



ИПБ России

№ 6 | 2023

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Методические аспекты организации учета в сфере управления жилищно-коммунальным хозяйством
с. 17
- Теневая экономика: причины и следствия
с. 25
- Бухгалтерская отчетность: исторический анализ понятия и проблемы законодательного регулирования
с. 31



2023 www.ipbr.org



*Людмила Ивановна Хоружий,
доктор экономических наук,
профессор, президент ИПБ России*

Уважаемые коллеги! Дорогие друзья!

Примите самые искренние и теплые поздравления с наступающим Новым годом!

Новогодний праздник – особенный, наполненный самыми теплыми чувствами и ожиданиями, он дарит нам надежду на счастье и удачу, несет радость новых начинаний.

Каждому из нас прошедший год запомнится чем-то своим, особенным: кому-то – событиями в семейной жизни, кому-то – в трудовом коллективе, а кому-то – интересно проведенным временем отдыха. Здоровье, семья и профессиональная самореализация – вот главные слагаемые того, что мы называем счастьем.

Пусть этот праздник станет для вас началом нового удачного года – года, полного надежд и свершений, года, открывающего новые горизонты, года, приносящего успех!

Мы благодарим вас, наших дорогих коллег, за тот вклад, который вы своим каждодневным трудом вносите в общее дело повышения статуса и престижа бухгалтерской и аудиторской профессий. Ваше терпение, принципиальность и трудолюбие позволяют качественно выполнять свои профессиональные обязанности в непростых условиях динамично меняющегося законодательства.

В наступающем году хочется пожелать вам и вашим близким крепкого здоровья, счастья и благополучия, душевной стойкости, уверенности в своих силах, а также успехов в вашей непростой работе и оптимизма. Пусть всегда рядом с вами будут ваши родные и друзья, а в ваших домах царят любовь и взаимопонимание. Пусть все трудности останутся в уходящем 2023 году, а новый 2024 год принесет счастье и удачу!

Л.И. Хоружий, президент ИПБ России

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

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

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

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
26.01.2024
Формат 60 x 90/8
Тираж 3 500
Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

**Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования**

Журнал включен
в **Перечень рецензируемых
научных изданий**,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание
ученой степени доктора
наук с 1 декабря 2015 года

Группа научных
специальностей –
5.2 Экономика (шифр
научной специальности):
5.2.3. Региональная
и отраслевая экономика;
5.2.4 Финансы

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

Regional and sectoral economy

- 17 Methodological Aspects of Organizing Accounting in Housing and Utilities Sector Management
Nikolay T. Labyntsev, Elena A. Sharovatova, Irina A. Omelchenko
- 25 Shadow Economy: Causes and Effects
Alexander M. Kuryanov
- 31 Accounting: Historical Analysis of the Concept and Regulatory Problems
Elena V. Lupikova

Finance (Economics)

- 38 Marginal Analysis as A Tool for Strategic Management and Planning in Multi-Product Manufacturing
Zalina H. Shogentsukova, Renata A. Shibzukhova

В ИПБ России

- 2 Конгресс ИПБ России – 2023

Теория учета: просто о сложном

- 9 Анализ структуры пассивов бухгалтерского баланса
М.Л. Пятов

Региональная и отраслевая экономика

- 17 Методические аспекты организации учета в сфере управления жилищно-коммунальным хозяйством
Н.Т. Лабынцев, Е.А. Шароватова, И.А. Омельченко
- 25 Теневая экономика: причины и следствия
А.М. Курьянов
- 31 Бухгалтерская отчетность: исторический анализ понятия и проблемы законодательного регулирования
Е.В. Лупикова

Финансы (экономические науки)

- 38 Маржинальный анализ как инструмент стратегического управления и планирования в условиях многопродуктовости производства
З.Х. Шогенцукова, Р.А. Шибзухова

Конгресс ИПБ России – 2023

С 30 ноября по 1 декабря прошел ежегодный масштабный онлайн – конгресс ИПБ России. В рамках конгресса представители Министерства финансов РФ, ФНС России, ведущие эксперты в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, налогообложения и налогового консультирования, права, аудита и внутреннего контроля выступили по самым разным темам, которые отражают острые вопросы текущей практики, формирующиеся тенденции и включают новации наступающего года.

Открывала Конгресс – 2023 президент ИПБ России **Людмила Ивановна Хоружий**. Выступая перед участниками конгресса, Людмила Ивановна коснулась глобальных вопросов, которые затрагивают каждого из его участников: что есть наша профессия в современном мире? Каково ее будущее? И предложила зрителям конгресса увидеть и оценить личные перспективы в профессии.



Людмила Ивановна Хоружий

Людмила Ивановна подчеркнула, что бухгалтерам не стоит забывать о необходимости поддержания в актуальном состоянии своего профессионального уровня и о расширении профессионального кругозора.

«Некоторые коллеги, к сожалению, воспринимают эту часть профессиональной деятельности как обузу. Между тем, требование наращивания компетенций относится в наши дни к представителям практически всех профессий, – отметила Л.И. Хоружий. В этих условиях ИПБ России пытается оказать максимальную помощь своим членам, предложить актуальную тематику, разнообразить доступные формы и методы повышения квалификации».

Одной из важнейших форм этой работы является участие профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России – в реализации функций

субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Активная позиция по дискуссионным вопросам предполагает осознанное, вдумчивое отношение специалистов к своей работе. Это очень ценно как с точки зрения профессии, получающей возможность учесть большее количество мнений по обсуждаемой проблеме, так и с точки зрения специалиста, который в процессе этой деятельности формирует и оттачивает собственные методологические навыки.

В качестве субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета ИПБ России проводит работу по нескольким направлениям. Например, организует опросы своих членов и других заинтересованных лиц по актуальным тематикам. Результаты таких опросов затем в обобщенном виде составляют основу консолидированной позиции нашей организации. Это и проекты нормативных документов в стадии публичного обсуждения, и проблемные аспекты бухгалтерской практики, к которым хочется привлечь внимание, и вопросы, по которым мнение ИПБ России запрашивает регулятор.

Кроме того, большое количество методических материалов, в том числе созданных в рамках проекта «ИПБ России – практикум», доступно членам ИПБ России через личный кабинет на нашем сайте. Их тематика обширна и включает вопросы бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, налогового консультирования, внутреннего контроля и другие.

Второй день Конгресса – 2023 открыла директор ИПБ России **Копосова Евгения Ивановна**.

В своем выступлении Евгения Ивановна отметила, что работа бухгалтеров, специалистов в области

Одной из важнейших форм этой работы является участие профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России – в реализации функций субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета



Евгения Ивановна Копосова

налогообложения и налогового консультирования, внутреннего контроля, финансового анализа напрямую зависят от вектора развития экономики, задач, которые ставит государство. ИПБ России, объединяя специалистов, занятых в этих сферах, со своей стороны стремится создать условия для раскрытия потенциала каждого из них.

«Мы убеждены, что грамотные, понастоящему профессиональные специалисты всегда будут востребованы на рынке труда и найдут достойное место приложения своих усилий», – подчеркнула Евгения Ивановна.

ИПБ России последовательно реализует проекты и проводит различные мероприятия, которые позволяют заинтересованным специалистам поддерживать квалификацию и развивать востребованные работодателями компетенции. Прежде всего, этой цели служат системы аттестации и повышения профессионального уровня, которые мы постоянно совершенствуем с тем, чтобы они были максимально полезны и эффективны.

Члены ИПБ России могут свободно пользоваться Электронной библиотекой, разделы которой регулярно пополняются учебно-практическими пособиями по вопросам бухгалтерской и налоговой практики, внутреннего контроля, профессиональной этики и другим. При этом члены ИПБ России первыми получают возможность ознакомиться с новыми материалами. Доступными для общего пользования они становятся в ограниченном объеме и лишь спустя определенное время.

Есть еще одна возможность, доступная действительным членам нашего института через личный кабинет. Для самостоятельной тренировки знаний и умений, поддержания их на современном уровне мы рекомендуем практикующим специалистам время от времени использовать Тренажер экзамена, который обычно задействуется

при подготовке к сдаче экзаменов на аттестаты ИПБ России. В Тренажере размещены образцы задач, с помощью которых можно самостоятельно отработать навыки, необходимые для принятия взвешенных профессиональных решений. Наши эксперты постоянно увеличивают количество таких задач, а также расширяют спектр навыков, которые можно проверить или освоить.

Так, летом этого года в Тренажере появилась новая задача для бухгалтеров коммерческих организаций. Это – 5-й, начальный квалификационный уровень проф. стандарта «Бухгалтер». При ее решении необходимо применить положения ФСБУ (5-ого, 6-ого, 26-ого), которые не так давно вступили в силу. И по некоторым поступившим отзывам новая бухгалтерская задача в чем-то превосходит по сложности ставшую уже отчасти «привычной» задачу для главных бухгалтеров. Такую оценку мы связываем с несколькими факторами: с одной стороны, у специалистов действительно ощущается недостаток практики по новым бухгалтерским стандартам. С другой стороны, разработчики задач в ИПБ России стараются найти нестандартные подходы, чтобы можно было проверить реальные, а не «ученические» знания и навыки.

«Нам важно, чтобы специалисты и при работе на Тренажере, и на экзамене, и в своей практической деятельности ушли от механического выполнения каких-либо действий, например, не сводили бухгалтерский учет к так называемой «разноске по счетам», но понимали суть каждой экономической операции, – сделала акцент Е.И. Копосова. – Так, если мы говорим о бухгалтерях 5-го квалификационного уровня, им необходимо уметь оценивать прямое или косвенное влияние каждой операции на сальдо по соответствующему счету в Главной книге.

Бухгалтер должен уметь объяснять и интерпретировать, анализировать, отстаивать свою точку зрения. Экономике, реальному сектору нужны грамотные специалисты, профессиональные бухгалтеры».

Требования к навыкам главных бухгалтеров, разумеется, выше. Для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в числе необходимых умений проф. стандарт называет умение формировать числовые значения

Бухгалтер должен уметь объяснять и интерпретировать, анализировать, отстаивать свою точку зрения. Экономике, реальному сектору нужны грамотные специалисты, профессиональные бухгалтеры

показателей, входящих в отчетность, устанавливать причинно-следственные связи произошедших за отчетный период изменений, определять существенность раскрываемой информации, оценивать последствия изменений в учетной политике, прогнозировать риски. Часть из этих навыков члены ИПБ России уже сейчас могут проверить методом самоконтроля в Тренажере. Работа в этом направлении будет активно продолжаться.

«Бухгалтеры, как правило, выполняют большой объем работы, как собственно бухгалтерской, так и смежной, – констатировала директор ИПБ России. – Мы неоднократно говорили о том, что показывают все опросы: в малых и средних организациях помимо своей основной работы бухгалтеры часто ведут кадровый и налоговый учет, занимаются юридическими вопросами, экономической, административной работой. К слову, именно этим объясняются непрекращающиеся попытки включить перечисленные выше небухгалтерские функции в проф. стандарт «Бухгалтер». ИПБ России в этом отношении разделяет негативное мнение регулятора, высказанное в свое время при обсуждении действующей редакции стандарта. Внесение в него посторонних функций, в том числе содержащихся в других проф. стандартах, приведет лишь к отмене возможных доплат бухгалтерам за совмещение должностей».

Завершая выступление, Евгения Ивановна сообщила, что «с первого января 2024 года ИПБ России запускает программу лояльности. Действительные члены, принявшие участие в любом платном мероприятии ИПБ России, например, в наших семинарах, вебинарах, конгрессах, будут получать бонусные баллы. Их можно использовать в качестве скидки при оплате участия в других мероприятиях ИПБ России. При этом размер бонусной скидки может составлять до 99% стоимости участия. Для вступления в программу потребуется регистрация в личном кабинете. Там же, в специальном разделе, размещен полный текст ее условий. Несмотря на то, что программа лояльности стартует в начале следующего года, за участие в нынешнем конгрессе каждому участнику будут начислены бонусные баллы».

Спикеры, приглашенные для участия в Конгрессе ИПБ России – 2023,

осветили разные стороны настоящего и ближайшего будущего деятельности бухгалтеров. Среди выступающих были:

Старовойтова Елена Витальевна, к.э.н., заместитель директора Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, доцент экономического факультета МГУ им. Ломоносова. Выступление Елены Витальевны было посвящено перспективам развития бухгалтерского учета, состоянию и совершенствованию системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.



