерского учета.

Выявленные проблемы свидетельствуют о необходимости дальнейшего совершенствования положений ФСБУ 5/2019 и ПБУ 8/2010 с целью повышения уровня достоверности информации о МПЗ и НЗП, оценочных резервах и оценочных обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. Результаты исследования могут быть использованы при разработке новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, например ФСБУ «Выручка», а также будут полезны при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний.

[14] Письмо Минфина России от 27.01.2012 № 07–02–18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 г.». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_125400/?ysclid=lsoc1bayv5991530838

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ситникова В.А. Резерв под обесценение запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019: проблемы и решения. *Международный бухгалтерский учет.* 2022;(9):1019–1032.
2. Клычова Г.С., Исхаков А.Т., Каримуллина А.И. Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике. *Международный бухгалтерский учет.* 2022;(5):520–535.
3. Алейникова М.Ю., Алексеева Г.И., Ситникова В.А. Стандартизация формирования и раскрытия финансовой информации как инструментарий обеспечения долгосрочного устойчивого развития России. Монография. М.: КноРус; 2021. 290 с.
4. Грицук Н.В., Сухова А.К. Особенности организации учета незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с ФСБУ 5/2019. *Вектор экономики*. 2021;(12):2.
5. Сотникова Л.В. Учет запасов как ключевой вопрос аудита. *Аудитор.* 2021;7(10):24–32. DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–10–24–32
6. Соколовская А.С., Янковская Д.Г. Особенности применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» современными коммерческими организациями. *Казанский экономический вестник.* 2021;(1):79–85.

7. Елина Л.А. Резерв под обесценение запасов по новым правилам. 2021. URL: https://glavkniga.ru/elver/2021/2/5100
8. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2021. М.: АйСи Групп; 2021. 640 с.
9. Моряк Е.Н. Обесценение запасов по новым правилам. *Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение.* 2021;(2):28–33.
10. Рабинович А.М. Бухгалтерский учет запасов в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы». М.: АйСи Групп; 2021. 176 с.
11. Харалгина О.Л., Федорова О.С., Ананьина К.С. и др. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2021 год. *Налоги и финансовое право.* 2021;(3):8–158.
12. Яковенко П.В. Учет запасов по-новому. *Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2020;(10):41–51.
13. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2022. М.: АйСи Групп; 2022. 608 с.
14. Федорова О.С., Харалгина О.Л., Королева М.В., Алпатов П.С., Брызгалин А.В. Сложные операции и сделки: бухгалтерский учет, документооборот, применение ККТ. *Налоги и финансовое право*. 2018;(11):8–147.
15. Чайковская Л.А., Сулейманов Н.С. Проблемы признания выручки по мере готовности при выполнении контрактов по НИОКР на предприятиях ОПК. *Международный бухгалтерский учет.* 2023;26(5):522–539.
16. Ивановская А.В., Ершова Е.В. Концепция формирования учетной информации о материально-производственных запасах в системе российских и международных стандартов финансовой отчетности. *Вектор экономики.* 2020. URL: http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/11/accounting/Ivanovskaya_Ershova.pdf
17. Коваленко С.Н., Коваленко Ю.Н. Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО 2 «Запасы» как основа построения учетного процесса организаций агропромышленного комплекса. *Вестник Воронежского государственного аграрного университета.* 2021;14(3):177–184. DOI: 10.53914/issn2071–2243_2021_3_177
18. Солдаткина О.А. Актуальные вопросы формирования информации о запасах по российским и международным требованиям. *Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права.* 2020;(1–2):37–43. DOI: 10.38161/2618–9526–2020–1–2–28
19. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.). *Международный бухгалтерский учет*. 2022;(11):1261–1282.

REFERENCES

1. Sitnikova V.A. Reserve for impairment of reserves in accordance with FSB 5/2019: problems and solutions. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting.* 2022;(9):1019–1032. (In Russ.).
2. Klychova G.S., Iskhakov A.T., Karimullina A.I. Comparative characteristics of applied methods of assessment and accounting of work-in-progress in domestic and international practice. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;(5):520–535. (In Russ.).
3. Aleynikova M. Yu., Alekseeva G.I., Sitnikova V.A. Standardization of formation and disclosure of financial information as a tool for ensuring long-term sustainable development of Russia. Monograph. Moscow: KnoRus; 2021. 290 p. (In Russ.).
4. Gritsuk N.V., Sukhova A.K. Features of the organization of accounting for work-in-progress and finished products in accordance with FSB 5/2019. *Vektor ekonomiki = Vectoreconomy.* 2021;(12):2. (In Russ.).
5. Sotnikova L.V. Inventory accounting as a key audit issue. *Auditor.* 2021;7(10):24–32. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–10–24–32
6. Sokolovskaya A.S., Yankovskaya D.G. Features of the application of FSB 5/2019 «Reserves» by modern commercial organizations. *Kazanskii ekonomicheskii vestnik = Kazan Economic Bulletin*. 2021;(1):79–85. (In Russ.).
7. Elina L.A. Reserve for depreciation of reserves under the new rules. 2021. URL: https://glavkniga.ru/elver/2021/2/5100 (In Russ.).
8. Krutyakova T.L. Annual report 2021. Moscow: AiSi Group; 2021. 640 p. (In Russ.).
9. Seaman E.N. Depreciation of stocks according to new rules. *Turisticheskie i gostinichnye uslugi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Tourist and hotel services: accounting and taxation*. 2021;(2):28–33. (In Russ.).
10. Rabinovich A.M. Inventory accounting in accordance with the requirements of FSB 5/2019 “Reserves”. Moscow: AiSi Group; 2021. 176 p. (In Russ.).

11. Kharalgina O.L., Fedorova O.S., Ananyina K.S., etc. Accounting policy of the enterprise for accounting purposes for 2021. *Nalogi i finansovoe parvo = Taxes and financial law.* 2021;(3):8–158. (In Russ.).
12. Yakovenko P.V. Inventory accounting in a new way. *Apteka: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Pharmacy: accounting and taxation*. 2020;(10):41–51. (In Russ.).
13. Krutyakova T.L. Annual report 2022. Moscow: AiSi Group; 2022. 608 p. (In Russ.).
14. Fedorova O.S., Kharalgina O.L., Koroleva M.V., Alpatov P.S., Bryzgalin A.V. Complex operations and transactions: accounting, document flow, application of KKT. *Nalogi i finansovoe parvo = Taxes and financial law*. 2018;(11):8–147. (In Russ.).
15. Tchaikovsky L.A., Suleymanov N.S. Problems of revenue recognition as soon as it is ready when performing R&D contracts at defense industry enterprises. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2023. 2023;26(5):522–539. (In Russ.).
16. Ivanovskaya A.V., Ershova E.V. Concept of formation of accounting information on inventories in the system of Russian and international financial reporting standards. *Vektor ekonomiki = Economics vector*. 2020. URL: http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/11/accounting/Ivanovskaya_Ershova.pdf. (In Russ.).
17. Kovalenko S.N., Kovalenko Yu.N. Comparative characteristics of FSBU 5/2019 “Inventories” and IFRS 2 “Inventories” as the basis for constructing the accounting process of organizations in the agro-industrial complex. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Voronezh State Agrarian University.* 2021;14(3):177–184. (In Russ.). DOI: 10.53914/issn2071–2243_2021_3_177
18. Soldatkina O.A. Topical issues of generating information about reserves according to Russian and international requirements. *Vestnik Khabarovskogo gosudarstvennogo universiteta ekonomiki i prava = Bulletin of the Khabarovsk State University of Economics and Law*. 2020;(1–2):37–43. (In Russ.). DOI: 10.38161/2618–9526–2020–1–2–28
19. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. Results and prospects for the development of accounting in Russia (1991–2021). *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;(11):1261–1282 (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Нажмудин Сулейманович Сулейманов — начальник службы консолидированной финансовой отчетности по МСФО, АНО ДПО «НОЦ ВКО «Алмаз-Антей» им. Академика В.П. Ефремова», Москва, Россия
Nazhmudin S. Suleymanov — Head of IFRS Consolidated Financial Statements, Autonomous Non-Profit Organization of Additional Professional Education “Almaz-Antey Air and Space Defence Research and Education Centre” named after Academician V.P. Efremov, Moscow, Russia
https://orcid.org/0009-0000-3006-4396
n.suleymanov@almaz-antey.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 12.12.2023; после рецензирования 16.02.2024; принята к публикации 07.05.2024.
The article was submitted on 12.12.2023; revised on 16.02.2024 and accepted for publication on 07.05.2024.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-84-91
УДК 65.052(045)
JEL M41, G12, G15

Первоначальное признание конвертируемых облигаций в соответствии с МСФО: сторона эмитента

А.Ю. Кузьмин
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является разработка научного теоретико-прикладного инструментария в виде учетной процедуры первоначального признания эмитентом собственных финансовых инструментов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), основанной на рассмотрении практической ситуации эмиссии конвертируемых облигаций. Вследствие гибридного генезиса бухгалтерский учет этих финансовых инструментов, совмещающих черты облигаций и акций, представляет интерес для разных категорий хозяйствующих субъектов ввиду своей существенной сложности, и в первую очередь это относится к оценочно-учетным процедурам. В рамках предложенных учетных процедур первоначальная стоимость такого комбинированного инструмента распределяется между компонентами обязательства и капитала, что напрямую поддерживается представленными автором оценочными алгоритмами. **Методологическая** база включает модели финансовой математики, динамико-ситуационный анализ, методы математического анализа, аналитические методы современной теории финансового учета. Теоретическая и практическая значимость работы заключается в формировании научного теоретического и прикладного инструментария, основанного на оценочных алгоритмах и учетно-процессных моделях. **Результаты** исследования в виде разработанных учетно-аналитических процедур могут использоваться бухгалтерскими, аудиторскими и аналитическими подразделениями корпораций и банков при составлении и анализе финансовой отчетности по МСФО.

Ключевые слова: МСФО; переоценка; конвертируемые облигации; гибридный финансовый инструмент; опцион

***Для цитирования*: Кузьмин А.Ю. Первоначальное признание конвертируемых облигаций в соответствии с МСФО: сторона эмитента. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):84-91. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-84-91**

ORIGINAL PAPER

Initial Recognition of Convertible Bonds in Accordance with IFRS: the Issuer's Party

A.Yu. Kuzmin
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

In this study, an accounting procedure is being developed in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) aimed at the initial recognition of convertible bonds or own financial instruments by the issuer. The purpose of the work is to develop a scientific theoretical and applied toolkit based on the consideration of the practical situation of the issue of convertible bonds. Due to the hybrid genesis, the accounting for these complex financial instruments, combining the features of bonds and shares, is of interest to different categories of business and economic entities due to its significant complexity, primarily it concerns valuation and accounting procedures. Within the framework of the proposed accounting procedures, the initial cost of such a combined instrument is distributed between the components of the obligation or liability and equity or capital, which is directly supported by the proposed valuation algorithms. The methodological base includes models of financial mathematics, dynamic situational analysis, methods of mathematical analysis, analytical methods of modern theory of financial accounting. The theoretical and practical significance of the research lies in the formation of scientific theoretical and applied tools based on evaluation algorithms and accounting and process models. The results of the research in the form of

the developed accounting and analytical procedures can be used by accounting, auditing and analytical departments of corporations and banks in the preparation and analysis of financial statements in accordance with IFRS.