Елена Витальевна Старовойтова

В последние годы была проделана очень большая работа по развитию системы регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, которая направлена на качественно новый уровень формирования информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Елена Витальевна разъяснила сложные вопросы применения ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», подробно остановилась на нормах, закрепленных в федеральном стандарте ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», а также требованиях, установленных в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», рассказала о дальнейших планах по принятию и внедрению новых стандартов бухгалтерского учета.

Разработка стандартов ведется исходя из целей повышения качества бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, повышения ее полезности для субъектов рынка и иных пользователей.

При этом текущие условия деятельности российских организаций задают определенную специфику в вопросах формирования информации о финансовом положении, финансовых

С первого января 2024 года ИПБ России запускает программу лояльности. Действительные члены, принявшие участие в любом платном мероприятии ИПБ России, например, в наших семинарах, вебинарах, конгрессах, будут получать бонусные баллы

результатах деятельности и взвешенный подход к раскрытию данной информации.

Все это предполагает высокие требования к профессионалам в области бухгалтерского учета, к их компетенции.

Елена Витальевна пожелала участникам Конгресса дальнейшего роста в профессии и работы на ее развитие.

Смотрницкая Анастасия Геннадьевна, заместитель начальника Управления международного налогообложения ФНС России, государственный советник РФ 3 класса. Выступление спикера



Анастасия Геннадьевна Смотрницкая

ра было на тему «Изменения в международном налогообложении. СИДН и «черные» списки: последствия и перспективы».

Анастасия Геннадьевна рассказала участникам Конгресса о тех глобальных изменениях, которые произошли в части международного законодательства, а их немало. О последствиях приостановки и денонсации СИДН, последствиях включения Российской Федерации Европейским союзом в «черный список» несотрудничающих юрисдикций, изменениях по контролируемым сделкам.

Ефремова Анна Алексеевна, советник генерального директора ООО «Р.О.С.экспертиза», аудитор.

В своем выступлении по теме «Оценка существенности влияния избранного способа учета и применение принципа рациональности как основы решений по упрощению бухгалтерского учета и его



Анна Алексеевна Ефремова

возможного сближения с учетом налоговым» Анна Алексеевна разъяснила, как оценка существенности выбранного способа бухгалтерского учета может помочь нам упростить бухгалтерский учет, убрать его лишние сложности, став основой для сближения бухгалтерского и налогового учета.

Воробьева Елена Вячеславовна, к.э.н., налоговый консультант I категории, член Научно-экспертного совета ПНК РФ.

В своем выступлении «НДФЛ в 2024 году: обзор и анализ изменений» Елена Вячеславовна сделала обзор и анализ изменений в главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации, которые мы ожидаем в 2024 году.

Законодатели уточнили и дополнили те вопросы, которые оставались ранее вне зоны их внимания, либо вызывали наибольшие проблемы.

Одним из таких острых вопросов являлось исчисление НДФЛ с доходов дистанционных работников, в том числе не являющихся резидентами Российской Федерации. Именно поправки, касающиеся источника дохода и налоговой ставки в отношении дистанционных работников, и были внесены в статью 208 НК РФ.

Изменения коснулись и налогообложения компенсаций работникам. Также в 2024 году упрощается получение налоговых вычетов, и расширяются случаи их представления.

Вайнилавичуте Алла Петрасовна, главный бухгалтер ПАО «Интер РАО».

Алла Петрасовна в своем выступлении на тему «Проблемы внутреннего аутсорсинга» осветила проблемы аутсорсинга функций бухгалтерского и налогового учета.

Колмакова Полина Владимировна, член Федеральной Палаты налоговых консультантов, директор центра правового консалтинга ООО «ЭЛКОД».

Выступая с такой темой, как «НДС и налог на прибыль: неочевидные риски



Полина Владимировна Колмакова

Законодатели уточнили и дополнили те вопросы, которые оставались ранее вне зоны их внимания, либо вызывали наибольшие проблемы

отдельных хозяйственных операций с учетом судебной практики» Полина Владимировна раскрыла вопросы, связанные с безвозмездной передачей имущества, а также установления цен в сделках между взаимозависимыми лицами, которые не признаются контролируруемыми.

Затронула вопросы договоров аренды, получения предоплаты и обеспечительных платежей.

Рассмотрела эти и другие ситуации занижения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль. Проанализировала разъяснения финансовых ведомств и судебную практику.

Рабинович Альмин Моисеевич, к.и.н., руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга Аудиторско-консалтинговой сети FinExpertiza.



Альмин Моисеевич Рабинович

Альмин Моисеевич в своем выступлении на тему «Основные проблемы применения на практике новых ФСБУ: взгляд аудитора» рассказал о тех сложностях, которые возникают у бухгалтеров на практике, которые видны при аудиторских проверках и консалтинговой работе и которые обусловлены не ошибками или несоблюдением правил, а сложностью формулировок самих ФСБУ, их неоднозначной читаемостью или несогласованностью отдельных формулировок стандартов между собой.

Сасов Константин Анатольевич, к.ю.н., адвокат. Константин Анатольевич выступал с темой «Искусственное дробление бизнеса: правда и вымысел». В ней он наиболее полно раскрыл тему искусственного дробления бизнеса с учетом складывающейся судебной практики, собственного опыта и трендов, которые сегодня наблюдаются. Привел примеры, алгоритмы налоговых расследований, методы налоговой реконструкции. Рассказал о фактах, которые не могут являться основанием



Константин Анатольевич Сасов

для признания налоговой выгоды необоснованной. Дал чек-лист по налогово-значимым обстоятельствам, опровергающим искусственное дробление бизнеса.

Попова Оксана Сергеевна, партнер, директор департамента по налоговому и корпоративному сопровождению бизнеса ООО «ЛегиконПраво», старший преподаватель Департамента налогов и налогового администрирования Финуниверситета при Правительстве РФ.

Ряховский Дмитрий Иванович, д.э.н., профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финуниверситета при Правительстве РФ, управляющий партнер по налоговой практике ООО «Легикон-Право», налоговый консультант.



Дмитрий Иванович Ряховский и Оксана Сергеевна Попова

Тема их выступления была «Актуальные вопросы налогообложения маркетплейсов». Как отметили Дмитрий Иванович и Оксана Сергеевна, в настоящее время сотрудничество с маркетплейсами динамично развивается. Основными игроками на этом направлении являются малый и средний бизнес.

Котова Любовь Алексеевна, начальник отдела нормативно-правового регулирования страховых взносов Департамента налоговой политики Минфина России.

В своем выступлении «Порядок исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Итоги 2023 года. Новеллы 2024

В настоящее время сотрудничество с маркетплейсами динамично развивается. Основными игроками на этом направлении являются малый и средний бизнес



Любовь Алексеевна Котова

года» Любовь Алексеевна обратила внимание слушателей на то, что тема единого социального налога достаточно обширна. Начало 2023 года было ознаменовано большими изменениями в налоговом кодексе. В том числе в главу 24 были внесены изменения, которых ждали много лет. Произошла унификация и оптимизация тарифов страховых взносов. Помимо этого, были изменены сроки уплаты страховых взносов. Были введены пониженные тарифы страховых взносов для ряда организаций. Установлен порядок уплаты взносов с выплат лицам, которые застрахованы по отдельным видам обязательного социального страхования в соответствии с международными договорами.

На эти и другие изменения обратила внимание участников Конгресса Любовь Алексеевна. Подвела итоги уходящего 2023 года и рассказала о новеллах следующего года в нашем законодательстве о страховых взносах. Напомнила о действующих нормах, разъяснила отдельные моменты в расчете и уплате взносов.

Бровкина Наталья Дмитриевна, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Финуниверситета при Правительстве РФ.

Выступление Натальи Дмитриевны было посвящено переходу на новый федеральный стандарт бухгалтерского учета – ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Спикер остановилась на тех основных новациях, которые заложены в новом стандарте, и рассмотрела, как лучше организовать переход.

Новации, связанные с новым федеральным стандартом, основаны на триаде законодательства: это гражданское, налоговое и бухгалтерское законодательство. То есть для того, чтобы правильно отражать все операции, связанные с нематериальными активами в бухгалтерском учете, необходимо проанализировать и понять нормы этих трех

сфер законодательства, потому что в этом случае формирование бухгалтерского учета зависит от комбинации прав. Наталья Дмитриевна привела примеры, показывающие данный подход.

Новоселов Константин Викторович, д.э.н., государственный советник РФ 2 класса, заместитель начальника Контрольного управления ФНС России, профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финуниверситета при Правительстве РФ.



Константин Викторович Новоселов

Константин Викторович в своем выступлении на тему «Основные направления налогового администрирования. Налог на прибыль» рассказал об актуальных вопросах, которые касаются налогового администрирования и налогообложения прибыли. Рассмотрел последние изменения и то, с чем нам предстоит работать в следующем году.

Соколов Вячеслав Ярославович, д.э.н, профессор Санкт-Петербургского государственного экономического университета.

Свое выступление Вячеслав Ярославович посветил вопросу «Зачем бухгалтер нужен бизнесу».

Смирнова Татьяна Степановна, начальник отдела документальных проверок и ревизий УЭБиПК МВД РФ.

В своем выступлении на тему «Налоговый контроль: новации, процедуры проведения, в том числе с участием следственных органов, эффективность» Татьяна Степановна рассказала



Татьяна Степановна Смирнова

Начало 2023 года было ознаменовано большими изменениями в налоговом кодексе. В том числе в главу 24 были внесены изменения, которых ждали много лет. Произошла унификация и оптимизация тарифов страховых взносов

Федеральная налоговая служба в последнее время делает очень много для того, чтобы коммуникация между налоговым органом и налогоплательщиком приобретала более комфортные формы

о том, как налоговики перестраивают контроль за налогоплательщиками, а также делают упор на риск-ориентированном подходе.

Курдюков Михаил Андреевич, аудитор, директор АКГ Юникон.

Что происходит сейчас на рынке аудиторских услуг? Как поменять аудитора? И как правильно с ним взаимодействовать? На эти и многие другие вопросы ответил Михаил Андреевич в своем выступлении на тему «Новый аудитор. Как правильно с ним взаимодействовать, чтобы минимизировать нагрузку на бухгалтерскую службу в первый год».

Гревцова Анастасия Владимировна, налоговый консультант, член Федеральной Палаты налоговых консультантов, партнер, руководитель ООО «Первая Ростовская Налоговая Консультация».

В своем выступлении на тему «Требования налогового органа: права и обязанности сторон. Как найти баланс?» Анастасия Владимировна отметила, что Федеральная налоговая служба в последнее время делает очень много для того, чтобы коммуникация между налоговым органом и налогоплательщиком приобретала более комфортные формы.

Джаарбеков Станислав Маратович, налоговый консультант, юрист, председатель экспертного совета Института современных образовательных технологий.

Станислав Маратович рассмотрел, как налоговики и суды трактуют



Станислав Маратович Джаарбеков

принцип экономической оправданности и внутрифирменные займы в своем выступлении на тему «Экономическая оправданность расходов: как налоговые органы и суды трактуют этот принцип. Внутрифирменные займы: на что обратить внимание».

После окончания двухдневной трансляции конгресса к записи были добавлены две полноценные многочасовые секции по гособоронзаказу и бюджетному учету, где спикеры подробно и тщательно рассказали обо всех актуальных изменениях в соответствующих областях.

Редакция журнала и ИПБ России благодарит всех участников и спикеров за организацию и проведение такого масштабного конгресса профессиональных бухгалтеров – 2023!

Приглашаем всех желающих принять участие в Конгрессе ИПБ России – 2024!



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ
ИПБ России

Горячая линия консультаций

В личном кабинете в разделе «Горячая линия» члены ИПБ России могут получить письменную консультацию по вопросам:

- применения отдельных норм стандартов бухгалтерского учета (в т.ч. для организаций бюджетной сферы);
- составления налоговой отчетности;
- применения Кодекса профессиональной этики членов НП «ИПБ России»;
- применения Профессионального стандарта «Бухгалтер».



М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Анализ структуры пассивов бухгалтерского баланса

«Модельные компетенции» бухгалтерского баланса

Говоря о методах анализа данных бухгалтерской отчетности и рассуждая о возможных вариантах их восприятия заинтересованными лицами, нужно никогда не упускать из виду идею, которую так настойчиво пропагандировал в свое время В.В. Ковалев (1948-2020), – бухгалтерский баланс есть не что иное, как финансовая модель фирмы. Именно понимание баланса как модели компании – с ее допущениями, информационными границами, условностью методов построения и т.д. – позволяет увидеть за данными отчетности некую картину положения дел фирмы, ему (этому положению) в той или иной степени соответствующую.