Keywords: IFRS; revaluation; convertible bonds; hybrid financial instrument; option

For citation: **Kuzmin A.Yu. Initial recognition of convertible bonds in accordance with IFRS: the issuer's party. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):84-91. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-84-91**

ВВЕДЕНИЕ

В последнее время на российском рынке все чаще стали появляться конвертируемые ценные бумаги, в том числе облигации. Можно прогнозировать достаточно серьезное увеличение интереса к ним со стороны инвесторов в ближайшем будущем — эта тенденция уже стала реальностью на мировом уровне. За последние два десятка лет резкий взлет технологического сектора в разных уголках мира (Россия, США, Европа, Япония и «Юго-Восточные тигры») способствовал значительному увеличению числа и объемов эмиссии конвертируемых ценных бумаг.

Безусловно, проведение СВО несколько нарушило планы ряда зарубежных эмитентов, однако и на российском финансовом рынке существуют условия для благоприятного развития ситуации.

Роли финансовых инструментов при формировании транспарентной финансовой отчетности в целях стратегических решений бизнес-сообщества уделяется немало внимания в научной литературе [1–3]. Основное «великое благо» конвертируемых облигаций — их гибридная сущность (инвесторы называют их наполовину акциями, наполовину облигациями), так как они объединяют в себе наиболее привлекательные качества двух основных типов финансовых инструментов, предлагая и обеспечивая инвесторам потенциал роста при ожидании увеличения стоимости акций с получением дохода при конвертации (что свойственно всем типам акций).

Другой важной чертой является своеобразное хеджирование от снижения курса при параллельно выплачиваемом процентном доходе по купону — и это значимая и привлекательная привилегия облигаций. Будучи конвертируемыми, в периоды падения фондовых рынков они позволяют инвестору обеспечить положительные экономические результаты его деятельности. Последние выражаются такими финансовыми показателями, как доходности к погашению или отзыву, определенные условиями и порядком конвертирования облигаций в акции эмитента, либо возможностями денежных выплат, установленными проспектом выпуска облигаций.

Как результат, бухгалтерский учет (в соответствии с МСФО) этих финансовых инструментов, рассчитанных на «просвещенных» инвесторов и эмитентов, работающих параллельно на рынках акций и долговых ценных бумаг, представляет интерес для всех категорий хозяйствующих субъектов ввиду своей существенной сложности, связанной в том числе и с оценочными процедурами, и с возможным появлением валютной составляющей. Ряд таких смежных учетных аспектов довольно тщательно исследуется в [4–8]. Причем данная проблематика находится в центре внимания в системах МСФО и U.S. GAAP (англ. Generally Accepted Accounting Principles) [8, 9].

В практике финансов в качестве конвертируемой ценной бумаги (англ. convertible securities, Cvs) выступает исключительно облигация или привилегированная акция, которая может быть конвертирована (обменена) на фиксированное число обыкновенных акций в соответствии с коэффициентом конвертации (равен числу обыкновенных акций, получаемых инвестором при обмене одной облигации).

Само право на конвертацию, а также ее условия должны быть однозначно отражены в проспекте эмиссии при выпуске данных ценных бумаг. В то же время компании следует в обязательном порядке осуществлять первоначальный выпуск конвертируемых облигаций в соответствии с процедурами, требуемыми для эмиссии базовых ценных бумаг.

Право на проведение конвертации может принадлежать либо эмитенту, либо владельцу облигаций, и это тоже должно быть четко определено в проспекте эмиссии. В значительном большинстве случаев решение об осуществлении конвертации является привилегией инвесторов, однако на практике достаточно часто его принимает сам эмитент. При этом в проспекте эмиссии условия конвертации излагаются однозначно; с финансовой точки зрения данные возможности представляют собой встроенный опцион.

Вместе с тем следует четко отделить право на проведение отзыва, т.е. выкупа за наличные собственных финансовых инструментов до истечения срока их действия — если они конвертируемы, срок традици-

онно составляет не менее трех лет с момента их выпуска; с финансовой точки зрения такое право выкупа представляет встроенный call-опцион на облигацию.

ФИНАНСОВО-ЭМИССИОННАЯ СИТУАЦИЯ[1]

Представим такую ситуацию: в начале 20-х гг. нынешнего века российская Компания выпускает на внутреннем финансовом рынке конвертируемые облигации номиналом 1000 российских рублей. Облигации (2 млн шт. по номиналу) погашаются в объеме облигационного займа в размере 2 млрд рублей через 4 года. Сами купонные платежи выплачиваются 2 раза в год по определяемой на торгах Московской биржи ставке купонного дохода. Заметим, что при всем разнообразии вариантов такая периодичность выплат по корпоративным облигационным займам на текущей момент является устоявшейся традицией. При этом процедура эмиссии государственных облигационных займов в виде системы ОФЗ принципиально отличается. Для установления адекватной рыночным ожиданиям и текущим условиям при объявленной структуре (и, возможно, размере) ставки купонного дохода используется аукцион по определению цены размещения (это касается наиболее востребованных ОФЗ-ПД, ОФЗ-ФД. ОФЗ–АД), в результате проведения которого определяется размер купона, равный 10%. Все участники процесса (инвесторы, эмитент, финансовые аналитики), точно конструируя всю схему будущих денежных потоков, могут определить основные финансовые показатели: доходность к погашению (YTM), доходность к оферте (YTO), доходность к отзыву (YTC) и др.

В целях получения бухгалтерской оценки необходимо детально рассмотреть схему будущих денежных платежей (см. *таблицу*).

Следует отметить, что учет владельцем такого инструмента значительно отличается от порядка учета эмитентом и регулируется IFRS 9 «Финансовые инструменты».

ОЦЕНКА БАЗОВЫХ ФИНАНСОВЫХ И БУХГАЛТЕРСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Базовым финансовым параметром облигационного займа является эффективная доходность к погашению на дату размещения. Влияние этого показателя на цены долговых инструментов изложено в работах отечественных и иностранных ученых [10–14]. Методы экономической оценки успешно применяются также и в учетных целях [15–19].

В данной ситуации искомое значение находится путем решения сложного уравнения относительно величины *y*:

Цена размещения = 1000 руб. =

$$= 49{,}86 \text{ руб. } (1+y)^{-182/365} + 50{,}14 \text{ руб. } (1+y)^{-365/365} + 49{,}86 \text{ руб. } (1+y)^{-547/365} + 50{,}14 \text{ руб. } (1+y)^{-730/365} + 49{,}86 \text{ руб. } (1+y)^{-912/365} + 50{,}14\,(1+y)^{-1095/365} + 49{,}86(1+y)^{-1277/365} + 50{,}14 \text{ руб. } (1+y)^{-1460/365} + 1000 \text{ руб. } (1+y)^{-1460/365}. \quad (1)$$

Подсчет величины *y* возможен на персональном компьютере с использованием табличного процессора MS Excel, что позволяет определить рыночную доходность облигации YTM = 10,25%. Однако не это значение далее должно быть использовано при оценке амортизированной стоимости данного сложного долгового финансового инструмента в процедуре учета.

В соответствии с требованиями параграфа 15 стандарта МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» «эмитент непроизводного финансового инструмента должен оценить этот инструмент на предмет наличия в нем одновременно и компонента обязательства, и компонента капитала. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевые инструменты»[2].

С позиции эмитента возникший финансовый инструмент состоит из двух компонентов:

- 1-й компонент соотносится с финансовым обязательством как договорным соглашением о предоставлении денежных средств или иного финансового актива;
- 2-й компонент соотносится с долевым инструментом в виде опциона на покупку, который дает держателю право в течение определенного периода времени конвертировать его в фиксированное количество обычных акций организации. Особо отметим, что оценка опционов является одной из сложнейших задач финансовой математики [20].

Со стороны МСФО явно прослеживаются требования приоритета экономического содержания

[1] Приведенные в этом разделе статье данные и даты являются условными.

[2] Руководство по применению МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление». URL: https://base.garant.ru/77668151/53f89421bbdaf741eb2d1ecc4ddb4c33/?ysclid=lrg4tgymyk720679216

Таблица / Table

Схема будущих денежных платежей / The scheme of future cash payments

Вид платежа / Payment type	Размер (руб.) / Size (RUB)	Период выплат (дни) / Payout period (days)
Купонный платеж	49,86	182
Купонный платеж	50,14	365
Купонный платеж	49,86	547
Купонный платеж	50,14	730
Купонный платеж	49,86	912
Купонный платеж	50,14	1095
Купонный платеж	49,86	1277
Купонный платеж	50,14	1460
Номинал	1000,00	1460

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

учетного процесса над юридической и организационной формами. В этом контексте эмиссия подобного комбинированного инструмента дает практически такой же экономический эффект, как одновременный выпуск долгового обязательства при наличии условия досрочного погашения и опционов на покупку обыкновенных акций само́й компании.

На балансе эмитента компоненты капитала и обязательства подобного инструмента в любом случае отражаются раздельно в соответствии со следующими принципами:

- пока инструмент не конвертирован, существует обязательство самого эмитента производить плановые выплаты основной суммы и процентов, которое представляет собой в явном виде финансовое обязательство;
- долевой инструмент представляет собой встроенный опцион на конвертацию данного финансового обязательства в собственный капитал эмитента.

Важно, что при первоначальном признании подобного сложного финансового инструмента справедливая стоимость компонента обязательства равна дисконтированной по сопоставимой рыночной процентной ставке стоимости будущих денежных потоков, определенных проспектом эмиссии, включая номинал и купонные выплаты. Здесь ключевым моментом для аналогичных облигаций становятся рыночные процентные ставки, которые на данный момент должны быть достаточно репрезентативными по отношению к инструментам, имеющим на рынке сопоставимый кредитный статус, но без встроенного опциона на конвертацию.

Подчеркнем, что требования МСФО обеспечить для сравнимых инструментов практически равные потоки денежных средств и такие же условия, что и для рассматриваемого финансового инструмента, фактически невыполнимы, тем более для развивающихся рынков. В этом отношении наиболее важным показателем для облигаций должен стать срок к погашению, что обеспечит в целом сопоставимость именно финансовых рисков. Безусловно, сравнимые инструменты должны иметь ту же валюту выплат.

Первоначальная стоимость такого комбинированного инструмента должна быть распределена между компонентами обязательства и капитала. На компонент капитала (как итог) относится сумма, оставшаяся после вычета отдельно определяемой для компонента обязательства суммы из справедливой стоимости инструмента в целом. Однако подобный учет путем разложения на компоненты может применять только эмитент составного долгового финансового инструмента. Что касается владельца последнего, то его порядок учета значительно отличается от приведенного выше и регулируется МСФО 9.

Финансовые аналитики Компании в данном случае оценивают доходность к погашению обыкновенных (неконвертируемых) облигаций с сопоставимым кредитным рейтингом в размере YTM = 14,5% (при сроке до погашения порядка 4 лет), что не соответствует реальной рыночной доходности самой облигации.