В предыдущих статьях (см. № 3, № 4 и № 5 журнала «Вестник ИПБ» за 2023 год) мы с вами, дорогие читатели, обсуждали специфику распространенных подходов к оценке на основе данных бухгалтерской отчетности платежеспособности и рентабельности коммерческих компаний. Коэффициентный анализ отчетных данных по этим направлениям предполагает вычленение из баланса, как модели фирмы, определенных элементов, которые могут составить нечто, похожее на ее «подмодель». В случае с платежеспособностью, элементами такой «подмодели» служат данные об активах фирмы (чаще оборотных) и ее обязательствах, составляющих краткосрочную кредиторскую задолженность. В случае с рентабельностью – это элементы отчетности, отражающие объекты, которые можно назвать факторами получения предприятиями доходов и прибыли, и собственно величина бухгалтерской оценки прибыли.

Только одна из широко обсуждаемых, как предмет анализа отчетности, характеристик компании предполагает вовлечение в круг используемых данных практически всех элементов балансовой модели фирмы. Бухгалтерский баланс, помимо прочего, представляет собой наиболее доступный для заинтересованных лиц источник информации о том, откуда компания берет средства (пассив баланса) и куда она их вкладывает (актив баланса). С этой точки зрения, по ставшему «крылатым» выражению того же В.В. Ковалева, управление финансами компании – это не



что иное, как управление ее балансом – изыскание средств и их размещение (вложение, инвестирование).

И вот оценка рисков, связанных с изысканием источников средств, за счет которых обеспечивается существование компании, и становится предметом анализа структуры пассивов бухгалтерского баланса.

«Свое» VS «чужое»

Деление источников средств любой коммерческой компании на две группы – собственные и привлеченные (долги сторонним лицам) – широко известное положение уже не только для высшего экономического, но и для общего среднего образования. Так, например, школьный учебник по экономике члена-корреспондента РАН РФ В.С. Автономова на вопрос «Откуда фирма берет деньги на приобретение факторов производства и организацию производственного процесса» отвечает: «Во-первых, используются личные средства владельцев фирмы – так называемый собственный капитал. Но, как правило, этого бывает недостаточно даже для очень крупных фирм, и деньги, так или иначе, приходится занимать. Средства, которые фирма берет займы, называются заемным капиталом»¹.

Эта знакомая каждому школьнику классификация уточняется в бухгалтерском балансе, структура пассива которого предполагает обособление трех источников формирования активов: (1) «Капитал и резервы» (собственный капитал, собственные источники средств); (2) «Долгосрочные обязательства» (кредиторская задолженность, срок погашения которой относительно даты составления баланса превышает один год) и (3) «Краткосрочные обязательства» (кредиторская задолженность, сроком год и менее с даты составления баланса).

Цель анализа данных пассива баланса – оценить влияние на положение дел компании имеющего место соотношения между собственными и привлеченными источниками финансирования ее деятельности, в том числе выявить риски, которые несет в себе выбранная менеджментом фирмы структура источников средств. В первую

¹ Автономов В.С. Экономика: Учебник для 10-11 кл. общеобразовательных организаций. Базовый уровень образования. – 17-е изд. – М.: ВИТА-ПРЕСС, 2015. – с. 63.



очередь – это риск зависимости деятельности компании от определенного источника формирования активов.

Как считаешь, столько и будет

Представляемая в балансе величина оценки капитала и резервов традиционно является результатом реализации закрепленных в действующих учетных стандартах (нормативных актах) правил «бухгалтерской арифметики» – известного балансового уравнения

$СК = А - О$, где

СК – собственный капитал;

А – активы;

О – обязательства.

Какой бы учебник, объясняющий содержание бухгалтерского баланса, выходявший за последние примерно сто лет, мы бы с вами не открыли – в любом из них собственный капитал в его бухгалтерской трактовке будет определяться как разность между оценкой активов и обязательств предприятия. В зависимости от времени издания книги, мы сможем найти в ней весьма отличающиеся друг от друга трактовки активов и обязательств и правила их оценки. Актив может быть определен и как имущество, находящееся в собственности компании, и как капитализированные затраты фирмы, от которых ожидается получение доходов в будущем, и как контролируемые компанией ресурсы, могущие принести ей в будущем экономические выгоды. Способы оценки обязательств могут даже предполагать использование приемов дисконтирования. Но вот собственный капитал всегда будет определяться как разность между элементами уравнения баланса.

Конечно, можно сказать, что величина собственного капитала демонстрирует бухгалтерскую оценку доли собственников в капитале компании, но принимая во внимание вековую неизменность методов его исчисления, можно оценить всю степень ее (оценки) условности, определяемой в первую очередь реализуемыми на практике подходами к признанию и оценке активов.

Обязательства же традиционно представляют оценки долгов компании, связанные с их суммами, определяемыми положениями действующего права. И вот здесь важнейшее значение имеет, наоборот, понимание их экономического содержания как источника средств компании, источника финансирования ее деятельности. Наличие у предприятия любой кредиторской задолженности – отнюдь не только по, допустим, полученному кредиту, но и по обязательствам перед поставщиком товаров, арендодателем, комитентом, даже перед работниками или задолженности по уплате налогов и сборов на любой, даже самый минимальный срок означает, что на этот срок и в этой сумме фирма получает в свое распоряжение дополнительный (к собственным)

объем средств, управление которыми может позволить ей получить доходы и прибыль. С этой точки зрения кредиторская задолженность (что не уставал подчеркивать уже О. Шмаленбах) – это временные доходы компании, которые только в будущем (когда долг придется вернуть) станут ее расходами.

Если допустить непрерывность возобновляемости

Именно бухгалтерский баланс как модель компании (при рассмотрении его данных в динамике за ряд отчетных периодов) прекрасно позволяет увидеть, что большинство обязательств (долгов) нормально работающего предприятия носят возобновляемый характер, то есть постоянно присутствуют в пассиве баланса. Это означает, что выбранная политика заключения организацией сделок со своими контрагентами, которые ее кредитуют (соглашаются на любую отсрочку платежа по обязательствам), предполагает, что на месте погашенных конкретных долгов, при продолжении отношений, практически тут же появляются новые. Такого типа обязательства последовательно погашаются и возникают при регулярных поставках и выполнении работ, оказании услуг, возобновлении кредита, регулярных налоговых платежах с операций фирмы, начислении очередной задолженности по заработной плате и т.п. Введение в оценку положения дел фирмы бухгалтерского допущения непрерывности ее деятельности позволяет рассматривать минимальные значения таких обязательств как устойчивые, непрерывно возобновляемые, практически имманентные деятельности фирмы источники ее финансирования.

Однако, такая экономическая трактовка части обязательств фирмы, как бы затеняет их реальное юридическое содержание как источников средств, которые могут и не возобновиться, если соответствующие сделки не будут продлены. И вот тогда компании, чтобы сохранить масштабы своей деятельности, будет необходимо искать альтернативу прекратившимся источникам средств, или эти масштабы сокращать. Если интересы фирмы и ее собственников совпадают по определению, то вот интересы кредиторов и компании могут и не совпасть. Постоянство конкретных привлеченных источников средств создает зависимость от них жизни компании. Оценка связанных с такой зависимостью рисков и управление ими – важнейшая задача финансового менеджмента.

Левэридж: возможности и угрозы

В большинстве работ по финансовому менеджменту управление структурой финансирования деятельности компании или структурой источников

средств фирмы (структурой источников капитала) связывается с так называемыми показателями финансового левеиджа (финансового рычага) в рамках методов их расчета, получивших широкую известность в России в 1990-х годах.

Так, например, Ю. Бригхем и Л. Гапенски в своем «Полном курсе финансового менеджмента в двух томах» определяли финансовый риск, некоторая степень которого неотъемлема от деятельности любой коммерческой компании, как дополнительный риск, налагаемый на держателей обыкновенных акций в результате решения о финансировании путем привлечения заемного капитала и/или за счет привилегированных акций (финансового левеиджа)². При этом, отмечали авторы, структура пассивов компании может показать «политику фирмы в отношении предельно допустимой доли заемных средств в общей сумме источников или финансового левеиджа (financial leverage)». По их мнению, эта политика «определяется тремя важными условиями:

1. Привлекая заемные средства, владельцы получают возможность контролировать крупную фирму, имея относительно небольшую долю собственного капитала.
2. Кредиторы отслеживают изменения в структуре источников средств с тем, чтобы обеспечить себе определенный «уровень безопасности». Если доля собственного капитала в общей сумме источников мала, то риск деятельности такой фирмы ложится в основном на ее кредиторов.
3. Если фирма обеспечивает эффективность инвестиционных проектов, профинансированных за счет заемных средств, рентабельность собственного капитала возрастает»³.

В работе «Анализ финансовой отчетности», увидевшей свет в России годом ранее, Л.А. Бернстайн убедительно показывал «достоинства левеиджа». «Финансовый левеидж, – писал он, – означает включение в структуру капитала предприятия задолженности, которая дает постоянную прибыль. Поскольку ни один кредитор или заимодавец не хотел бы предоставлять заемные средства без гарантий и обеспечения, которые дает собственный капитал, процесс заимствования представляет собой «формирование заемного капитала на базе собственного», то есть используется заданная величина собственного капитала как основа для привлечения заемных средств»⁴.

«Помимо выгод, получаемых акционерами от успешного применения финансового левеиджа

и возможности вычета расходов по уплате процентов из налогооблагаемой базы, устойчивое состояние долгосрочной задолженности может выражаться и в других благах для собственников предприятия. Быстрорастущие компании могут избежать размывания прибыли, выпуская долговые обязательства. Кроме того, если процентные ставки более высокие, при прочих равных условиях компании, применяющие левеидж, выплачивающие фиксированные проценты, будут более прибыльными, чем их конкуренты, не применяющие левеидж. Помимо этого, существуют финансовые выгоды от удачно размещенных долговых обязательств, поскольку ссудный капитал не всегда доступен и возможность того, что источник заемных средств может исчезнуть, выражается в отрицательных результатах деятельности. Наконец, во время инфляции денежные обязательства дадут прибыль в результате роста цен»⁵.

При этом, Бернстайн отмечал, что состояние структуры капитала предприятия является «простейшим показателем его финансового риска»⁶.

Коэффициенты Бернстайна

Коэффициент финансового левеиджа Бернстайн предлагал рассчитывать, как отношение между общей суммой активов и акционерным капиталом на их финансирование:

Сумма активов / Акционерный капитал.

«Чем больше активов финансируется на базе заданного акционерного капитала, тем выше коэффициент финансового левеиджа»⁷.

Наиболее общий коэффициент, согласно Бернстайну, определяет соотношение величины задолженности (краткосрочная кредиторская задолженность + долгосрочная кредиторская задолженность + любые другие формы пассивов, определенные аналитиком как задолженность...) и величины капитала (включая привилегированные акции):

Заемные средства / Величина всего акционерного капитала.

Альтернативным показателем отношения заемных средств к источникам капитала, согласно Бернстайну, является отношение величины долга к величине только собственного капитала:

Заемные средства / Собственный капитал.

² Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс в 2-х т. / Пер. с англ. Под ред. В.В. Ковалева. Т. 1. – СПб.: Экономическая школа, 1997. – с. 366.

³ Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс в 2-х т. / Пер. с англ. Под ред. В.В. Ковалева. Т. 2. – СПб.: Экономическая школа, 1997. – с. 179.

⁴ Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеевой. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – с. 449.

⁵ Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеевой. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – с. 451.

⁶ Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеевой. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – с. 453.

⁷ Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеевой. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – с. 452.

Также автор предлагал рассчитывать коэффициент отношения долгосрочной задолженности к собственному капиталу:

Долгосрочная задолженность / Собственный капитал.

Рекомендуя столь разнообразный набор показателей оценки финансового риска, Бернштейн не забывал отметить, что «аналитик должен быть готов к тому, что принятое название коэффициента может не отражать в точности его смысл и, следовательно, метод его расчета. Прежде, чем использовать какой-либо показатель или коэффициент, советовал автор, следует полностью уяснить себе метод его расчета»⁸.