При данной расчетной процентной ставке оценка данного компонента финансового обязательства на дату выпуска составила 880 руб. за облигацию:

Оценка компонента финансового обязательства =
= 880 руб. = 49,86 $(1 + 0{,}145)^{-182/365}$ +
+ 50,14 руб. $(1 + 0{,}145)^{-365/365}$+
+ 49,86. $(1 + 0{,}145)^{-547/365}$ +
+ 50,14 руб. $(1 + 0{,}145)^{-730/365}$ +
+ 49,86 руб. $(1 + 0{,}145y)^{-912/365}$+
+ 50,14 руб. $(1 + 0{,}145)^{-1095/365}$ +
+ 49,86 руб. $(1 + 0{,}145)^{-1277/365}$ +
+ 50,14 руб. $(1 + 0{,}145)^{-1460/365}$ +
+ 1000 руб. $(1 + 0{,}145)^{-1460/365}$. (2)

Однако не всегда возможно оценить доходность к погашению прямых долговых инструментов, имеющих сопоставимый кредитный рейтинг с сопоставимым сроком до погашения и воспроизводящим схожие денежные потоки. В этом случае порядки учета эмитентом и владельцем такого инструмента будут иметь схожие черты, что, возможно, потребует применения опционных моделей оценки.

ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ КОМПОНЕНТОВ

Итоговый результат проведения оценки долевого компонента данного финансового инструмента (*ODK*) получен по формуле (3):

ODK = 1000 руб. — 880 руб. =
= 120 руб. на облигацию. (3)

Таким образом, на компонент капитала относится 12% = 120/1000, а на компонент обязательства — 88% = 880/1000 совокупных поступлений от выпуска облигаций.

На практике подобные операции часто совершаются с помощью банковского синдиката, включающего, как правило, несколько андеррайтеров. Положим, что услуги по размещению конвертируемых облигаций по фиксированной цене в соответствии с договором в совокупности составили 72 млн руб. за выпуск — они включают параллельно осуществляемую эмиссию обыкновенных акций, «сбрасываемых» на баланс дочерней Компании с целью покрытия при последующей конвертации (и возвращаемых при необходимости на баланс материнской компании) и оцениваемых по договору по рыночной цене в 1,6 млрд руб. Особенности именно российского варианта организации выпуска конвертируемых облигаций, а также цели и процедуры управления финансовыми и конвертационными рисками не являются предметом настоящей статьи, хотя надо признать, что они имеют некоторые отличия от международной практики.

В случае наличия разницы между рыночной ценой размещения и номиналом обыкновенных акций возникает эмиссионный доход, однако эта сторона сделки также не входит в круг вопросов, рассматриваемых автором данной статьи.

Затраты, связанные с выпуском подобного комбинированного финансового инструмента, целесообразно пропорционально по величине поступлений распределить на компонент обязательства и долевой компонент. В соответствии с этим положением часть затрат, относящихся к выпуску конвертируемых облигаций, составила 40 млн руб.:

40 млн руб. = 72 млн руб. × 2 млрд руб. /
(2 млрд руб. + 1,6 млрд руб.). (4)

Отметим, что в затраты по сделке включаются исключительно расходы, связанные с внешними сторонами.

Совокупные поступления составили:
1 960 000 тыс. руб. = (2 млрд руб. — 40 млн руб.).

В результате при первоначальном признании компонента капитала Компания оценивает его в размере 235 200 тыс. руб.:

235 200 000 = 0,12 × (2 млрд руб. — 40 млн руб.).

Компонент финансового обязательства при первоначальном признании будет оценен в размере 1 724 800 тыс. руб.:

1 724 800 тыс. руб. = 0,88 × (2 млрд руб. — 40 млн руб.).

Именно эта последняя расчетная сумма в размере 1 724 800 тыс. руб. и станет в соответствии с МСФО основой первоначальной оценки по амортизированной стоимости. В подобной ситуации нет никаких показаний к классификации данного финансового обязательства как переоцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

В результате проведения предложенной процедуры раздельного признания компонентов этого финансового инструмента на момент собственной эмиссии Компания осуществляет следующие бухгалтерские проводки (в млн руб.):

А) ***Первоначальное признание компонента финансового обязательства***

$К^{т}$ — финансовые обязательства по амортизированной стоимости; субсчет компонент обязательства выпущенных конвертируемых облигаций… 1724,8

Б) ***Первоначальное признание компонента капитала***

$К^{т}$ — компонент капитала выпущенных конвертируемых облигаций[3] ….235,2

[3] В разделе «Капитал».

В) ***Движение денежных средств***

Д^{т} — рублевый счет (оплата за облигации) ...2000

К^{т} — рублевый счет (оплата за услуги банковского синдиката в части затрат, относящихся к выпуску конвертируемых облигаций).....40

ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ВЫВОДЫ

В статье изложена разработанная в соответствии с требованиями МСФО учетная оценочная процедура первоначального признания эмитентом конвертируемых облигаций.

В данном контексте отметим, что особенностью последних является их «гибридная» сущность, так как они объединяют в себе наиболее привлекательные характеристики двух основных типов финансовых инструментов, предлагая и обеспечивая инвесторам потенциал роста при ожидании роста стоимости акций с получением дохода при конвертации.

Вследствие этого бухгалтерский учет (в соответствии с МСФО) этих сложных финансовых инструментов, рассчитанных на инвесторов и эмитентов, работающих параллельно на рынках акций и долговых ценных бумаг, представляет интерес для всех категорий хозяйствующих субъектов ввиду своей существенной сложности, и в первую очередь — оценочных процедур.

Первоначальная стоимость такого комбинированного инструмента распределяется между компонентами обязательства и капитала, что напрямую поддерживается предложенными алгоритмами.

Разработанная автором процедура позволяет определить ключевой бухгалтерский показатель: в расчете на один инструмент компонент обязательства составляет 862,4 руб., что и является его первоначальной бухгалтерской амортизируемой стоимостью:

862,4 руб. = 1 724 800 тыс. руб./2 млн шт.

С позиций данного исследования важно, что подобный учет путем разложения на компоненты может применять только эмитент составного долгового финансового инструмента. Учет последнего владельцем значительно отличается от порядка учета эмитентом и регулируется (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Учетные процедуры и методы оценки в зависимости от стратегических целей инвесторов выступают одним из дальнейших направлений развития исследований.

Разработанный в работе научный теоретико-прикладной инструментарий предназначается для использования работниками бухгалтерских, аудиторских и аналитических служб корпоративного сектора в процессе составления и анализа финансовый отчетности в соответствии с действующими МСФО.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожнова О.В., Устинова Я.И., Кришталева Т.И., Дружиловская Т.Ю., Казакова К.Д., Кузьмин А.Ю. и др. Методические и организационные аспекты формирования транспарентной отчетности экономических субъектов. М.: Кнорус; 2019. 194 с.
2. Рожнова О.В., Мельник М.В., Ефимова О.В., Лесина Т.В. и др. Информация финансовой и нефинансовой отчетностей как основа для стратегических решений бизнеса: учет, контроль, анализ. М.: Кнорус; 2020. 228 с.
3. Дружиловская Т.Ю., Добролюбов Н.А. Современные проблемы учета финансовых инструментов организаций. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017;(13):2–12.
4. Кулина Е.А., Курилова А.А. Учет и оценка финансовых вложений. *Вестник НГИЭИ*. 2015;(9):50–53.
5. Кузьмин А.Ю. Вопросы учета хеджирования в системе МСФО при консолидации отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;(1):40–49. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–40–49
6. Попов А.Ю. Концепции определения, признания и оценки финансовых вложений в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности. *Вестник Омского университета. Серия: Экономика.* 2015;(4):60–67.
7. Плотников В.С., Канапинова С.С. Концепция учета договорных обязательств в сфере учета финансовых инструментов. *Сибирская финансовая школа.* 2022;(1):146–151.
8. Druzhilovskaya T.Y., Druzhilovskaya E.S., Korshunova T.N., Denisova I.P., Denisov P.V. Accounting policies for financial instruments of organizations in the modern conditions of the innovative economy. Proc. 12th Int. sci.-pract. conf. “Artificial intelligence: anthropogenic nature vs. Social origin”. Cham (Switzerland): Springer; 2020;(129):1588–1595.
9. Кинг А. Оценка справедливой стоимости для финансовой отчетности: новые требования FASB. Пер. с англ. М.: Альпина Паблишерз; 2017. 383 с.
10. Полякова Т.Н. Российский рынок биржевых облигаций: анализ размещения. *Вестник Института экономики Российской академии наук*. 2022;(5):97–118. DOI: 10.52180/2073–6487_2022_5_97_118

11. Россохин В.В. Анализ учета факторов риска в доходности облигаций. Монография. М.: Интернаука; 2019. 112 с.
12. Dhar S.K. Determinants of Corporate Bond's Yields in Economy. *Capital Markets: Asset Pricing & Valuation eJournal*. 2016. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2761308. DOI: 10.2139/ssrn.2761308
13. Фабоцци Ф.Д. Рынок облигаций: Анализ и стратегии. Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс; 2007. 950 с.
14. Davis J.S. Treasuries' allure as safe haven noted in short maturities, not in long bonds. 2023. URL: https://www.dallasfed.org/research/economics/2023/0627
15. Дружиловская Э.С. Оценка финансовых инструментов в российском и международном бухгалтерском учете. *Международный бухгалтерский учет.* 2014;(47):26–41.
16. Корзун Г.И. Этапы реформирования учетных принципов, классификации и оценки стоимости финансовых инструментов. *Международный бухгалтерский учет.* 2012;(18):10–20.
17. Lehoux L., Morozova T.V., Safonova E.G., Balashova A.D., Protasov M.V. Practical aspects in calculating of impairment of financial assets according to IFRS 9 financial instruments. Proc. of IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through Vision. Granada (Spain): 2019:6624–6632.
18. Кузьмин А.Ю. Учетная процедура облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с МСФО. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(6):55–63. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–6–55–63
19. Кузьмин А.Ю. Учет ценовых и валютных разниц облигаций в соответствии с требованиями МСФО. *Международный бухгалтерский учет.* 2017;20(4):184–197.
20. Шарп У.Ф., Александер Г. Дж., Бэйли Дж.В. Инвестиции. Пер. с англ. М.: Инфра-М; 2018. 1028 с.

REFERENCES

1. Rozhnova O.V., Ustinova Ya.I., Krishtaleva T.I., Druzhilovskaya T. Yu., Kazakova K.D., Kuzmin A. Yu., etc. Methodological and organizational aspects of the formation of transparent reporting of economic entities. Moscow: KnoRus; 2019. 194 p. (In Russ.).
2. Rozhnova O.V., Melnik M.V., Efimova O.V., Lesina T.V. et al. Financial and non-financial reporting information as a basis for strategic business decisions: accounting, control, analysis. Moscow: KnoRus; 2020. 228 p. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu., Dobrolyubov N.A. Modern problems of accounting for financial instruments of organizations. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations.* 2017;(13):2–12. (In Russ.).
4. Kulina E.A., Kurilova A.A. Accounting and evaluation of financial investments. *Vestnik NGIEI = Bulletin NGIEI*. 2015;(9):50–53 (In Russ.).
5. Kuzmin A. Yu. Issues of accounting for hedging in the IFRS system in the consolidation of statements. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(1):40–49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–40–49
6. Popov A. Yu. Concepts of determining, recognizing, and evaluating financial investments in accordance with Russian and international financial reporting standards. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Herald of Omsk University. Series Economy*. 2015;(4):60–67. (In Russ.).
7. Plotnikov V.S., Kanapinova S.S. The concept of accounting for contractual obligations in the field of accounting for financial instruments. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2022;(1):146–151. (In Russ.).
8. Druzhilovskaya T.Y., Druzhilovskaya E.S., Korshunova T.N., Denisova I.P., Denisov P.V. Accounting policies for financial instruments of organizations in the modern conditions of the innovative economy. Proc. of the 12th Int. sci. and pract. conf. "Artificial intelligence: anthropogenic nature vs. Social origin". Cham (Switzerland): Springer; 2020;(129):1588–1595.
9. King A. Fair value assessment for financial statements: new FASB requirements. Transl. from Engl. Moscow: Al'pina Publishers; 2017. 383 p. (In Russ.).
10. Polyakova T.N. Russian market of exchange-traded bonds: placement analysis. *Vestnik Instituta ekonomiki Rossiiskoi akademii nauk = The Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*. 2022;(5):97–118. (In Russ.). DOI: 10.52180/2073–6487_2022_5_97_118

11. Rossokhin V.V. Analiz ucheta faktorov riska v dokhodnosti obligatsii. Monograph. Moscow: Internauka; 2019. 112 p. (In Russ.).
12. Dhar S.K. Determinants of Corporate Bond's Yields in Economy. *Capital Markets: Asset Pricing & Valuation eJournal*. 2016. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2761308. DOI: 10.2139/ssrn.2761308.
13. Fabozzi F.D. Bond market: Analysis and strategies (trans. from Engl.). Moscow: Al'pina Biznes Buks; 2007. 950 p. (In Russ.).
14. Davis J.S. Treasuries' allure as safe haven noted in short maturities, not in long bonds. 2023. URL: https://www.dallasfed.org/research/economics/2023/0627
15. Druzhilovskaya E.S. Estimation of financial instruments in Russian and International accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting.* 2014;(47):26–41. (In Russ.).
16. Korzun G.I. Stages of reforming accounting principles, classification, and evaluation of the cost of financial instruments. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting.* 2012;(18):10–20. (In Russ.).
17. Lehoux L., Morozova T.V., Safonova E.G., Balashova A.D., Protasov M.V. Practical aspects in calculating of impairment of financial assets according to IFRS 9 financial instruments. Proc. of IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through Visio. Granada Spain: 2019:6624–6632.
18. Kuzmin A. Yu. Accounting procedure of bonds with a double currency denomination in accordance with IFRS. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):55–63. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–6–55–63
19. Kuzmin A. Yu. Accounting price and currency differences of bonds in accordance with the requirements of IFRS. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting.* 2017;20(4):184–197. (In Russ.).
20. Sharp U.F., Aleksander G. Dzh., Beili Dzh.V. Investments. Transl. from Engl. Moscow: Infra-M; 2018. 1028 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Антон Юрьевич Кузьмин — доктор экономических наук, профессор кафедры математики факультета информационных технологий и анализа больших данных, Финансовый университет, Москва, Россия
Anton Yu. Kuz'min — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Mathematics, Chair of Information Technologies and Big Data Analysis, Financial University, Moscow, Russia
http://orcid.org/0000-0002-7053-6615
a_kuzmin@rambler.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакции 06.12.2023; после рецензирования 22.01.2024; принята к публикации 03.04.2024.
The article was submitted on 06.12.2023; revised on 22.01.2024 and accepted for publication on 03.04.2024.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-92-97
УДК 336.011;336.018(045)
JEL E52, E58, G21

Дискуссионные вопросы дисциплины «Деньги, кредит, банки»

Ю.А. Кропин
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Актуальность настоящей статьи обусловлена необходимостью выработки принципиально нового подхода к раскрытию сущности денег и денежно-банковской системы. В большинстве экономических изданий они рассматриваются преимущественно с марксистской точки зрения, эклектично смешанной с положениями неолиберальной школы экономической мысли. **Цель** настоящей статьи состоит в критическом осмыслении положений названных школ. В ходе работы автор использовал научные **методы** анализа и синтеза, дедукции и индукции, органической последовательности в изложении материала и др. В статье сделан **вывод**, что ныне существующий подход к раскрытию сущности денег и денежно-банковской системы, основанный на положениях марксистской и неолиберальной школ экономической мысли, является ошибочным. При этом в статье раскрываются некоторые аспекты альтернативного определения сущности денег, которые должны быть положены в основу написания нового учебника по дисциплине «Деньги, кредит, банки» для студентов экономических специальностей вузов и колледжей.

***Ключевые слова*:** деньги; денежно-банковская система; центральный банк; фидуциарная и национально-рыночная денежная система; марксистская, неолиберальная и российская школа экономической мысли

Для цитирования: **Кропин Ю.А. Дискуссионные вопросы дисциплины «Деньги, кредит, банки». *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):92-97. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-92-97**

ORIGINAL PAPER

Discussion Issues of the Discipline “Money, Credit, Banks”

Yu.A. Kropin
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The relevance of this article is due to the need to develop a fundamentally new approach to the disclosure and revealing the essence of money and the monetary and banking system. In most economic publications they are viewed and considered primarily from the Marxist point of view, eclectically mixed with the tenets and provisions of the neoliberal school of economic thought. The purpose of this article is to critically evaluate the provisions of these schools. In the course of the work, the author used scientific methods of analysis and synthesis, deduction and induction, organic consistency, and sequence in the presentation of the material, etc. The article concludes that the current approach to the disclosure and revealing the essence of money and the monetary and banking system, based on the provisions of the Marxist and neoliberal schools of economic thought, is erroneous. At the same time, the article reveals some aspects of an alternative definition of the essence of money, which should be the basis for writing a new textbook on the discipline “Money, credit, banks” for students of economic specialties of universities and colleges.

***Keywords*:** money; monetary and banking system; central bank; fiduciary and national market monetary system; Marxist, neoliberal, and Russian school of economic thought

For citation: **Kropin Yu.A. Discussion issues of the discipline “Money, credit, banks”. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):92-97. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-92-97**

ВВЕДЕНИЕ

В условиях современного, крайне обострившегося противоборства России с Западом актуальной задачей стало укрепление суверенитета нашей страны, обеспечение ее продовольственной, технологической, лекарственной и многих других видов безопасности. Однако при этом обычно не акцентируется внимание на необходимости обеспечения безопасности страны в части научно обоснованной экономической доктрины, основывающейся на фундаментальных исследованиях о деньгах, денежно-банковской системе, монетарном регулировании рынка. Возможно, это связано с тем, что, по мнению ряда экономистов, положения многих западных школ экономической мысли являются вполне приемлемыми для интересов нашей страны и не нуждаются в критическом осмыслении. На наш же взгляд такая позиция является спорной.

Выводами и положениями западных школ можно было бы руководствоваться, если они не привели сами эти страны к тому глобальному кризису, в котором они оказались, и теперь не знают, как из него выбраться [1, с. 93]. В истории развития рыночных отношений было немало кризисов, обусловленных циклическим развитием рынка. Однако в данном случае речь идет не о них, а именно о глобальном кризисе развития западных стран, во многом обусловленном реализацией положений, содержащихся в теориях тех или иных школ экономической мысли и проявляющемся, в частности, в истощении минерально-сырьевых ресурсов планеты, значительной утрате способности природы к самовоспроизводству и самоочищению, деградации морально-нравственного состояния общества и др. Особое место занимает кризис денежно-банковской системы, выйти из которого можно лишь на основе выработки нового подхода к сущности рынка, денег, денежно-банковской системе, монетарному регулированию рынка и др. Общие принципы такого подхода по очевидной логике вещей должны быть выработаны в рамках политической экономии, и затем детализированы различными конкретно-экономическими дисциплинами, в частности «Деньги, кредит, банки».

АНАЛИЗ ВЗГЛЯДОВ МАРКСИСТСКОЙ И НЕОЛИБЕРАЛЬНОЙ ШКОЛ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ МЫСЛИ В ОТНОШЕНИИ ДЕНЕГ И ДЕНЕЖНОЙ СИСТЕМЫ

Дисциплина «Деньги, кредит, банки» является, собственно, одним из разделов политэкономии. Проблема состоит только в том, что в отсутствии преподавания политэкономии в вузах страны дисциплине «Деньги, кредит, банки» приходится «вариться в собственном соку» и самой генерировать соответствующие теоретические положения. Причина того, почему такая фундаментальная наука, как политэкономия, не преподается в вузах страны, вполне очевидна. Данная наука более семи десятилетий транслировала исключительно марксистскую теорию, которая завела в тупик развитие нашего государства; а поскольку другого содержания политэкономии пока не выработано, постольку изучение теории, призывающей к классовой борьбе, свершению социалистической революции [2, с. 79], ликвидации частной собственности [3, с. 158], построению коммунизма [4, с. 20] и т.п., конечно же, неприемлемо.

В отсутствии обоснованных положений, выработанных политэкономией, дисциплина «Деньги, кредит, банки» в рамках российской школы философско-экономической мысли выработала свой подход к пониманию сути рынка, товара, денег, капитала, банков и др. Так, рынок позиционируется ею не как механизм, подлежащий регулированию извне, а как самовозрастающий, саморегулирующийся национальный капиталистический организм, стремящийся к устойчивому равновесному развитию. Критически осмысляя марксистскую теорию трудовой стоимости и неолиберальный взгляд на деньги, российская школа совершенно иначе определяет сущность, свойства и многие другие аспекты денег и денежно-банковской системы.

Таким образом, анализируя марксистский взгляд на стоимость, которая якобы измеряется деньгами, российская школа указывает на следующее. Стоимость, согласно «трудовой теории» К. Маркса, служит формой проявления затрат абстрактного труда, который, в свою очередь, составляет часть двойственного характера труда [5, с. 50]. Это положение марксистской теории является исходным; именно на нем, как писал К. Маркс, «основано все понимание фактов» [6, с. 122]. Особенность такого исходного положения состоит в том, что оно является совершенно не обоснованным. Труд есть проявление его источника, каковым выступает работник. Соответственно, структура труда, т.е. его двойственный характер, очевидно, должен обуславливаться двойственным характером метафизической структуры наемного работника. Однако ни в одном из трудов К. Маркса, и прежде всего в «Капитале», нет ни одного доказательства, свидетельствующего о двойственной структуре источника труда, т.е. о двойственном характере метафизической структуры наемного работника. Этот основополагаю-

щий момент всей своей теории К. Маркс предлагает читателям принять просто на веру. Следует заметить, что наука и вера — это несколько разные вещи. Вера есть нечто личное для каждого человека; в то время как научные положения — это то, что должно быть аргументировано и предложено для усвоения всем. Отсутствие такой аргументации делает марксистскую теорию стоимости и, соответственно, денег просто наукообразной формой религиозной доктрины хилиазма, т.е. построения «земного рая». Повторим, вера — дело личное. Нас же интересуют вопросы научного порядка.