Сущность, значимость и эффект по Ковалеву

Как будто именно с этой целью, в своей работе «Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели» В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев, детализируя «сущность, значимость и эффект финансового левеиджа» отмечали:

«А) высокая доля заемного капитала в общей сумме долгосрочных источников финансирования характеризуется как высокий уровень финансового левеиджа и свидетельствует о высоком уровне финансового риска;

Б) финансовый левеидж свидетельствует о наличии и степени финансовой зависимости компании от ...сторонних инвесторов, временно кредитующих фирму;

В) привлечение долгосрочных кредитов и займов сопровождаются ростом финансового левеиджа и, соответственно, финансового риска;

Г) суть финансового риска заключается в том, что регулярные платежи (например, проценты) являются обязательными, поэтому в случае недостаточности источника, а в качестве такового выступает прибыль до вычета процентов и налогов, может возникнуть необходимость вынужденной ликвидации части активов, что, как правило, сопровождается прямыми и косвенными потерями;

Д) для компании с высоким уровнем финансового левеиджа даже малое изменение прибыли до вычета процентов и налогов, в силу известных ограничений на ее использование (прежде всего удовлетворяются требования лендеров, то есть сторонних поставщиков финансовых ресурсов, и лишь затем собственников предприятия), может привести к существенному изменению чистой прибыли – это и есть эффект рычага»⁹.

⁸ Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеевой. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – с. 456.

⁹ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2012. – С. 344-345.

«Теоретически, – продолжали авторы, – финансовый левеидж может быть равен нулю – это означает, что компания финансирует свою деятельность лишь за счет собственных средств, то есть капитала, предоставленного собственниками, и генерируемой прибыли; такую компанию нередко называют финансово независимой (unlevered company). В том случае, если имеет место привлечение заемного капитала (облигационный заем, долгосрочный кредит), компания рассматривается как финансово зависимая (levered company)»¹⁰.

Весьма наглядным – по мнению В.В. Ковалева и Вит. В. Ковалева, и легко интерпретируемым является представление финансового левеиджа в виде соотношения заемного (L) и собственного капитала (E) или, что равносильно, доля заемного капитала в общей сумме долгосрочных источников:

$$DFL1 = L/E \text{ или } DFL2 = L/(E+L)^{11}.$$

Уточнение Шеремета

Схожего подхода к оценке «финансовой устойчивости» компаний придерживался и А.Д. Шеремет (1929–2020). «Одной из важнейших характеристик устойчивости финансового состояния организации, ее независимости от заемных источников средств, – писал Анатолий Данилович, – является коэффициент автономии (kA), равный доле источников собственных средств в общем итоге баланса. ...Коэффициент автономии дополняет коэффициент соотношения заемных и собственных средств (kЗ/С), равный отношению величины обязательств организации к величине ее собственных средств («плечо» финансового рычага)»¹².

Ключевой особенностью подхода А.Д. Шеремета является то, что в отличие от большинства авторов англо-сакской школы корпоративных финансов и адаптировавшего ее положения в России В.В. Ковалева, он настаивал на включение в расчет соответствующих показателей сумм не только долгосрочных, но и краткосрочных обязательств компаний, подчеркивая тем самым: зависимость в финансировании деятельности фирмы может возникать и от использования в качестве источника средств кредиторской краткосрочной задолженности. Это чрезвычайно важное уточнение, позволяющее оценивать по данным бухгалтерской отчетности степень зависимости от привлеченных источников средств компаний, не привлекающих долгосрочных источников кредитования, но при этом отнюдь не являющихся «unlevered company».

¹⁰ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2012. – с. 345.

¹¹ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2012. – с. 346.

¹² Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2009. – с. 345.

Долгосрочная зависимость от краткосрочных долгов

Действительно, фирма, не имеющая долгосрочных обязательств, может быть зависима от краткосрочных привлеченных источников финансирования, воздействие которых на ее финансовое состояние будет определяться не сроком погашения конкретных обязательств, но их возобновляемостью от периода к периоду.

Рассмотрим пример.

Предположим, предприятие, выпускающее быстрореализуемую продукцию (например, комбинат по производству неких пищевых товаров), регулярно закупает у поставщиков сырье для производства с отсрочкой платежа в четыре рабочих дня. Регулярность поставок создает ситуацию, когда, несмотря на столь незначительный срок кредитования, в балансе нашей компании в разделе «Краткосрочные обязательства» постоянно присутствует определенная сумма кредиторской задолженности перед поставщиками сырья. Компания погашает текущее обязательство перед поставщиком, но тут же получает следующую партию сырья и т.д. и т.д. Таким образом, этот долг становится постоянно возобновляемым, переходя из периода в период. Допустим, в среднем, величина этой кредиторской задолженности составляет пять процентов от итога баланса.

Можно представить эту ситуацию следующим образом:

Актив	Пассив
Внеоборотные активы	Капитал и резервы
	Долгосрочные обязательства
Оборотные активы	Краткосрочные обязательства
	Задолженность поставщикам 5%
Итого 100%	Итого 100%

На первый взгляд, выделенная позиция не является значимой. Ну а с точки зрения потерь-доходов от временной ценности денег, она, казалось бы, тем более может не приниматься во внимание: 4 рабочих дня – это ничтожная отсрочка платежа. Однако, именно бухгалтерский баланс, как модель фирмы, при рассмотрении такого положения дел в динамике, позволяет увидеть устойчивость этого долга, как источника финансирования деятельности нашего завода, и показывает, что этим обязательством, за счет его постоянного возобновления, финансируется 5% активов данной фирмы:

Актив	Пассив
Внеоборотные активы	Капитал и резервы
	Долгосрочные обязательства
Оборотные активы	Краткосрочные обязательства
Доля активов, обеспечиваемая наличием постоянной задолженности перед поставщиками 5%	Задолженность поставщикам 5%
Итого 100%	Итого 100%

Теперь, допустим, что поставщик предлагает нашему предприятию несколько изменить условия поставки сырья, а именно оплачивать текущие поставки предварительно, за два рабочих дня до их осуществления. Допустим, также, что у нас нет возможности отказаться от этого предложения. Казалось бы, изменение условий незначимое, однако, его реализация будет означать, что в структуре наших активов и пассивов – в том балансе, которым управляют финансовые менеджеры, постоянно возобновляемого краткосрочного долга перед поставщиком уже не будет, а вместо него появится обязательство по авансам в активах. Этот долг по авансам, благодаря характеру наших отношений с поставщиком, также примет свойство непрерывно возобновляемой задолженности – суммы, на которую уже мы начнем финансировать деятельность поставщиков. Баланс продемонстрирует это следующим образом:

Актив	Пассив
Внеоборотные активы	Капитал и резервы
	Долгосрочные обязательства
Оборотные активы	Краткосрочные обязательства
Задолженность поставщиков по авансам 5%	Искомый источник финансирования 10%
Доля активов, ранее обеспечивавшаяся наличием постоянной задолженности перед поставщиками 5%	
Итого 100%	Итого 100%

Фактически из-за таких, казалось бы, незначительных перемен в обязательствах, мы теряем уже десять процентов приносящих прибыль активов, и нам нужно будет или искать некие иные источники их финансирования, или

сокращать объемы деятельности на десять процентов, а это уже весьма и весьма значимая величина.

Этот пример показывает, насколько важное значение при оценке степени зависимости компании от привлеченных источников средств приобретает оценка доли того или иного пассива в общей их структуре в динамике. Обратим внимание, это отмечалось еще в советской литературе, посвященной тематике анализа бухгалтерской отчетности «предприятий развитых капиталистических стран». Так, например, А.П. Зудилин в работе «Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран» отмечал, что «одним из важнейших показателей, характеризующих финансовую устойчивость предприятий, является показатель удельного веса общей суммы собственного капитала в итоге всех средств, авансированных предприятию, то есть соотношение общей суммы собственного капитала к итогу баланса предприятия. В капиталистической практике этот относительный показатель получил название «коэффициент автономии». По нему судят, насколько предприятие независимо от заемного капитала. ... [При этом] при анализе структуры пассива баланса выявляются и оцениваются удельный вес каждой группы пассива в общем итоге баланса, а также соотношения между конкретными группами»¹³.

Два раза по три

В связи с таким разнообразием подходов к измерению финансовой независимости компаний, привлекает внимание позиция главного специалиста по финансам Ирландского института менеджмента в Дублине Кярана Уолша (Ciaran Walsh).

В попытке «устранить терминологические трудности»¹⁴, Уолш предлагает рассмотреть три возможных определения термина «заемный капитал», «сделанные на основе обыденного понимания». Это признание в качестве «заемного капитала»: (1) только долгосрочных обязательств; (2) долгосрочных и краткосрочных кредитов, то есть всех займов, по которым необходимо платить проценты; (3) всего совокупного долга компании, то есть долгосрочных обязательств и всех текущих обязательств фирмы.

Исходя из того, что любой вид задолженности компании важен для ее менеджеров, Уолш предлагает при анализе структуры источников финансирования фирмы пользоваться широким определением понятия «заемный капитал», предлагая

три способа расчета «коэффициента задолженности». Он исходит из того, «что, в конце концов, метод вычисления не так уж важен, поскольку конечные результаты обозначают один и тот же коэффициент». «Существует, – продолжает Уолш, – не так уж много относительно независимых финансовых коэффициентов, являющихся для компании фундаментальными. И коэффициент задолженности, или отношение заемного капитала к собственному капиталу, – как раз один из них, хотя иногда создается впечатление, что он бывает самых разных видов»¹⁵.

Итак, предлагается три метода расчета показателя, который можно называть «коэффициентом задолженности»:

1. Нахождение отношения заемного капитала к собственному:

Заемный капитал / Собственный капитал.

2. Нахождение отношения собственного капитала ко всему капиталу:

Собственный капитал / Совокупные активы.

3. Нахождение отношения всего заемного капитала ко всему капиталу:

Заемный капитал / Совокупные активы.

Данный показатель можно дополнить представлением доли каждого из трех видов источников средств в общем их объеме.

Таким образом, могут быть рассчитаны:

1. Доля собственных источников средств в общем объеме финансирования деятельности компании:

Капитал и резервы / Итог пассива баланса.

2. Доля долгосрочных обязательств в общем объеме финансирования деятельности компании:

Долгосрочные обязательства / Итог пассива баланса.

3. Доля краткосрочных обязательств в общем объеме финансирования деятельности компании:

Краткосрочные обязательства / Итог пассива баланса.

Специфика конкретных положений и ситуаций

Соотношение названных показателей, то есть определение того, сколько процентов в общем итоге средств компании будет занимать каждый из этих источников – это область принятия решений менеджментом конкретной фирмы. На него может влиять множество факторов: «возраст» компании, ее страновая принадлежность, отрасль деятельности, риск-аппетит, кредитная история, масштабы бизнеса и его конкретные направления, условия получения различных видов кредита – это только их небольшая часть.

Те «идеальные параметры» соотношения источников финансирования средств, которые описываются в литературе уже более века, чрезвычайно условны и часто не многое способны показать

¹³ Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. – М.: Издательство Университет дружбы народов, 1986. – с. 60-61, с. 72.

¹⁴ Кяран Уолш. Ключевые показатели менеджмента. – Киев.: Companion Group, 2008. – с. 128.

¹⁵ Кяран Уолш. Ключевые показатели менеджмента. – Киев.: Companion Group, 2008. – с. 130.

относительно ситуации в конкретной компании. При этом изменения в структуре источников финансирования, могущие быть оцененными как «хорошо» для одной компании, способны в то же время означать «плохо» для другой.

В каждом конкретном случае, знакомясь с данными отчетности, отражающими структуру источников финансирования капитала организации, мы должны принимать во внимание специфику ее деятельности, и те конкретные ситуации (операции компании, внешние факторы и т.п.), которые побудили ее менеджеров «сделать пассив баланса фирмы именно таким».

Вместе с тем, важно обратить внимание на то, что для реализации такого «индивидуального» подхода к оценке значений коэффициентов финансовой устойчивости (зависимости, независимости и т.п.), как правило, бывает недостаточно показателей внешней финансовой отчетности фирмы. Здесь могут потребоваться данные, относящиеся к области уже управленческой отчетности. Практика показывает, что в ситуациях, когда лицам, заинтересованным в сотрудничестве с компанией, требуется информация, не раскрываемая в официальной финансовой отчетности, многие фирмы готовы такие данные предоставлять. И вот здесь важно определиться с тем, какую именно информацию запрашивать, то есть понять, какие демонстрируемые структурой баланса факты требуют дополнительных раскрытий и пояснений. Понимание вероятных причин формирования определенной структуры пассивов может помочь сформировать запросы дополнительных данных, адресованные менеджеру интересующей компании.

Подводя некоторые итоги

Итак, дорогие коллеги, таким образом, мы с вами рассмотрели проблематику ряда основных направлений коэффициентного анализа данных бухгалтерской отчетности современной коммерческой компании – оценки ликвидности (платежеспособности), определения рентабельности и установления степени зависимости от привлеченных источников средств.