Даже, если предположить, что труд на самом деле обуславливается двойственным характером метафизической структуры человека, то можно задаться вопросом: не трансформируется ли структура труда станками, оборудованием, различными инструментами, используемыми для производства товаров? На наш взгляд, такое вполне логично. Далее можно поставить вопрос: товар производится трудом или же товаропроизводителем, в состав которого входит много наемных работников линейных и функциональных подразделений предприятия? При этом последнее находится в собственности конкретного субъекта, который, очевидно, тоже в той или иной форме и мере вкладывающего свою лепту в организацию производства товаров. Является ли труд товаропроизводителя таким же двойственным, как труд отдельно взятого работника? Ответа на этот вопрос в марксистской теории нет. На наш же взгляд, он состоит в том, что труд товаропроизводителя не является таким же, как труд отдельно взятого работника. Соответственно, стоимости как формы проявления одной из частей труда, а именно — абстрактного, в системе рыночных отношений не может быть в принципе. Соответственно, деньги не могут выступать мерой того, чего не существует в системе рыночных отношений. Отсутствие стоимости у товаров означает, что цены товаров не являются формой их проявления. Проявлением чего же тогда выступают цены товаров? Российская школа отвечает на этот вопрос так — они выступают проявлением потребностей товаропроизводителей в том, в чем они нуждаются. А в чем нуждаются товаропроизводители? В деньгах.

В каком виде деньги представлялись на заре развития рыночных отношений? В продуктах, обладавших в тех или иных природно-климатических условиях своего рода универсальным характером, т.е. удовлетворявших такую потребность, которая имелась у всех людей. Как известно, сначала это были продукты органического происхождения, удовлетворявшие потребность в питании, одежде, а затем продукты неорганического происхождения — различные виды металлов (золото, серебро, медь). Производители — продавцы товаров на заре становления рыночных отношений, очевидно, нуждались в таких продуктовых деньгах, как и все остальные члены той или иной популяции. Соответственно, цены товаров стали проявлением не затрат абстрактного труда, не вымышленной стоимости, а насущных потребностей товаропроизводителей. Цены товарам были привнесены извне. Они вытекали не из внутренних свойств товаров как таковых, а были обусловлены потребностями товаропроизводителей.

Это есть одно из исходных положений российской школы экономической мысли в отношении понимания сути товара и денег. Определенно можно констатировать, что оно принимается пока не всеми экономистами, пишущими учебники по дисциплине «Деньги, кредит, банки». Многие из них по-прежнему исповедуют положения марксистской теории трудовой стоимости. Трудно сказать, осознают ли они, что являются сторонниками религиозной доктрины построения «земного рая», в рамках которой человек позиционируется как «животное» [8, с. 19], стремящееся главным образом к максимальному удовлетворению своих потребностей, чтобы в конце концов обратиться в земной прах.

С позиции же российской школы метафизическая структура человека имеет троичный характер и включает в себя рациональное, эмоциональное и физиологическое начала, которые в рамках христианской антропологии определяются как единство духа, души и тела. Конечно, в современных условиях каждый волен выбирать любое мировоззрение, быть членом любой конфессии. При этом, однако, следует учитывать, что положение марксистской теории о деньгах как мере стоимости исходит из позиционирования человека как «дарвиновской обезьяны». Российская школа считает, что деньги не являются мерой стоимости и что человек есть нечто большее, чем просто животное.

Раскрытие многих других особенностей и аспектов сущности денег не входит в задачу настоящей статьи. Она ограничивается главным образом призывом к тому, чтобы в экономической науке, в частности такой, как «Деньги, кредит, банки», присутствовал научный, а не псевдорелигиозный подход с его явно антихристианской направленностью, свойственной также и неолиберальной школе экономической мысли.

Причем последняя даже не скрывает, что ее понимание сущности денег и института центрального банка (ЦБ) имеет религиозный характер. Так, ее

представители открыто заявляют, что современная денежная система построена на вере в непогрешимость авторитета ЦБ и позиционируют эту систему как фидуциарную[1] [9–11]. В рамках такого понимания денежной системы деньги определяются как «фиатные» [12, 13]. Именно такое понимание их сути довольно широко представлено в учебниках по дисциплине «Деньги, кредит, банки». Марксистская и неолиберальная теория являются, собственно, «ягодками одного поля»: это доктрины экономического материализма, в рамках которой «общественным животным» предписывается достроить Вавилонскую башню в виде либо коммунистического общества [14, с. 141], либо в виде «государства всеобщего благоденствия» [15, с. 50]. По мнению неолиберальной школы, сооружение такой башни будет более успешным при фидуциарной денежной системе, когда участникам рыночных отношений вменяется иррациональная вера в авторитет центрального банка.

Как известно, решение о фидуциарном характере денежной системы было принято ЦБ западных стран на Ямайской валютно-денежной конференции (1976 г.). Другим результатом данной конференции стал единодушный отказ от выполнения своих долговых обязательств перед держателями эмитированных ими ценных бумаг — банкнот. Последние являлись долговыми обязательствами ЦБ по конвертации на монетарное золото в соответствии с существующей в каждой стране величиной масштаба денежной единицы.

Поскольку центральные банки в течение нескольких десятилетий накануне названной конференции злоупотребляли своим бесконтрольным положением и выпустили в оборот число денежных единиц, значительно превышающее соответствующий вес имеющихся у них запасов монетарного золота, постольку они не могли выполнить свои долговые обязательства перед держателями банкнот. Они их «просто» сняли с себя, оформив это в виде решений названной международной валютно-денежной конференции. Можно ли доверять контрагенту рыночных отношений, если он беззастенчиво отказывается от выполнения своих долговых обязательств? На наш взгляд, большинство на этот вопрос ответило бы отрицательно. Но «квалифицированное меньшинство» в лице участников Ямайской конференции решило, что им можно и следует доверять и что современную денежную систему правильно будет позиционировать как доверительную (фидуциарную).

[1] От итал. fidu — верю, доверяю.

Такое позиционирование денежной системы означало, что качественной определенностью денег вместо монетарного золота стало выступать доверие к ЦБ. Подобное понимание качественной определенности денег обуславливает явную онтологическую коллизию следующего вопроса: какой объем доверия к ЦБ представлен одной денежной единицей? Дело в том, что доверие (вера) — это то, что находится в сознании (душе) человека, имеет трансцендентный характер и не может быть измерено или выражено в каких-либо единицах. В одно время оно может быть одним, в другое — другим. И именно это нечто аморфное, трансцендентное, не подлежащее какому-либо точному измерению неолиберальная школа предлагает считать новой качественной определенностью денег вместо золота.

Возникает объективный вопрос: можно ли число денежных единиц, обозначенное на банкнотах, конвертировать на какую-то часть доверия к ЦБ подобно тому, как происходила такая конвертация на монетарное золото в рамках золото-стандартной денежной системы? Вопрос риторический. Научного ответа на него нет и не может быть. В таком случае возникает еще один вопрос: допустимо ли преподавание в рамках научной дисциплины того, что выходит за пределы компетенции науки как таковой? На наш взгляд, ответ должен быть отрицательным.

Однако именно это преподносится во многих учебниках по дисциплине «Деньги, кредит, банки». Принятие положения о сути современной денежной системы как фидуциарной практически означает, что центральные банки возрастают сами из себя. Для получения «сеньоража» им не надо вступать в отношения с кем бы то ни было. Они сами производят замер возрастания доверия к себе, к своему «безупречному» авторитету, и в соответствии с полученными результатами осуществляют дополнительную эмиссию денежных средств. Причем в сегодняшних условиях у них появилась возможность даже не тратиться на бумагу и краску для типографского производства денежных знаков. Они могут делать это теперь просто в форме цифровых денежных средств.

Такое положение дел означает отчасти сверхъестественную (полумистическую) природу ЦБ. В действительности ничто в материальном мире не может расти само из себя. Исключением является только институт центрального банка, который в этом случае противопоставляется Церкви. Как известно, посредством Церкви люди воссоединяются с Творцом, а посредством ЦБ — с Его антиподом.

Можно ли равнодушно относиться к этому? С позиции российской школы — нельзя. Но именно это со спокойной совестью делают авторы изданий, в которых рассматриваются современные проблемы денег и денежной системы с позиции неолиберальной школы экономической мысли.

Как быть в такой ситуации? Надо правильно определить сущность, свойства и многие другие аспекты, имманентные деньгам, денежно-банковской системе. Только на такой основе можно выйти из того глобального кризиса, в котором оказались денежно-банковские системы практически всех западных стран. Другими словами, необходимо разработать альтернативную теорию денег; что, собственно, и сделала российская школа экономической мысли.

ПОЗИЦИЯ РОССИЙСКОЙ ШКОЛЫ

В относительно целостном виде эта теория раскрыта автором настоящей статьи в монографии [16]. В рамках же данной работы мы обратим внимание лишь на то, что в условиях современной денежной системы качественной определенностью денег на самом деле выступает вещественное содержание рынка во всем многообразии его форм, а вовсе не доверие к ЦБ и не его активы [16, с. 42]. Применительно к российскому рынку это означает, что российские рубли являются представителями всего того, что находится в пределах российского рыночного пространства, а совсем не доверия к Банку России и его активам, находящимся на корреспондентских счетах за рубежом.

Какой практический вывод из этого следует? Центральный банк в условиях современной денежной системы не может выступать эмитентом денежных средств — наличных или же цифровых. Он может выступать лишь их простым производителем и выпускать в обращение не на коммерческой основе, как это происходит в текущее время, а на компенсационной, суть которой раскрыта в указанной монографии. [16].

ВЫВОДЫ

Согласится ли ЦБ какой-либо страны с таким научно-обоснованным выводом? Полагаем, что вряд ли. ЦБ любой страны до последнего будет отстаивать свой статус эмиссионного органа, невзирая ни на какие научные доводы. Также полагаем, что и апологеты фидуциарной денежной системы вряд ли в обозримом будущем согласятся с тем, что устройство современной банковской системы должно быть трансформировано адекватно сути современной (национально-рыночной) денежной системы.

Мы не беремся судить, приведет ли такое упорство приверженцев псевдорелигиозной доктрины устройства денежно-банковской системы к чему-либо положительному в личном плане; мы ограничиваемся лишь констатацией того, что в учебнике «Деньги, кредит, банки» следует излагать научные, а не «религиозные» взгляды, следование которым довело страны Запада до глобального кризиса. А проводниками их позиции являются те, кто отстаивает положения марксисткой теории трудовой стоимости и постулаты неолиберальной школы о фиатных деньгах, фидуциарной денежной системе и т.п.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Апокин А. Мировая экономика в долгосрочной перспективе: цели и задачи субъектов. *Вопросы экономики*. 2012;(6):89–109. DOI: 10.32609/0042–8736–2012–6–89–109
2. Ленин В.И. Государство и революция. Учение марксизма о государстве и задачи пролетариата в революции. М.: Политиздат; 1973. 160 с.
3. Энгельс Ф. Анти-Дюринг. Переворот в науке, произведенный господином Евгением Дюрингом. М.: Политиздат; 1983. 483 с.
4. Маркс К. Критика Готской программы. М.: Политиздат; 1980. 48 с.
5. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 1. М.: Политиздат; 1978. 907 с.
6. Маркс К., Энгельс Ф. Письма о «Капитале». М.: ОГИЗ; 1948. 402 с.
7. Кропин Ю.А. К вопросу об «обоснованности» марксистской теории трудовой стоимости. *Финансы: теория и практика*. 2017;(4):22–29.
8. Энгельс Ф. Диалектика природы. М.: Политиздат; 1982. 359 с.
9. Хейне П. Экономический образ мышления. М.: Новости (при участии Catallaxy); 1991. 704 с.
10. Остальский А.В. Краткая история денег. СПб.: Амфора; 2015. 255 с.
11. Шаров А.Н. Эволюция денег при капитализме. М.: Финансы и статистика; 1990. 139 с.
12. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т. 1. М.: Республика; 1995. 400 с.
13. Хайек Ф. Пагубная самонадеянность. М.: Новости (при участии Catallaxy); 1992. 304 с.

14. Аристотель. Этика. М.: АСТ; 2002. 492 с.
15. Степанова Е.А. Теологические истоки скандинавской модели государства всеобщего благоденствия: религиозные и светские интерпретации. *Вестник Православного Свято-Тихоновского гуманитарного университета. Серия 1: Богословие. Философия. Религиоведение.* 2021;(95):45–63. DOI: 10.15382/sturI202195.45–63
16. Кропин Ю.А. Основы теории денег (российская школа экономической мысли). Монография. М.: РУСАЙНС; 2023. 172 с.

REFERENCES

1. Apokin A. Global economy in the long-term perspective: goals and objectives of subjects. *Voprosy Ekonomiki = Economic Issues*. 2012;(6):89–109. (In Russ.). DOI: 10.32609/0042–8736–2012–6–89–109
2. Lenin V.I. State and revolution: the Marxist theory of the state and the tasks of the proletariat in the revolution. Moscow: Politizdat; 1973. 160 p. (In Russ.).
3. Engels F. Mr. Eugen Dühring's revolution in science. Moscow: Politizdat; 1983. 483 p. (In Russ.).
4. Marx K. Criticism of the Gotha program. Moscow: Politizdat; 1980. 48 p. (In Russ.).
5. Marx K. The capital. Critique of Political Economy. Vol. 1. Moscow: Politizdat; 1978. 907 p. (In Russ.).
6. Marx K., Engels F. Letters about capital. Moscow: OGIZ; 1948. 402 p. (In Russ.).
7. Kropin Y.A. On the «justification» of the Marxist theory of labor value. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice*. 2017;(4):22–29. (In Russ.).
8. Engels F. Dialectics of nature. Moscow: Politizdat; 1982. 359 p. (In Russ.).
9. Heine P. The Economic Way of Thinking. Moscow: Novosti (in collaboration with Catallaxy); 1991. 704 p. (In Russ.).
10. Ostalsky A.V. A brief history of money. St. Petersburg: Amfor; 2015. 255 p. (In Russ.).
11. Sharov A.N. Evolution of money under capitalism. Moscow: *Finansy i statistika = Finance and statistics*. 1990. 139 p. (In Russ.).
12. McConnell C.R., Brue S.L. Economics: Principles, Problems, and Policies. Moscow: Respublika; 1995. 400 p. (In Russ.).
13. Hayek F. The Fatal Conceit: The Errors of Socialism. Moscow: Novosti. (in collaboration with Catallaxy); 1992. 304 p. (In Russ.).
14. Aristotle. Ethics. Moscow: AST; 2002. 492 p. (In Russ.).
15. Stepanova E.A. Theological origins of the Scandinavian model of the welfare state: religious and secular interpretations. *Vestnik Pravoslavnogo Svyato-Tikhonovskogo gumanitarnogo universiteta = Bulletin of the Orthodox St Tikhon Humanitarian University. Series 1: Theology. Philosophy. Religious Studies*; 2021;(95):45–63. (In Russ.). DOI: 10.15382/sturI202195.45–63
16. Kropin Y.A. Fundamentals of the theory of money (Russian school of economic thought): monograph. Moscow: RUScience; 2023. 172 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Юрий Анатольевич Кропин — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры банковского дела и монетарного регулирования, Финансовый университет, Москва, Россия
Yuri A. Kropin — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Banking and Monetary Regulation Financial University, Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0001-9478-9660
YAKropin@fa.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 16.02.2023; после рецензирования 07.03.2024; принята к публикации 17.04.2024.
The article was submitted on 16.02.2023; revised on 07.03.2024 and accepted for publication on 17.04.24.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-98-105
УДК 33С7(045)
JEL M41, B31

Развитие научной школы кафедры учета, анализа и экономической безопасности Самарского государственного экономического университета

О.А. Наумова, Т.М. Тарасова, Ю.А. Татаровский
Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

АННОТАЦИЯ

Наличие собственной научной школы, будучи важной составляющей деятельности любого научного коллектива, формирует традиции, фундаментальные основы, общность взглядов исследователей, выступая базисом академического развития. Кафедра учета, анализа и экономической безопасности Самарского государственного экономического университета имеет более чем 90-летнюю историю. Одним из важнейших результатов ее работы является формирование собственной научной школы «Анализ сбалансированного развития экономических субъектов на основе интеграции учетных подсистем». В рамках научной школы разрабатывается методологический аппарат, в котором развитие предприятия рассматривается как комплексная характеристика, требующая сбалансированности, сопряженности и гармоничности своих элементов. Другим направлением деятельности является совершенствование учетной составляющей информационного обеспечения системы принятия управленческих решений.

Ключевые слова: научная школа; система сбалансированных показателей; учет; информационно-аналитическое обеспечение; отчетность; стратегия; устойчивое развитие

***Для цитирования*: Наумова О.А., Тарасова Т.М., Татаровский Ю.А. Развитие научной школы кафедры учета, анализа и экономической безопасности Самарского государственного экономического университета. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):98-105. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-98-105**

ORIGINAL PAPER

Development of the Scientific School of the Department of Accounting, Analysis and Economic Security of the Samara State University of Economics

O.A. Naumova, T.M. Tarasova, Yu.A. Tatarovsky
Samara State University of Economics, Samara, Russia

ABSTRACT

Having your own scientific school is an important component of the activities of any scientific team: it forms traditions, fundamental principles and base, and a commonality of views of researchers, acting as the basis for the development of both the team and scientific and academic activities. The Department of Accounting, Analysis and Economic Security of Samara State University of Economics has a more than 90-year history of its work, one of the results of which is the formation of its own scientific school for the analysis of the balanced development of economic entities based on the integration of accounting subsystems. The scientific school develops a methodological apparatus in which the development of an enterprise is considered as a complex characteristic that requires balance, conjugation, and harmony of its elements. Another direction of activity is the improvement of the accounting component of the information support of the management decision-making system.

Keywords: scientific school; balanced scorecard; accounting; information and analytical support; reporting; strategy; sustainable development

***For citation:* Naumova O.A., Tarasova T.M., Tatarovsky Yu.A. Development of the scientific school of the Department of Accounting, Analysis and Economic Security of the Samara State University of Economic. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):98-105. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-98-105**

ВВЕДЕНИЕ

Самарская область входит в число сильных промышленно развитых регионов Российской Федерации. На ее территории функционируют предприятия нефтегазового, металлургического, оборонного, машиностроительного, сельскохозяйственного секторов экономики, активно действуют технопарк и зона опережающего развития как институты внедрения инноваций в хозяйственную жизнь. По данным профильных ведомств, в области насчитывается более 650 средних и крупных промышленных предприятий. Историческим импульсом промышленного развития региона стала эвакуация на его территорию ключевых заводов во время Великой Отечественной войны. Область выгодно отличается наличием природных ископаемых и других полезных ресурсов, удобным географическим положением и демографическими факторами.

Ключевыми задачами высших учебных заведений является подготовка квалифицированных кадров и ведение научных разработок, необходимых как для экономики страны в целом, так и региона в частности. Промышленный потенциал Самарской области формирует четкий вектор развития и направления научной мысли, отражающийся в научных школах кафедр лидирующего экономического вуза — Самарского государственного экономического университета (СГЭУ).

Нельзя не отметить то, что в последние годы интерес к научным школам высших учебных заведений резко увеличился, причем не только со стороны профильных государственных структур в связи с их требованиями, но и самих ученых.

О важности формирования научных школ кафедр подробно говорит в своих работах М.В. Мельник [1, 2]. Эта деятельность имеет следующие благоприятные последствия:

- производится систематизация научной работы членов кафедр;
- создается фундамент и формируется вектор развития научной мысли в рамках кафедры;
- оформляется разнообразие научной мысли, подкрепленное методологическими и методическими разработками различных кафедр;
- появляется возможность расширения межкафедрального сотрудничества;
- умеренный уровень научной конкуренции мотивирует ученых на дальнейшее развитие своих наработок.

ИСТОРИЯ КАФЕДРЫ

Кафедра учета, анализа и экономической безопасности — одна из старейших в СГЭУ (ранее — Куйбышевский плановый институт); в ее стенах реализуются программы бакалавриата, специалитета и магистратуры. Кафедра была создана в 1932 г. коллективом специалистов во главе с Николаем Степановичем Аринушкиным — выпускником Московского университета 1908 г., до революции успевшим получить опыт научной и практической деятельности за рубежом (в Германии, Швейцарии, Великобритании). Среди направлений исследований того времени можно выделить балансоведение и экономический анализ бухгалтерской отчетности.

Послевоенная научная работа кафедры, большую роль в которой сыграли труды профессоров К.А. Фавстова и Н.В. Дембинского, доцента В.И. Шишлина, была ориентирована на развитие бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий.

В 60-80-е гг. XX в. кафедра бухгалтерского учета Куйбышевского планового института становится центром подготовки бухгалтеров-экономистов для различных отраслей промышленности. В данный период развитию теории учета и анализа посвящены исследования профессора Ф.А. Лоскутова, доцентов Н.И. Гвоздовской, А.Ф. Гуляевой, Л.А. Егоровой, А.И. Панкеевой, З.М. Сафиной и др. Знания и идеи, накопленные в то время, впоследствии легли в основу научной школы кафедры.

СТАНОВЛЕНИЕ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ

Основателями научной школы являются профессора кафедры: Н.В. Князева, Т.А. Корнеева, В.А. Маняева, В.А. Пискунов, В.П. Фомин, Г.А. Шатунова, сумевшие сформулировать концепцию развития учета и анализа экономических субъектов, имеющую высокую научную и практическую значимость. Теоретическим фундаментом выступили знания и опыт профессорского состава, полученные в учебных и научных организациях Москвы и Санкт-Петербурга (Ленинграда), а также реализация международных исследовательских проектов в Братиславе (Словакия), Манчестере (Великобритания), Марселе (Франция).

В 80-90-е гг. прошлого века В.П. Фомин получил Грант Минвуза СССР на научное исследование «Факторы НТП» в Братиславской высшей экономической школе (1988 г.) и Грант EFMD Европейского союза для научно-практической работы «Оценка финансового положения региональной совокупности хозяйствующих субъектов» (1994-1995 гг.).

В начале XXI в. учеными кафедры защищены 5 докторских диссертаций, что явилось мощным импульсом для подготовки кандидатских диссертаций и формирования собственной научной школы. В ее основе лежат исследования, результаты которых представлены в докторских диссертациях: В.А. Пискунова (посвящена разработке теоретических положений и практических рекомендаций по формированию учетно-информационного обеспечения управлении расходами на новой методологической и организационной основе, способствующей повышению конкурентоспособности предприятий); Т.А. Корнеевой (в работе развиты теоретико-методологические положения и научно-методические основы корпоративного контроля, обеспечивающие гармонизацию интересов собственников и других заинтересованных групп; В.П. Фомина (в диссертации заложены теоретико-методологические и методические положения нового направления экономического анализа развития хозяйствующего субъекта на базе сбалансированных показателей); В.А. Маняевой (в работе представлено развитие и разработка теоретико-методологических положений управленческого учета и учетно-информационного обеспечения по расходам коммерческой организации в системе стратегического контроллинга) [3-7].