Как не устал повторять в своих работах А.Д. Шеремет, «для точной и полной характеристики финансового состояния организации и тенденций его изменения достаточно сравнительно небольшого количества финансовых коэффициентов. Важно, чтобы каждый из этих показателей отражал наиболее существенные стороны финансового состояния»¹⁶. При этом, отмечал Анатолий Данилович, «зачастую предлагается избыточное количество показателей»¹⁶. «Анализ финансовых коэффициентов, – подчеркивал он, – заключается в сравнении их значений с базисными величинами, а также в изучении их динамики за отчетный период и ряд лет. В качестве базисных

величин используются усредненные показатели данной организации, относящиеся к прошлым периодам; среднеотраслевые или средненароднохозяйственные значения показателей; значения показателей, рассчитанные по данным отчетности наиболее удачливого конкурента. Кроме того, – продолжал автор, – в качестве базы для сравнения могут служить теоретически обоснованные или полученные в результате экспертных опросов величины, характеризующие оптимальные или критические, с точки зрения устойчивости финансового состояния, значения относительных показателей. Такие величины фактически выполняют роль нормативов для финансовых коэффициентов, хотя методики их расчета в зависимости, например, от отрасли производства пока не создано, поскольку в настоящее время не устоялся и поэтому лишен полноценной системной упорядоченности набор относительных показателей, применяемых для анализа финансового состояния организации»¹⁶.

Риском утверждать, такой «упорядоченный набор относительных показателей» «не устоится» никогда. Значение любого аналитического коэффициента, рассчитываемое по данным бухгалтерской отчетности, отражает специфику принимаемых менеджерами и/или собственниками компаний управленческих решений, которые, как бы не хотелось их типизировать в учебно-методической литературе, всегда уникальны. Они определяются целым рядом факторов, одним из которых всегда выступают экономические взгляды и убеждения принимающих решения лиц.

Помимо собственного опыта и специфики конкретной ситуации, принимающий решения человек видит любое экономическое явление через призму сформировавшейся у него «профессиональной апперцепции», создаваемой в том числе близкими ему (в силу тех или иных причин) экономическими воззрениями – теориями, которые он считает «работающими» в его случае.

Вся экономическая действительность – продукт принимаемых нами – участниками экономической жизни – решений. Эти решения в определенном смысле всегда уникальны и часто иррациональны. Отсюда, экономика, как область знаний, до сих пор находится в непрерывающемся поиске хотя бы одного действительно «работающего» экономического закона. Немного разобраться в подлинном состоянии дел любой компании можно поняв лиц – конкретных людей, которые стоят за ее действиями, то есть причины их (этих лиц) экономического поведения. Первым, что такое поведение определяет, принятые этими людьми за основу взгляды на происходящее в экономике, взгляды, следующие из определенных экономических теорий (воззрений, мнений, суждений, гипотез и т.п.).

¹⁶ Шеремет А.Д. *Комплексный анализ хозяйственной деятельности*. – М.: ИНФРА-М, 2009. – с. 344.

И вот, в наступающем 2024 году мы с вами, дорогие коллеги, на страницах нашей рубрики журнала «Вестник ИПБ» познакомимся с содержанием ряда важнейших для экономической науки взглядов и попытаемся увидеть то, что соединяет эти идеи великих экономистов с современной практикой бухгалтерского учета и аудита. 🗝

С Новым 2024 годом вас, дорогие друзья!

Литература

Что же касается наиболее пытливых и любознательных из наших читателей, заинтересовавшихся вопросами, рассмотренными в данной публикации, мы с удовольствием можем посоветовать им следующую литературу:

- Автономов В.С. Экономика: Учебник для 10 – 11 кл. общеобразовательных организаций. Базовый уровень образования. – 17-е изд. – М.: ВИТА-ПРЕСС, 2015.
- Бетге Й. Балансоведение. Пер. с нем. под ред. проф. В.Д. Новодворского. – М.: Бухгалтерский учет, 2000.
- Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеевой. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996.
- Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс в 2-х т. / Пер. с англ. Под

ред. В.В. Ковалева. – СПб.: Экономическая школа, 1997.

- Герстнер П. Анализ баланса. – М.: Экономическая жизнь, 1926.
- Дамодаран А. Инвестиционная оценка. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006.
- Евзлин З.П. Техника определения кредитоспособности. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1927.
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса или как понимать баланс. – М.: Проспект, 2009.
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2012.
- Сицилиано Д. Финансы для нефинансовых менеджеров. – М.: ГроссМедиа, 2005.
- Уивер С., Вестон Ф. Финансы и бухгалтерский учет для нефинансовых менеджеров. – М.: HIPPO PUBLISHING LND, 2006.
- Уолш К. Ключевые показатели менеджмента. – Киев: Companion Group, 2008.
- Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2009.
- Ширенбек Х. Экономика предприятия. 15-е изд. / пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С.В. Валдайцева и К. Рихтера. – СПб.: Питер, 2005.
- Шмальц К. Оперативный анализ предприятия. – М.: Техника управления, 1930.



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

ИПБ РОССИИ: ПРАКТИКУМ

Проект «ИПБ России: Практикум» ориентирован на оказание методологической помощи главным бухгалтерам. В рамках проекта эксперты на примерах разъясняют применение норм бухгалтерского и налогового законодательства, вызывающих на практике наибольшие затруднения. Кроме этого, в рамках проекта рассматриваются вопросы внутреннего контроля, финансового анализа и профессиональной этики.



Разработки:

- Основные средства: ликвидационная стоимость (практические аспекты)
- Дисконтирование в рамках ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
- Оценка справедливой стоимости
- ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения

Разработки размещены в личном кабинете действительных членов в разделе Электронная библиотека – ИПБ России: Практикум

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_6_17
УДК 657
БАК 5.2.3

Методические аспекты организации учета в сфере управления жилищно-коммунальным хозяйством

Methodological Aspects of Organizing Accounting in Housing and Utilities Sector Management

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

Николай Тихонович Лабынцев

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета
e-mail: nicobuh@yandex.ru

Елена Александровна Шароватова

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

Ирина Александровна Омельченко

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
e-mail: omelira@yandex.ru

344002, Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая садовая, д. 69.
Тел. +7 (863) 240-29-86.

Аннотация. Стабильность социальной составляющей любого государства во многом зависит от удовлетворенности населения услугами ЖКХ, которые сегодня стали гарантом поддержки политики управления на государственном уровне. Однако миссия государства во многом сведена к организации лицензирования ряда услуг ЖКХ и способов контроля их осуществления и потребления. Тем не менее, зачастую отсутствие информационной прозрачности в обосновании тарифов на услуги ЖКХ становится причиной недовольства качеством услуг со стороны потребителей. Сопутствующим фактором тому стало отсутствие каких-либо отраслевых рекомендаций, способных учетно-аналитическую информацию сделать более открытой для мониторинга тарифов в системе менеджмента ЖКХ. Это приводит к острой необходимости начать разработку таких рекомендаций по организации отраслевого учета с целью раскрытия не только информации в соответствии с нормами ФСБУ, но и для раскрытия данных об издержкостности всех видов и подвидов услуг. Это позволит обосновать (или опровергнуть) повышение тарифов на отдельные виды услуг, поскольку данная сфера деятельности не может преследовать типичные цели бизнеса, а именно, стабильное увеличение прибыли.

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

Nikolay T. Labyntsev

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department
e-mail: nicobuh@yandex.ru

Elena A. Sharovatova

Doctor of Economics, Professor at the Accounting Department
e-mail: esharovatova@mail.ru

Irina A. Omelchenko

PhD in Economics, Associate Professor at the Accounting Department
e-mail: omelira@yandex.ru

69 Bolshaya Sadovaya st., Rostov-on-Don 344002, Russian Federation.
Phone +7 (863) 263-30-80.

Abstract. The stability of the social component of any state largely depends on the satisfaction of the population with housing and communal services, which have become today a guarantor of the management policy support at the state level. However, the mission of the state is largely reduced to organizing the licensing of a number of housing and communal services and ways to control their implementation and consumption. Nevertheless, the lack of information transparency in the justification of tariffs for housing and communal services often causes dissatisfaction with the quality of services at the consuming end. A concurrent factor was the absence of any industry recommendations that could make accounting and analytical information more open for monitoring tariffs in the housing and utilities sector management. This leads to an urgent need to start developing such recommendations on the organization of industry accounting in order to disclose not only information in accordance with the norms of the FAS, but also to disclose data on the cost intensity of all types and subspecies of services. Such measure will make it possible to justify (or refute) the increase in tariffs for certain types of services, since this field of activity cannot pursue typical business goals, namely, a stable increase in profits.

В этой связи в статье предложены основные этапы организации бюджетно-учетной модели в сфере ЖКХ, которая должна быть организована по принципу равенства количества подвидов услуг количеству объектов аналитического производственного учета. При этом для каждого из них могут быть особые приемы учета. Предложения могут быть использованы при формировании внутрикорпоративного стандарта для любой компании сферы ЖКХ. Заявленные предложения являются начальным этапом в разработке отраслевых рекомендаций по планированию, учету и калькулированию стоимости услуг в отраслевом сегменте деятельности.

Ключевые слова: управление; бизнес-среда; учетно-аналитическое сопровождение; сфера ЖКХ; доходы; расходы.

In this regard, the paper proposes the main stages of the budget accounting model creation in the housing and utilities sector, which should be organized on the principle of equality of the number of services subspecies to the number of analytical production accounting objects. At the same time, there may be special accounting techniques for each of them. The proposals can be used in the formation of an internal corporate standard for any company in the housing and utilities sector. The announced proposals are the initial stage in the development of industry recommendations for planning, accounting and calculating the cost of services in the industry segment of activity.

Keywords: management; business environment; accounting and analytical support; housing and utilities sector; income; expenses.

Постановка проблемы

Социализация современного общества во многом зависима от интеграции человека в социально-общественную среду, что во многом обусловлено степенью его удовлетворения (или неудовлетворения) жилищно-коммунальными условиями. Роль жилищно-коммунального хозяйства (далее – ЖКХ) в стране и его влияние на настроения в обществе невозможно переоценить. Население, будучи главным контролером качества жилищных и коммунальных услуг в век цифровых IT-технологий, становится субъектом партнерских отношений с государством в этой сфере. Взаимодействие представителей товариществ собственников жилья и арендаторов, жилищных комитетов с управляющими компаниями становится системным явлением в решении проблем коммуникации между населением и государством. Однако по мере развития региональной и муниципальной инфраструктуры у населения формируются новые требования к комфортному жилью и качеству жилищно-коммунального обслуживания. Совокупность таких удобств, в свою очередь, реализуется на фоне действия национальных регламентов и стандартов, которые охватывают сферу нового

строительства жилья, его модернизацию, реконструкцию и реновацию.

Сегодня нельзя отрицать факт активных перемен в сфере ЖКХ, в которых государство несет основную социальную ответственность перед населением страны, что закреплено Указом Президента РФ № 600 от 07.05.2012 г. «О мерах по обеспечению граждан Российской Федерации доступным и комфортным жильем и повышению качества жилищно-коммунальных услуг»¹. Необходимость государственного вмешательства в систему контроля ЖКХ обусловлена жесткими стандартами содержания жилья и его обслуживания, в связи с чем проводится периодическая оценка удовлетворенности населения качеством оказываемых услуг. Поскольку удовлетворенность услугами ЖКХ напрямую влияет на социальную напряженность в стране, государство ориентировано на положительную динамику расходов федерального бюджета в сфере ЖКХ (табл. 1).

Как видно из данных таблицы 1, уровень затрат со стороны федерального бюджета имеет тенденцию роста, что, однако, не исключает наличие проблем в этой сфере.

В основном они связаны с неудовлетворенностью качеством услуг, непрозрачностью оплаты за услуги ЖКХ, наличием аварийного и ветхого

Таблица 1. Общая динамика расходов федерального бюджета в сфере жилищно-коммунального хозяйства РФ [1]

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.	Темп прироста, %		
				2020/2019	2021/2020	2021/2019
ЖКХ, всего, млрд руб.	148,8	282,2	371,5	189,65	131,64	в 2,5 раза
в т.ч. жилищное хозяйство, млрд руб.	27,7	38,8	41,2	140,07	106,19	148,74
коммунальное хозяйство, млрд руб.	50,1	70,2	80,1	140,12	114,1	159,68
благоустройство, млрд руб.	60,8	84,4	88,0	138,82	104,27	144,74
Прикладные научные исследования в ЖКХ, млрд руб.	0,6	0,7	0,4	116,67	57,14	66,67
Прочие виды расходов, млрд руб.	9,6	88,1	161,8	в 9,2 раза	183,65	в 17 раз

¹ Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2012 г. № 600. Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/35264> (дата обращения: 03.12.2023).

жилья, а также с претензиями к работе управляющих компаний. Все эти проблемы во многом обусловлены главной проблемой ЖКХ, заключающейся в монополизации отрасли и закрытости информационной сферы ее показателей. Это исторически связано с естественной локальной монополией данной отрасли и мотивами действующих в ней управленческих структур. Форма управления задана много лет назад и во многом зависит от стереотипов эксплуатации жилищного фонда, что создает определенные проблемы в реформировании ЖКХ и создании открытой информационной системы ее базы данных.

Именно открытость информационной системы определяет эффективность управления в ЖКХ, когда интерес к результатам управления наблюдается у всех его участников, но при этом цели участников различны: собственники хотят получить качественные услуги за минимальные средства, управляющие компании нацелены на максимизацию роста прибыли. Расхождение финансовых интересов приводит к многочисленным конфликтам и судебным разбирательствам. Пожалуй, ни одна другая отрасль экономики не находится в сфере столь пристального внимания подавляющего большинства граждан страны, поскольку практически каждый из них сталкивается с проблемами ЖКХ. И это притом, что, как справедливо отмечает ряд авторов, «в нашей стране накоплен колоссальный опыт применения системного подхода к обоснованию развития социально-экономических систем, который использовался как в процессе территориального планирования, так и в процессе создания и развития сложных наукоемких отраслей... Возникает справедливый вопрос, почему комплексный подход, удачно реализованный в других сферах деятельности, до сих пор не может эффективно использоваться в сфере производства и потребления жилищно-коммунальных услуг» [2, с. 297].

Причины конфликтов и споров в сфере ЖКХ весьма многочисленны: начиная от категорических разногласий между собственниками помещений и управляющими компаниями в понимании вопросов управления, объема и качества предоставляемых услуг, до несовершенства и нестабильности действующего законодательства в ЖКХ. Поскольку в основе большинства конфликтов лежат экономические проблемы, такие как нецелевое использование средств, низкая эффективность управления, отсутствие должного контроля за качеством услуг, сверхнормативные расходы и др., то многие споры могли бы быть урегулированы посредством повышения качества отчетной информации о расходовании коммунальных платежей. Решение этой задачи требует адекватного учетно-аналитического сопровождения в рассматриваемой деятельности.

Цель статьи

Любая новация в сфере управления будет малоприменимой без изменений в сфере ее информационного обеспечения, которое призвано раскрывать эффективность вложений в ЖКХ со стороны бюджетных, коммерческих субъектов и поступлений от населения. Поскольку информационное обеспечение любой отрасли регулируется федеральными стандартами по бухгалтерскому учету, не предусматривающими оперативного изменения учетных приемов в угоду системе менеджмента, вся нагрузка по внедрению эффективных учетных методик и техник возлагается на систему управленческого учета. В этой связи предложения по организации учетно-управленческой системы в сфере ЖКХ приобретают стратегическое значение для исключения социальной напряженности между потребителями услуг ЖКХ и его основными контролерами в лице региональных и муниципальных организаций. На этом фоне, в рамках усиления качества системы менеджмента ЖКХ, целесообразным станет разработка отраслевой модели управленческого учета, нацеленная на раскрытие эффективности управления данной сферой и прозрачность затрат по каждому виду ее услуг.

Обсуждения

Несмотря на социальную значимость отрасли ЖКХ, проблемам организации менеджмента в ней, а точнее – организации эффективных методик отраслевого учета – уделялось недостаточное внимание. Точечно исследованиям в этой области посвящены труды таких авторов, как В.В. Говдя и С.А. Шулепиной [3], С.А. Городковой и Е.А. Киберева [4], Н.Д. Галимовой [5], О.В. Давыдовой [6], М.Ю. Застела [7], И.Ф. Карпова [8], Д.Ю. Рожковой [9] и др. Преследуя цель совершенствования системы менеджмента в этой отрасли, они выделили проблемы ЖКХ в различных аспектах, включая систему учета и отчетности. Независимо от рассматриваемых проблем, авторы акцентировали внимание на необходимости развития эффективных инструментов учета и контроля затрат в сфере ЖКХ, от которых зависит возможность выявления наиболее рентабельных сегментов деятельности в ЖКХ, возможность обоснования политики ценообразования при обновлении тарифов на услуги. Особенно это актуально для регионов с отрицательными экономическими показателями, в которых преобладают технически и морально устаревшие объекты ЖКХ, требующие значительных инвестиций.

Кроме того, важность особой системы учета доходов и расходов в ЖКХ также обусловлена тем, что часть стоимости услуг, особенно для малоимущей части населения, для лиц с ограниченными возможностями и иных категорий лиц, попадающих

под режим льготирования, требует предоставления объективной информации о себестоимости каждого вида услуг с тем, чтобы выделить объем выпадающих доходов не в целом по компании ЖКХ, а по конкретному сегменту ее деятельности. Однако компании-монополисты, такие как коммунальное теплоснабжение, водоотведение и водоснабжение, диктуют свои методы управления отраслью, не заботясь о прозрачности себестоимости услуг. В этой связи качество коммунальных услуг должно обеспечиваться третьей независимой стороной в лице государства, тем самым снимая давление монополистов на рынок услуг. Этим объясняется потребность в создании эффективной модели информационного обеспечения ЖКХ, важной для обоснования изменения тарифов.

Тем не менее, стремясь усилить контроль над сферой ЖКХ, государственное регулирование ограничилось процессом расширения административно-правовых методов воздействия на сферу ЖКХ и не более того. Отказавшись от идеи введения саморегулирования в данной сфере услуг, государство сделало лицензируемой деятельность управляющих компаний. В результате лицензирование стало единственным методом публично-правового регулирования экономических отношений в сфере ЖКХ. Иных же рекомендаций по созданию эффективного информативного учетно-аналитического сопровождения для производителей, обеспечивающего ранжирование услуг по степени рентабельности, со стороны государства не предложено. В этой связи целесообразным для исследования стали следующие задачи:

- выделить несколько уровней аналитического учета для раскрытия себестоимости услуг ЖКХ;
- обосновать целесообразность использования двухступенчатого маржинального подхода при ранжировании рентабельности услуг ЖКХ;
- предложить методы формирования себестоимости услуг ЖКХ в зависимости от измерителей работ в рамках каждого вида услуг ЖКХ.

Исследовательская часть

Как известно, сфера производства и управления в ЖКХ состоит из многоотраслевого муниципального хозяйства и подразделяется на три сектора.

Первый сектор – жилищный комплекс, который обеспечивает нормальную эксплуатацию объектов жилой и нежилой недвижимости, а также бытовое обслуживание, торговые и офисные здания, сферу досуга, образовательные учреждения, культурно-просветительные и учреждения здравоохранения.

Второй сектор – это коммунальный комплекс, осуществляющий производство и поставку необходимых ресурсов, таких как вода, тепло, электроэнергия, газ, вывоз бытовых и технологических отходов.

Третий сектор – это комплекс благоустройства, который осуществляет все разновидности работ

для достаточного уровня комфорта в сфере благоустройства и жизненной сферы, а именно: возведение новых и поддержание уже имеющихся городских дорог, магистралей и мостов; создание зеленых зон сферы обслуживания парков и садов, сфера поддержания благоустройства парка и садов и зон отдыха.

В состав жилищного фонда входят жилые помещения разного социального использования, например, квартиры в многоквартирных домах и индивидуальные жилые дома, а также нежилые помещения. Кроме того, сюда входит специализированный фонд – общежития, гостиницы, приюты, лечебные учреждения и прочее. Все эти объекты включают в себя различные коммуникации: отопление, холодное и горячее водоснабжение, электроснабжение, телефон, телевидение, вентиляционные системы, а также места общего пользования – это подъезды, чердаки, подвалы, лифты, мусоропроводы. В коммунальные платежи входят расходы не только на собственную жилую площадь, но и за общедомовые нужды. В итоге ЖКХ представляет собой многопрофильное хозяйство, обслуживающее несколько подотраслей и охватывающее более 30 видов деятельности.

Каждая управляющая организация, в т.ч. и товарищества собственников жилья, в своей деятельности руководствуются плановой сметой доходов и расходов, в которой указываются и тарифицируются все виды предоставляемых услуг и которая утверждается общим собранием. Данный документ, по сути, является аналогом «Бюджета доходов и расходов». По итогам года, в соответствии с законодательством, управляющей организацией предоставляется отчет о выполнении сметы. Однако судебная практика свидетельствует, что далеко не всегда указанная в нем информация обоснована и детализирована для потребителей услуг, что является причиной множества спорных ситуаций в сфере ЖКХ. И причиной такой ситуации часто является недобросовестное выполнение обязанностей сотрудниками управляющей организации и отсутствие системы учетно-аналитического обобщения информации в разрезе каждого вида услуг.

На фоне отсутствия единой отраслевой методики управленческого учета затрат в ЖКХ, каждая управляющая компания, зачастую относимая к малому и среднему бизнесу, не способна самостоятельно создать эффективную многоуровневую систему учета затрат и доходов. Сопутствующим фактором является отсутствие должного количества специалистов по управленческому учету.

Учитывая многопрофильность сферы ЖКХ, возникает потребность выстроить архитектуру учетных уровней в системе управленческого учета показателей, где каждый уровень соответствует направлению деятельности компании, а учетные

подуровни – виды услуг внутри него. Распределяя в учете доходы и расходы компании между видами деятельности (1 уровень) и видами услуг (2 уровень), появляется возможность оценить эффективность управления руководителей 1-го и 2-го уровней управления (например, ответственного за коммунальное обслуживание домов и ответственного за их капитальный и текущий ремонт). В этой связи целесообразна, во-первых, градация в учете не только услуг ЖКХ по их видам (как отдельные аналитические субконто в производственном учете), а, во-вторых, градация показателей по каждому виду услуг (статьи доходов, статьи расходов и проч.) и одновременно по уровням ответственности руководителей за эти показатели.

Каждый руководитель, в силу своей профессиональной ориентированности и ответственности за качество услуг, контролирует конкретный набор показателей и их стоимостной измеритель, в связи с чем любой из показателей не может быть учтен вне субконто «Зона ответственности». Так, контролируя расходы на ремонт и обслуживание оборудования водоснабжения, газоснабжения, электроснабжения, главный инженер не может одновременно отвечать за правильность формирования фактической, «входящей», стоимости такого оборудования, что уже попадает в зону ответственности главного бухгалтера. Также и работник логистической службы, отвечая за допустимый предел цены на приобретаемые материалы и комплектующие для оказания услуг ЖКХ, не может одновременно отвечать за соблюдение лимита их расходования в процессе потребления запасов, что является зоной ответственности руководителя производства.

Для решения обозначенных проблем необходим алгоритм формирования бюджетно-учетной модели в сфере ЖКХ, нацеленной на максимальный информационный эффект для отраслевого менеджмента. Вне зависимости от масштабов деятельности субъекта ЖКХ формирование бюджетно-учетной модели предполагает ряд последовательных действий, объединенных в пять этапов:

Первый этап – диагностика бизнеса или анализ существующей системы управления экономического субъекта сферы ЖКХ, технологических процессов, основных экономических показателей с целью выстраивания архитектуры показателей доходов, расходов и финансовых показателей, соотносимых с уровнями управления. Переход показателей (от аналитических к синтетическим) становится тем информационным каркасом, на который опирается вся бюджетно-учетная модель.

На *втором этапе* необходимо сформировать классификаторы для всех объектов бюджетно-учетной модели, где в каждом из них должны быть представлены однородные объекты модели, а именно:

- классификатор направлений деятельности субъекта ЖКХ (водоснабжение, газоснабжение, благоустройство, содержание дошкольных учреждений и проч.);
- классификатор услуг внутри каждого направления деятельности (содержание сетей водоснабжения, ремонт сетей, новое подключение к источникам воды и проч.);
- классификаторы руководителей 1-го и 2-го уровней управления;
- классификаторы статей основных доходов, расходов, статей прочих доходов, расходов;
- классификатор калькуляционных единиц;
- классификатор показателей для мотивации персонала.

По итогу *второго этапа* формируется набор бюджетных показателей и рабочий план счетов для их аналитического и синтетического учета.