Для решения оперативных и стратегических задач требуется большой объем данных. Действовавшие в начале текущего века подходы к учету и анализу не могли удовлетворить информационные потребности внутренних и внешних пользователей. В этот период и происходит становление научной школы кафедры, концепция которой заключается в развитии положений по анализу сбалансированного развития экономических субъектов на основе интеграции учетных подсистем.

РАЗВИТИЕ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ

Повышение качества информации, используемой в управлении экономическим субъектом, обеспечивает дополнительные возможности по созданию аналитических процедур, направленных на обеспечение его долгосрочного развития.

В рамках научной школы ведутся методологические и методические разработки по минимизации риска, вызванного как неверной интерпретацией менеджментом предприятия отдельных экономических показателей деятельности хозяйствующего субъекта (связанных с организационной сложностью его бизнес-процессов, влиянием факторов внешней среды, отличием статической и динамической оценки результатов функционирования организации), так и непониманием важности для управления не только учетных, но и неучетных показателей [8].

Именно сбалансированность, а далее сопряженность и гармоничность систем показателей, аккумулирующих в себе учетную и неучетную, финансовую и нефинансовую, статическую и динамическую информацию о деятельности компаний, послужили сначала объектом исследования, а позже — фундаментом дальнейших научных разработок научной школы кафедры [9].

Одним из основателей научной школы В.П. Фоминым и его учениками-последователями (доцентами Н.А. Игошиной, О.А. Наумовой, Ю.А. Татаровским и др.) была сформулирована гипотеза, что жизненный цикл экономических теорий и концепций хронологически уступает математическим и физическим концепциям [10-12]. Поэтому в своих разработках ученые ориентируются больше не на социально-экономическую природу явлений и процессов, протекающих в рамках экономического субъекта, а на их математический смысл. Сотрудниками кафедры исследовались возможности использования функциональных констант (число Пи, экспонента, золотое сечение) в аналитической работе.

Поставленные цели и достигнутые В.П. Фоминым и его учениками результаты состоят в:

- определении уровней формирования и видов сбалансированности показателей состояния и развития предприятий;
- разработке концепции качественных и количественных взаимосвязей в системе сбалансированных показателей;
- выявлении возможностей охвата учетными подсистемами количественной и качественной информации;
- создании методики интегральной оценки стратегии развития хозяйствующего субъекта на основе сбалансированных показателей.

Важным теоретическим положением, разработанным в рамках научной школы кафедры, является замена подхода к анализу: вместо единичных показателей рассматриваются их системы, что позволяет избегать ошибок в интерпретации характеризуемых показателями процессов, зачастую имеющих разнонаправленную динамику. Примером подобных парадоксов может служить рост показателей рентабельности экономического

субъекта, находящегося на стадии банкротства, из-за низкого уровня ликвидности его активов.

Кроме того, в основе научной школы лежит подход к формированию систем показателей, создаваемых отдельно для каждого предприятия, исходя из специфики его деятельности, индивидуальных аспектов, стратегических целей и задач, стейкхолдеров и т.п., что дает возможность комплексно анализировать не только бизнес-процессы, но и деятельность (бизнес-модель) в целом, учитывать статические и динамические взаимосвязи.

Развитие методологических положений по анализу сбалансированного развития экономических субъектов требует разработки теоретических основ для формирования учетного информационного пространства, позволяющего сместить акцент с анализа и интерпретации единичных показателей на анализ систем показателей.

Совершенствование учета в современных системах управления видится через его развитие как общей функции управления. В этой системе координат под ним понимается управленческий процесс интерпретации и обобщения финансовой и нефинансовой информации для мотивированного суждения внешних и внутренних пользователей (исходя из их профессиональной деятельности). Таким образом, учет интегрирует входящие и исходящие учетные данные для целей составления бухгалтерской (финансовой), управленческой, налоговой и статистической отчетности экономического субъекта — построение учетной информационной системы представляет собой формирование набора формализованных процедур, обеспечивающих удовлетворение потребностей пользователей информацией, полученной из внутренних и внешних источников.

При таком построении учета его предметом выступает деятельность как экономического субъекта в целом, так и его отдельных бизнес-процессов (или виды деятельности) в масштабе всего цикла управления. Объектами учета будут активы, источники их создания, хозяйственные процессы и их результаты. Метод учета рассматривается как совокупность процедур, реализация которых лежит в сфере управленческой деятельности, формирующей учетную информационную систему. Выделяют следующие процедуры: идентификацию, измерение, группировку, интерпретацию, обобщение [13-15].

Исследуя вопросы информационного обеспечения управления организацией, члены научной школы большое внимание уделяют проблемам составления отчетности функционирования экономического субъекта, включающей финансовые и нефинансовые показатели; при этом ученые отмечают, что такая отчетность (в отличие от традиционной финансовой) обладает более высокой степенью информативности, способна расширять и дополнять характеристики не только текущей деятельности предприятия, но и его стратегической перспективы. В свою очередь, целостность и качество управления определяют оперативность и надежность процесса составления отчетности, используемой при анализе сбалансированности деятельности субъекта.

НАУЧНАЯ ШКОЛА СЕГОДНЯ

В рамках научной школы под руководством профессоров кафедры подготовлены и успешно защищены около 30 кандидатских диссертаций, в которых представлено развитие теоретических и методических положений по анализу и учету; исследования в целях подготовки кандидатских и докторских диссертаций ведутся рядом научных сотрудников кафедры и в настоящее время. Профессорско-преподавательский состав публикует монографии, научные статьи, выступает на международных и всероссийских научно-практических конференциях.

Современные тенденции цифровизации бизнес-процессов не могли не войти в область профессиональных интересов представителей научной школы. Так, любые попытки стандартизации данных процессов (как неотъемлемого этапа их дальнейшей автоматизации) несут в себе не только положительные моменты. Ключевой риск видится в рутинизации и сведéнии усилий профессионалов в области учета и анализа либо к стандартным процедурам, не требующим от их исполнителей высокой квалификации, либо к полному замещению человека искусственным интеллектом. В противовес данной тенденции в рамках научной школы ведется работа, направленная на создание интеллектуального рабочего места специалиста — бухгалтера, аналитика, внутреннего контролера. Это имеет не только научный, но и практический интерес, заключающийся в том числе и в выводе таких работников на кардинально иной, более высокий уровень владения компетенциями, что повысит востребованность специалистов и престиж.

Научная школа кафедры развивается по следующим направлениям [16-20]:

• развитие методологических основ учета и функционально-стоимостного анализа в современных структурах управления;

• совершенствование теоретических и методических положений анализа деловой активности, инвестиционного и финансового анализа с позиций стейкхолдерской концепции фирмы;

• формирование информационных основ обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта, риск-ориентированный подход к управлению бизнесом;

• построение и развитие интегрированной системы внутреннего контроля и управления рисками компании, а также реализация стратегии постоянного улучшения ее качества.

Совершенствование аналитического направления в рамках научной школы кафедры особенно важно и актуально. Стейкхолдерский подход, положенный в основу бизнес-анализа, подразумевает наличие большого количества сторон, заинтересованных (прямо или косвенно) в деятельности бизнеса и способных влиять на него, что необходимо учитывать при принятии управленческих решений всех уровней: оперативных, тактических, стратегических. Кроме того, современные условия хозяйствования отличаются существенным влиянием на бизнес внешней среды. Так, если в XX в. в силу специфики командно-административной экономики и жесткой системы планирования внешней средой можно было пренебречь, то в рыночных условиях отечественные предприятия столкнулись с необходимостью учета внешних факторов, которые, как представляется возможным утверждать, сегодня в большинстве случаев оказывают большее влияние на деятельность бизнеса, чем внутренние. Иных подходов к стратегическому управлению компанией и обеспечению ее устойчивого развития требует и высокий уровень неопределенности и геополитической напряженности.

При разработке методологических основ анализа научная школа ориентируется в том числе на сложную систему взаимоотношений стейкхолдеров как в контексте протекающих бизнес-процессов, так и формирования конечного продукта (материального и нематериального) и его потребления. В этой связи возникает ряд вопросов, связанных со скоростью реакции крупных хозяйствующих субъектов на изменения, требования стейкхолдеров к разнообразной номенклатуре конечного продукта.

С другой стороны, производство, обеспечивающее конкурентные преимущества в части цены, подразумевает унифицированность и масштаб производимой продукции. Это является основной проблемой, решение которой заключается в создании и внедрении управленческих и производственных технологий. Последние способны одновременно обеспечивать низкую себестоимость, высокое качество и номенклатурное разнообразие конечного продукта, а также содействовать максимизации эффективности каждого бизнес-процесса предприятия, равновесию и сбалансированности его стратегических целей и интересов стейкхолдеров.

Практическая значимость разработок научной школы состоит в повышении качества стратегического управления компанией, получении дополнительной информации для анализа происходящих во внешней и внутренней среде бизнеса событий, а также в дополнительных возможностях всесторонней согласованной оценки процесса развития и его качества, своевременном выявлении дисбалансов и рисков. Кафедра активно реализует накопленный опыт при выполнении научно-исследовательских работ как по заказу экономических субъектов, так и в рамках выделенных научными фондами грантов и государственных заданий.

Стремление к постоянному совершенствованию и развитию, смысл которого передает изображенная на гербе бухгалтеров спираль Бернулли, является основой функционирования научной школы кафедры, а ориентация на стратегическое сбалансированное развитие экономического субъекта — залогом ее успешной долговременной научной работы.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мельник М. В. Актуальность наследия российской аналитической школы. *Вестник РГТЭУ*. 2010;9(46):110-121.
2. Мельник М. В. Важный этап развития российской управленческой школы. *Управленческие науки*. 2016;6(3):6-17.
3. Князева Н. В. Теоретические основы, практический опыт и сегменты деятельности крупнейших зарубежных компаний. Дисс. … докт. экон. наук. М.: МГУ им. Ломоносова; 2006. 295 с.
4. Корнеева Т. А. Корпоративный контроль в системе. Дисс. … докт. экон. наук. Самара: СГЭУ; 2006. 351 с.