На *третьем этапе* определяется порядок калькулирования стоимости тарифов для всех видов услуг ЖКХ по единообразию на этапах планирования и учета. Выбор тарифов и определение их стоимости зависят от единицы тарификации, измеритель которых одновременно становится калькулируемой единицей. К примеру, в жилищном хозяйстве калькулируемой единицей и объектом тарификации является кв. м общей площади жилья; в водоснабжении – куб. м отпущенной воды; в водоотведении – куб. м отведенной сточной жидкости; в теплоснабжении – Гкал отпущенной тепловой энергии; в горячем водоснабжении – Гкал тепловой энергии на подогрев воды, или куб. м отпущенной горячей воды; в электроснабжении – кВт. ч отпущенной электроэнергии; при вывозе бытового мусора – куб. м бытовых отходов; при уличной уборке – кв. м убираемой площади и т.д.

Четвертый этап предполагает формирование внутреннего стандарта с описанием всего алгоритма действий в рамках бюджетно-учетной модели. Объектом описания становится последовательность формирования операционных и финансовых планов, порядок их изменения и закрепления ответственности, учетная политика в целях менеджмента, политика мотивации за соблюдение бюджетных показателей и прочие действия.

Заключительный, пятый этап – это автоматизация процессов формирования бюджетно-учетной модели, требующая привязки типового алгоритма программы к отраслевым особенностям субъекта ЖКХ. Автоматизация может быть осуществлена с помощью внедрения новых программ или путем дополнения новых функций к уже существующим. Схематично на рисунке 1 представлена многоуровневая бюджетно-учетная модель в ЖКХ, которая формирует технологию управления.

Следует отметить, что модернизация системы менеджмента в сфере ЖКХ, – это не панацея от

Рис. 1. Многоуровневая архитектура бюджетно-учетной модели в организации ЖКХ

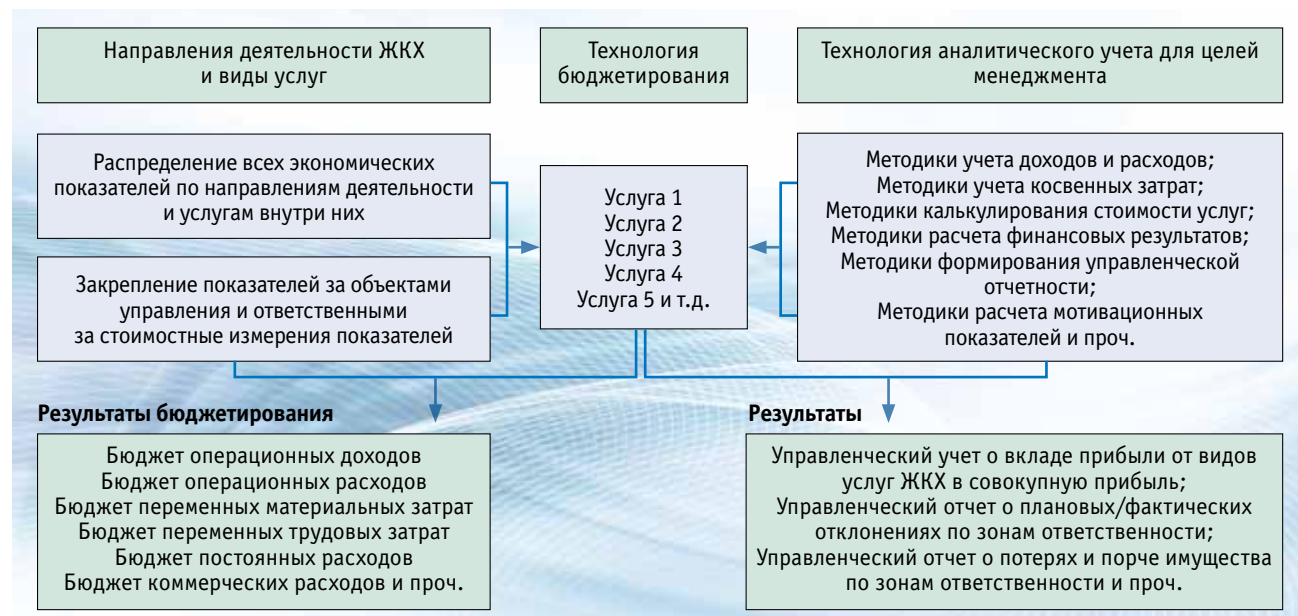


Рис. 2. Направления решения кризиса и развития структуры ЖКХ



всех проблем. Если говорить о модернизации и развитии жилищно-коммунального хозяйства в РФ, то многое зависит от внешней системы финансирования этого сектора экономики – это активное привлечение ресурсов частного бизнеса в жилищный сектор. Необходимость увеличения притока инвестиций является очевидным. Гарантия инвесторам получить дивиденды от своих инвестиций

– это наличие прозрачных и оперативных информационных потоков, основанных на взаимодействии бюджетной и учетной технологий. В связи с отсутствием предложений по таким технологиям со стороны государства, остается субъектам ЖКХ самим формировать эффективную бюджетно-учетную модель, составляющие которой систематизированы в данной статье. Сами же инвесторы, по нашему мнению, могут использовать два пути усиления эффективности сферы ЖКХ, что схематично представлено на рисунке 2.

Остается добавить, что в условиях цифровых технологий усиливается потребность в прогнозировании затрат в сфере ЖКХ, используя для этого модель поведения затрат в ответ на ключевые факторы риска: санкционную политику, ограничения в логистике, дефицит кадров и проч. Возможности цифровых технологий в отраслевом аспекте позволяют противостоять современным вызовам, что обосновано в трудах таких авторов, как В.Б. Ивашкевич [10], Е.А. Мизиковский [11], Т.М. Одинцова [12] и др.

Заключение

Таким образом, все обозначенные проблемы определяют появление новых стимулов развития организаций ЖКХ, механизма взаимодействия органов власти и бизнес-структур региона в процессах формирования жилищно-коммунальной инфраструктуры. Организация и внедрение приемов учета в целях развития эффективного менеджмента становится сегодня одной из приоритетных задач для субъектов ЖКХ, поскольку позволит раскрыть влияние отдельных операций или их групп на финансовые результаты различных видов услуг, оказываемых в сфере ЖКХ.

Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Новосельский С.О., Жахов Н.В., Шатохин М.В., Антропова Т.Г. Состояние и перспективы финансового обеспечения жилищно-коммунального хозяйства России: взгляд из региона // *Фундаментальные исследования*. – 2022. – №9. – С. 60-65.
2. Бублик Н.Д., Шарипова Л.К., Чувилин Д.В. Проблемы и пути развития жилищно-коммунального хозяйства региона // *Проблемы современной экономики*. – 2012. – №4(44). – С. 295-298.
3. Говдя В.В., Шулепина С.А. Основные принципы построения системы учета затрат в управляющих организациях ЖКХ // *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ)*. – 2015. – №106(02). – С. 604-616.
4. Городкова С.А., Кибирева Е.А. Процесс формирования себестоимости услуг субъектов жилищно-коммунального хозяйства с позиций косвенных затрат // *Вестник ЗабГУ*. – 2015. – №126(11). – С. 79-84.
5. Галимова Н.Д. Учет потребления коммунальной услуги, предоставленной на общедомовые нужды // *Городское хозяйство в ЖКХ*. – 2016. – №8(26). – С. 137-139.
6. Давыдова О.В. Учетная политика управляющих компаний для целей бухгалтерского учета // *Журнал «Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение*. – 2018. – №2. – С. 34-36.
7. Застела М.Ю., Романов Д.С., Нугуманова Г.Р. Мы и ЖКХ: Учебное пособие. – Казань: ООО «Новое знание», 2016. – 84 с.
8. Карпова И.Ф. Направления совершенствования системы внутреннего контроля затрат в организациях ЖКХ на основе методологии COSO // *Экономика и управление: проблемы, решения*. – 2016. – Том 1. – №5. – С. 102-113.
9. Рожкова Д.Ю. Особенности управленческого учета затрат в управляющих организациях ЖКХ // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2020. – Том 7. – №4. – С. 33-42. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-33-42.

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Novoselskiy S.O., Zhakhov N.V., Shatokhin M.V., Antropova T.G. Sostoyaniye i perspektivy finansovogo obespecheniya zhilishchno-kommunal'nogo hozyaystva Rossii: vzglyad iz regiona [State and Prospects of Financial Support of Housing and Utilities in Russia: View from the Region]. *Fundamental'nye issledovaniya*, 2022, no. 9, pp. 60-65 (in Russ.).
2. Bublik N.D., Sharipova L.K., Chuvilin D.V. Problemy i puti razvitiya zhilishchno-kommunal'nogo khozyaystva regiona [Municipal Housing Economy: Problems and Ways of Its Development in the Regions]. *Problemy sovremennoy ekonomiki*, 2012, no. 4(44), pp. 295-298 (in Russ.).
3. Govdya V.V., Shulepina S.A. Osnovnye printsipy postroeniya sistemy ucheta zatrat v upravlyayushchikh organizatsiyakh ZHKKH [Main Principles of Creating a Cost System in Housing and Utilities Management Companies]. *Politematicheskii setevoy elektronnyy nauchnyy zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyy zhurnal KubGAU)*, 2015, no. 106(02), pp. 604-616 (in Russ.).
4. Gorodkova S.A., Kibireva E.A. Protsess formirovaniya sebestoimosti uslug sub"ektov zhilishchno-kommunal'nogo khozyaystva s pozitsiy kosvennykh zatrat [The Process of Forming Services Cost of Housing and Utilities Entities from the Perspective of Indirect Costs]. *Vestnik ZabGU*, 2015, no. 126(11), pp. 79-84 (in Russ.).
5. Galimova N.D. Uchet potrebleniya kommunal'noy uslugi, predostavlennoy na obshchedomovye nuzhdy [Accounting for The Consumption of Communal Services Provided for General House Needs]. *Gorodskoe khozyaystvo v ZHKKH*, 2016, no. 8(26), pp. 137-139 (in Russ.).
6. Davydova O.V. Uchetnaya politika upravlyayushchikh kompaniy dlya tseley bukhgalterskogo ucheta [Accounting Policies of Management Companies for Accounting Purposes]. *ZHurnal «Zhilishchno-kommunal'noe khozyaystvo: bukhgalterskiy uchet i nalogooblozhenie*, 2018, no. 2, pp. 34-36 (in Russ.).
7. Zastela M.YU., Romanov D.S., Nugumanova G.R. My i ZHKKH [We and Housing and Utilities Sector]. *Kazan', Novoe znanie Publ.*, 2016, 84 p.
8. Karpova I.F. Napravleniya sovershenstvovaniya sistemy vnutrennego kontrolya zatrat v organizatsiyakh ZHKKH na osnove metodologii COSO [Directions of Improvement of the System of Internal Cost Control in the Organizations of Housing and Communal Services on the basis of the COSO Methodology]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2016, Vol. 1, no. 5, pp. 102-113 (in Russ.).
9. Rozhkova D.YU. Osobennosti upravlencheskogo ucheta zatrat v upravlyayushchikh organizatsiyakh ZHKKH [Special Features of the Cost Accounting System in Managing Organizations of the Housing and Utilities Sector]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, Vol. 7, no. 4, pp. 33-42 (in Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-33-42.

10. Ивашкевич В.Б. Цифровая экономика и учет // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №2. – С. 9-12.
11. Мизиковский Е. А. Российский производственный учет: сегодняшняя проблематика // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №1. – С. 18-28.
12. Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – №3. – С. 5-14.

Для цитирования

Лабынцев Н.Т., Шароватова Е.А., Омельченко И.А. Методические аспекты организации учета в сфере управления жилищно-коммунальным хозяйством // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №6. – С. 17-24.

10. Ivashkevich V. B. Tsifrovaya ekonomika i uchët [Digital Economy and Accounting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 2, pp. 9-12 (in Russ.).
11. Mizikovskiy E. A. Rossiyskiy proizvodstvennyy uchët: segodnyashnyaya problematika [Cost Accounting in Russia: Basic Methodological Aspects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 1, pp. 18-28. (in Russ.).
12. Odintsova T. M. Buhgalterskiy uchët v kontekste vyzovov tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Accounting in the light of Digital Economy Challenges and Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 5-14 (in Russ.).

For citation

Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Omelchenko I.A. Metodicheskie aspekty organizatsii ucheta v sfere upravleniya zhilishchno-kommunal'nyim hozyaystvom [Methodological Aspects of Organizing Accounting in Housing and Utilities Sector Management]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 6, pp. 17-24 (in Russ.).