5. Маняева В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга. Дисс. … докт. экон. наук. Самара: СГЭУ; 2011. 380 с.
6. Пискунов В.А. Учетно-информационное обеспечение в управлении расходами промышленного предприятия. Дисс. …докт. экон. наук. СПб.: СПбГЭУ; 2005. 352 с.
7. Фомин В.П. Методология формирования и анализа сбалансированных показателей развития хозяйствующего субъекта. Дисс. … докт. экон. наук. Самара: СГЭУ; 2008. 403 с.
8. Фомин В.П., Пискунов В.А., Фролова И.В. и др. Учетно-аналитическая информационная составляющая сбалансированного развития коммерческой организации. М.: ФЛИНТА; 2016. 216 с.
9. Фомин В.П. Анализ сопряженности показателей затрат и результатов труда в управлении хозяйствующим субъектом. Монография. М.: Оргсервис-2000; 2006. 207 с.
10. Игошина Н.А. Управленческий учет и анализ денежных потоков в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства. Дисс. … канд. экон. наук. Самара: СГЭУ; 2009. 220 с.
11. Наумова О.А. Методика экономического анализа и интегральной оценки деловой активности предприятий (на примере электротехнической промышленности). Дисс. … канд. экон. наук. Самара: СГЭУ; 2012. 187 с.
12. Татаровский Ю.А. Развитие финансового анализа конкурентоспособности коммерческой организации. Дисс. … канд. экон. наук. Самара: ВГУ; 2016. 184 с.
13. Андреева С.В. Концепция функционально-ориентированной учетной системы организации. Монография. Самара: СГАУ; 2011. 195 с.
14. Андреева С.В. Развитие информационной системы управления промышленным предприятием на основе реинжиниринга бизнес-процессов. Дисс. … канд. экон. наук. СПб.: СПбГЭУ; 2004. 156 с.
15. Кузьмина О.Н. Функционально-стоимостный анализ в решении организационно-управленческих задач: теоретические основы и методика проведения. М.: ИНФРА-М; 2015. 102 с.
16. Наумова О.А., Аксинина О.С. Внутренняя экономическая экспертиза в системе экономической безопасности организации. *Сибирская финансовая школа.* 2017;5(124):27-31.
17. Соцкова С.И., Емельянов А.А. Оценка уровня финансовой безопасности экономического субъекта. *Вестник Самарского государственного экономического университета*. 2015;10(132):82-86.
18. Татаровская Т.Е., Татаровский Ю.А. Информационное обеспечение конкурентного анализа коммерческой организации. *Сибирская финансовая школа.* 2016;6(119):51-57.
19. Татаровская Т.Е. Риск-ориентированная система экономической безопасности предприятия. *Экономика, предпринимательство и право*. 2020:10(3):575-586. DOI: 10.18334/epp.10.3.100686
20. Тюгин М.А., Наумова О.А. Методика мониторинга финансовой безопасности. *Научные труды Вольного экономического общества России.* 2019;217(3):410-420. DOI: 10.26794/2304-022X-2016-6-3-6-17

REFERENCES

1. Melnik M.V. The relevance of the heritage of the Russian analytical school. *Vestnik RGTEU = Bulletin of RGTEU*. 2010;9(46):110-121. (In Russ.).
2. Melnik M.V. An important stage in the development of the Russian management school. *Upravlencheskie nauki = Management Sciences*. 2016;6(3):6-17. (In Russ.).
3. Knyazeva N.V. Theoretical foundations, practical experience and segments of activity of the largest foreign companies. Diss. … Dr. Sci. (Econ.). Moscow: Lomonosov Moscow State University; 2006. 295 p. (In Russ.).
4. Korneeva T.A. Corporate control in the system. Diss. … Dr. Sci. (Econ.). Samara: SSEU; 2006. 351 p. (In Russ.).
5. Manyaeva V.A. Methodology for management accounting of organization expenses in the strategic controlling system. Diss. … Dr. Sci. (Econ.). Samara: SSEU; 2011. 380 p. (In Russ.).
6. Piskunov V.A. Accounting and information support in cost management of an industrial enterprise. Diss. … Dr Sci. (Econ.). St. Petersburg: St. Petersburg State Economic University; 2005. 352 p. (In Russ.).
7. Fomin V.P. Methodology for the formation and analysis of balanced indicators of the development of an economic entity. Diss. … Dr. Sci. (Econ.). Samara: SSEU; 2008. 403 p. (In Russ.).
8. Fomin V.P., Piskunov V.A., Frolova I.V. et al. Accounting and analytical information component of the balanced development of a commercial organization. Moscow: FLINTA; 2016. 216 p. (In Russ.).

9. Fomin V.P. Analysis of the correlation between cost indicators and labor results in the management of an economic entity. Monograph. Moscow: Orgservis-2000; 2006. 207 p. (In Russ.).
10. Igoshina N.A. Management accounting and analysis of cash flows in management organizations of housing and communal services. Diss. … Cand. Sci. (Econ.). Samara: SSEU; 2009. 220 p. (In Russ.).
11. Naumova O.A. Methodology for economic analysis and integral assessment of business activity of enterprises (using the example of the electrical industry). Diss. … Cand. Sci. (Econ.). Samara: SSEU; 2012. 187 p. (In Russ.).
12. Tatarovsky Yu.A. Development of financial analysis of the competitiveness of a commercial organization. Diss. … Cand. Sci. (Econ.). Samara: VSU; 2016. 184 p.
13. Andreeva S.V. The concept of a functionally oriented accounting system for an organization. Monograph. Samara: Samara State Aerospace University; 2011. 195 p. (In Russ.).
14. Andreeva S.V. Development of an industrial enterprise management information system based on business process reengineering. Diss. … Cand. Sci. (Econ.). St. Petersburg: UNECON; 2004. 156 p. (In Russ.).
15. Kuzmina O.N. Functional-cost analysis in solving organizational and management problems: theoretical foundations and methodology. Moscow: INFRA-M; 2015. 102 p. (In Russ.).
16. Naumova O.A., Aksinina O.S. Internal economic expertise in the organization's economic security system. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2017;5(124):27-31. (In Russ.).
17. Sotskova S.I., Emelyanov A.A. Assessment of the level of financial security of an economic entity. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Vestnik of Samara State University of Economics*. 2015;10(132):82-86. (In Russ.).
18. Tatarovskaya T.E., Tatarovsky Yu.A. Information support for competitive analysis of a commercial organization. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2016;6(119):51-57. (In Russ.).
19. Tatarovskaya T.E. Risk-oriented system of enterprise economic security. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo = Economics, entrepreneurship and law*. 2020:10(3):575-586. (In Russ.). DOI: 10.18334/epp.10.3.100686
20. Tyugin M.A., Naumova O.A. Methodology for monitoring financial security. *Nauchnye trudy Vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii = Scientific works of the Free Economic Society of Russia*. 2019;217(3):410-420. DOI: 10.26794/2304-022X-2016-6-3-6-17

БЛАГОДАРНОСТИ

Авторский коллектив выражает благодарность своим учителям: д.э.н., проф. Корнеевой Т.А., д.э.н., проф. Пискунову В.А., д.э.н., проф. Маняевой В.А. за их участие и помощь на каждом этапе написания статьи.

ACKNOWLEDGEMENTS

The author's team expresses its gratitude to the teachers: Dr. of Economics, Prof. T.A. Korneeva, Dr. of Economics, Prof. V.A. Piskunov, Dr. of Economics, Prof. V.A. Manyaeva for their participation and assistance at every stage of writing the article.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Ольга Александровна Наумова — кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, анализа и экономической безопасности, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия
Olga A. Naumova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of Accounting, Analysis and Economic Security at the Samara State University of Economics, Samara, Russia
https://orcid.org/0000-0002-5045-7901
naumovaoa@gmail.com

Татьяна Михайловна Тарасова — кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, анализа и экономической безопасности, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия
Tatiana M. Tarasova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of Accounting, Analysis and Economic Security Department at the Samara State University of Economics, Samara, Russia
https://orcid.org/0000-0002-0950-9503
tarasova2004@inbox.ru

Юрий Алексеевич Татаровский — кандидат экономических наук, заведующий кафедрой учета, анализа и экономической безопасности, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия
Yuri A. Tatarovsky — Cand. Sci. (Econ.), Head of the Department of Accounting, Analysis and Economic Security at the Samara State University of Economics, Samara, Russia
https://orcid.org/0009-0004-3671-9890
Автор для корреспонденции / Corresponding author:
tatarovsky.yury@yandex.ru

Заявленный вклад авторов:
Наумова О.А.— участие в разработке концепции и структуры статьи, подбор источников, исторический обзор, описание аналитического направления деятельности кафедры, формирование выводов.
Тарасова Т.М.— участие в разработке концепции и структуры статьи, подбор источников, описание учетного направления деятельности кафедры, формирование выводов.
Татаровский Ю.А.— участие в разработке концепции и структуры статьи, подбор источников, обзор внешней среды, описание аналитического направления деятельности кафедры, формирование выводов, объединение материала статьи.

Authors' declared contribution:
Naumova O.A.— participation in the development of the concept and structure of the article, selection of sources, historical review, description of the analytical direction of the department's activities, drawing conclusions.
Tarasova T.M.— participation in the development of the concept and structure of the article, selection of sources, description of the accounting direction of the department's activities, drawing conclusions.
Tatarovsky Yu.A.— participation in the development of the concept and structure of the article, selection of sources, review of the external environment, description of the analytical direction of the department's activities, drawing conclusions, combining and compiling the material of the article.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 18.04.2024; после рецензирования 22.04.2024; принята к публикации 20.05.2024.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 18.04.2024; revised on 22.04.2024 and accepted for publication on 20.05.2024.
The authors read and approved the final version of the manuscript.

Дорогой Роман Петрович!

Редакционная коллегия нашего журнала и коллектив факультета налогов, аудита и бизнес-анализа сердечно поздравляет Вас с замечательным юбилеем — 60-летием!

Мы гордимся тем, что большую часть своей творческой жизни Вы работали в коллективе Финансового университета (Финансовой академии). Успешно закончив в 1985 г. Ярославское высшее военное финансовое училище и получив закалку на военной службе, Вы вернулись из далекого Байконура в Москву, приступили к новой деятельности — становлению аудита в России и одновременно начали вести научную работу, поступив в аспирантуру Финансовой академии. На наших глазах Вы добились множества побед: прекрасно защитили кандидатскую диссертацию, активно участвовали в научной работе и непосредственно вели аудиторскую деятельность в компании, практически организуя ее; приняли предложение возглавить кафедру экономического анализа и аудита нашего университета; защитили докторскую диссертацию; отвечали за разработку стратегии развития Финансового университета; будучи проректором про стратегическому развитию, возглавляли департамент; расширив поле своей деятельности, в настоящее время возглавляете кафедру аудита и корпоративной отчетности.

Мы всегда радовались и гордились Вашими успехами, а Вы неизменно отмечали, что это наши совместные успехи, отдавая должное вкладу каждого сотрудника. Именно это умение вести за собой коллектив, объединять усилия коллег стали залогом укрепления престижа нашего научного направления.

Вы возглавили новые направления научных исследований — аудита бизнеса, аудита эффективности и стратегического аудита, которые сейчас активно развиваются не только в нашей научной школе, но и в других ведущих отечественных вузах и научных организациях.

Под Вашим руководством написано множество учебников и монографий, которые широко используются в вузах нашей страны, в научных исследованиях разных направлений, а также практиками бухгалтерско-аудиторского направления. Вы являетесь автором огромного числа статей, широко цитируемых специалистами нашего профиля. Ваше имя стоит в ряду ведущих ученых нашего направления.

Мы высоко ценим Ваше умение организовывать и контролировать работу, помогать каждому члену коллектива. Ваша доброжелательность и сдержанность, дисциплинированность и ответственность является примером для многих из нас.

Ваш юбилей дает возможность подвести итоги сделанного, но и впереди у Вас долгие годы творчества, формирования коллектива молодых ученых и специалистов-практиков. Мы всегда с Вами и вместе сможем добиться многих новых побед.

Сердечно желаем Вам крепкого здоровья, бодрости духа, творческих успехов, счастья, радости, светлого неба над головой и покоя в душе. Наилучшие пожелания членам Вашей семьи, удачи и благополучия!

Редакционная коллегия журнала
и коллектив факультета налогов, аудита
и бизнес-анализа Финансового университета
Editorial Board of the magazine
and the staff of the Faculty of Taxes and Audit
and business analysis of the Financial University!