Специальные условия для получения аттестатов ИПБ РОССИИ

Аудиторам

Одновременное выполнение двух условий освобождает специалиста от сдачи экзамена ИПБ России:

- ✓ Наличие квалификационного аттестата аудитора (независимо от даты его выдачи);
- ✓ Опыт работы в области экономики и управления не менее 5 лет из 7 последних календарных лет.

Налоговым консультантам

Одновременное выполнение двух условий освобождает специалиста от сдачи экзамена ИПБ России:

- ✓ Наличие квалификационного аттестата налогового консультанта (независимо от даты его выдачи и срока действия);
- ✓ Опыт работы в области экономики и управления:
 - при среднем профессиональном образовании – не менее 5 лет;
 - при высшем образовании – не менее 3 лет.



DOI: 10.51760/2308-9407_2023_6_25
 УДК 336.71.078.3
 ВАК 5.2.3

Теневая экономика: причины и следствия

Shadow Economy: Causes and Effects

Российский союз промышленников и предпринимателей, Российская Федерация, Москва

Александр Михайлович Курьянов

канд. экон. наук, доцент, член отраслевого экспертного совета при Российском союзе промышленников и предпринимателей
 e-mail: kurianov@list.ru
 117342, Российская Федерация, г. Москва, ул. Профсоюзная, д. 73, кв. 30.

Rossiyskiy soyuz promyshlennikov i predprinimateley (Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs), Russian Federation, Moscow

Alexander M. Kuryanov

PhD in Economics, Associate Professor, Member of the Expert Council at the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs
 e-mail: kurianov@list.ru
 Ap. 30, 73 Profsouznaya st., Moscow 117342, Russian Federation.

Аннотация. Сокращение теневой экономики традиционно выступает одним из ключевых показателей эффективности налоговых, правоохранительных органов, Центробанка и финансовой разведки. Вопросы анализа причин этого явления, его воздействия на экономический рост, выработки унифицированной методологии оценки его масштабов не теряют своей актуальности. Так, по мнению ряда ученых-экономистов, налоги и социальные отчисления, увеличивая стоимость рабочей силы в официальной экономике, выступают ключевыми факторами, способствующими росту теневое сектора. По мнению других специалистов, на показатели официальной безработицы и параметры теневое сектора экономики в большей степени влияет регулирование рынка труда. Они исходят из того, что требования по лицензированию отдельных видов деятельности, охране труда, ограничения на рабочее время, по возможностям увольнения работников, найму иностранцев в конечном итоге влияют на издержки, которые несут хозяйствующие субъекты при найме рабочей силы. Важным также является точное определение этого явления. В настоящее время исследователи оперируют наряду с теневой экономикой такими понятиями, как ненаблюдаемая, неформальная и нелегальная экономика, вкладывая в них зачастую различный смысл. В статье приводится обзор исследований по данной тематике.

Ключевые слова: теневая экономика; ненаблюдаемая экономика; экономический рост; ВВП; институциональная среда.

Введение

Стратегия национальной безопасности Российской Федерации, утвержденная Указом Президента РФ от 02.07.2021 г. №400, включает задачу укрепления финансовой системы Российской

Abstract. The reduction of the shadow economy has traditionally been one of the key indicators of the effectiveness of tax, law enforcement agencies, the Central Bank and financial intelligence. The issues of analyzing the causes of this phenomenon, its impact on economic growth, and developing a unified methodology for assessing its scale do not lose their relevance. Thus, according to a number of economic scientists, taxes and social contributions, increasing the cost of labor in the official economy, are key factors contributing to the growth of the shadow sector. According to other experts, the indicators of official unemployment and the parameters of the shadow sector of the economy are more influenced by the labor market regulation. They proceed from the fact that the requirements for licensing certain types of activities, labor protection, restrictions on working hours, the possibility of dismissing employees, and hiring foreigners ultimately affect the costs incurred by business entities when hiring labor. An accurate definition of this phenomenon is also important. Currently, researchers use along with the shadow economy such terms as the non-observed, informal and illegal economy, often putting different meanings into them. This paper provides an overview of research on this topic.

Keywords: shadow economy; non-observed economy; economic growth; GDP; institutional environment.

Федерации и ее суверенитета, в том числе совершенствование системы государственного контроля (надзора) в сфере экономической деятельности, снижение доли теневое сектора и др. Этот термин часто фигурирует в публичных отчетах ведомств. Так, в годовом отчете Банка России

за 2022 год отмечается, что кредитные организации в результате функционирования платформы «Знай своего клиента» предотвратили вывод около 30 млрд рублей в теневой сектор экономики¹. Сокращение теневого сектора экономики выступает в качестве цели функционирования и некоторых межведомственных форматов, например, Межведомственной рабочей группы по противодействию незаконным финансовым операциям².

Представляется, что это явление остается недостаточно изученным, отсутствует на данном этапе и устоявшийся понятийный аппарат. Авторами предлагаются различные определения таких понятий, как теневая экономика, ненаблюдаемая, подпольная, неформальная или параллельная экономика. Развитие методических подходов к оценке объемов теневого сектора экономики, определению характера и степени влияния отдельных факторов на формирование ее динамики представляется весьма актуальной задачей, в том числе и в контексте оценки эффективности государственной политики.

Исследованию проблем теневого сектора экономики посвящены работы зарубежных исследователей Е. Фридмана, Д. Кауфмана, Д. Сото, П. Смита, а также российских ученых-экономистов Е.А. Бренделева, О.С. Сухарева, С.А. Тертышного и др. Целью настоящей статьи является рассмотрение современных подходов к анализу теневого сектора экономики, причин ее формирования и последствий для экономического роста, а также подходов к оценке масштабов.

Методы

В статье использованы методы анализа и синтеза, рассмотрены российские и зарубежные источники по проблематике теневого сектора экономики. Статистические данные для исследования собраны за период 2012-2022 гг.

Результаты

В статье рассмотрены основные подходы к определению понятий теневого сектора, неформальной, ненаблюдаемая экономика, выделены ключевые факторы, условия формирования теневого сектора, а также ее влияние на параметры экономического развития, рассмотрены подходы к оценке масштабов теневого сектора.

Обсуждение

Определение теневого сектора экономики

Большинство экспертов при квалификации теневого сектора экономики за основу берут ситуации, когда

деятельность, направленная на извлечение дохода, осуществляется вне поля зрения налоговых органов и официального статистического наблюдения [1]. Это может быть производство и сбыт товаров на так называемом черном рынке, основанном на обороте наличных и бартерных сделок, контрабанда товаров, незарегистрированный доход (серая зарплата), выплачиваемая работникам, в том числе иммигрантам, чаевые, выигрыши в азартных играх и т.д. Под это определение подпадает и деятельность, которая однозначно квалифицируется, как преступная (например, производство и сбыт наркотиков, торговля людьми и др.). Перечень видов деятельности, которые в этой связи квалифицируются как тневые (нелегальные), варьируется в зависимости от законодательства конкретного государства. Например, в некоторых странах запрещен алкоголь, а в других легализовано хранение и частное использование небольшого количества наркотических средств, например, марихуаны.

Некоторые авторы при определении так называемой подпольной (underground economy) экономики рассматривают только производство и сбыт легальных товаров и услуг, которое намеренно скрывается от государственных органов, чтобы избежать налогообложения и уплаты социальных взносов. При этом функционирование этого сегмента соответствует определенным нормативам на рынке труда, таким как ограничения по рабочему времени, стандарты безопасности и др. [2].

Росстат разделяет понятия теневого и ненаблюдаемого сектора экономики. Под теновым, или криминальным, сектором экономики Росстат понимает ситуацию, когда часть производства намеренно пытаются скрыть от внимания власти, например, для уклонения от уплаты налогов. Доля такого теневого сектора по оценкам Росстата в 2021 году составляла порядка 4% ВВП. В контур ненаблюдаемого сектора экономики Росстат, помимо тневых операций, включает также неформальный сектор, т.е. экономические операции, не наблюдаемые прямыми статистическими методами (например, продукция подсобных хозяйств). Объем такого сектора Росстат в 2019 году оценивал в 11,6% от ВВП³.

Профессор экономики Эдгар Файг разделяет такие понятия, как нелегальная, не учитываемая, незарегистрированная и неформальная экономическая активность. В нелегальном секторе производится запрещенная законодательством продукция. Не учитываемая экономика включает субъектов хозяйствования, умышленно уклоняющихся от уплаты налогов. Не учитываемые органами статистического наблюдения субъекты, осуществляющие преимущественно домашнее производство, составляют так называемый незарегистрированный сектор. Неформальная

¹ Годовой отчет Банка России за 2022 год. Режим доступа: http://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/43872/ar_2022.pdf (дата обращения: 27.09.2023).

² См., например, годовой отчет Росфинмониторинга за 2021 год. Режим доступа: <https://www.fedsfm.ru/content/files/documents/2022/%D0%B0nnualreport21.pdf> (дата обращения: 27.09.2023).

³ Федеральная служба государственной статистики. Режим доступа: https://rosstat.gov.ru/media_official_comments/document/125108 (дата обращения: 27.09.2023).

экономика ориентирована на несоблюдение нормативных актов, регулирующих допуск на рынок (лицензирование), трудовые отношения и др. [3].

Особенности функционирования теневой экономики.

Признанным фактом является большая гибкость и адаптивность к внешнему воздействию теневой экономики по сравнению с официальной. Дискуссионным на данный момент является вопрос о влиянии роста теневой или ненаблюдаемой экономики на показатели официальной экономики, такие как ВВП.

По мнению некоторых исследователей, теневая экономика сдерживает экономический рост. Они исходят из того, что рост доли официальной экономики приведет к увеличению налоговых поступлений, что, в свою очередь, положительно скажется на росте государственных расходов, особенно в инфраструктурные проекты и социальные услуги (здравоохранение, образование и др.), что простимулирует расширение инвестиций и производства и приведет к увеличению темпов экономического роста.

Кроме того, отмечаются также следующие негативные последствия роста теневой экономики:

- нерелевантность официальной статистики (по уровню безработицы, трудовым ресурсам, доходам, потреблению и др.), что делает непредсказуемой, в ряде случаев, контрпродуктивной макроэкономическую политику, это негативно сказывается на реализации государственных программ. В этой связи, например, отмечается, что высокие темпы роста официальной экономики, которые демонстрирует ряд стран с формирующимися рынками, на самом деле могут быть еще выше в связи со значительным размером ненаблюдаемой экономики в этих странах [4].
- рост теневой экономики может стать сильным стимулом для перетока рабочей силы из официальной экономики. Это обстоятельство может привести к снижению официальных темпов роста экономики.
- рост теневого сектора, при прочих равных условиях, приводит к снижению поступлений от налогов, что побуждает правительство повышать ставки налогообложения, поощряя тем самым дальнейший перевод бизнеса в теневую экономику, что, в конечном итоге, сказывается на росте бюджетных ограничений для государственного сектора. Ухудшение качества общественных благ и государственного управления также мотивирует бизнес и работников переходить в теневой сектор, порождая тем самым порочный круг [5]. Однако некоторые эксперты опровергают такие выводы. По их мнению, более высокие налоговые ставки приводят к увеличению доходов и, соответственно, повышению качества государственных услуг, а также формированию более эффективной институциональной и правовой среды, что, в свою очередь, стимулирует фирмы

работать в официальном секторе. Таким образом, более высокие налоги, по их мнению, связаны с меньшим размером теневой экономики [6].

Нелинейный характер влияния масштабов роста теневого сектора на ВВП обосновывается также тем фактом, что большая часть доходов, полученных в теневом секторе, расходуется в краткосрочном периоде в официальной экономике. Рост потребительских расходов, особенно на товары длительного пользования и услуги, оказывает значимый стимулирующий эффект на экономику. При этом также отмечается, что в некоторых странах значительная доля продукции и вовсе не была бы произведена вне контура теневой экономики.

Факторы формирования теневой экономики.

Каковы же причины роста теневого сектора и какие меры государственной политики наиболее эффективны для ее снижения? Эксперты традиционно выделяют несколько основных факторов, стимулирующих рост теневого сектора в хозяйственной системе:

- высокие ставки налогов и социальных отчислений;
- уровень заработной платы в официальной экономике;
- регуляторная и административная нагрузка на бизнес;
- высокий уровень коррупции.

Налоги и социальные отчисления увеличивают стоимость рабочей силы в официальной экономике и поэтому, по мнению ряда ученых-экономистов, выступают ключевыми факторами, способствующими росту теневого сектора. Конечно, степень их влияния будет различной в зависимости от уровня развития хозяйственной системы и ее институтов. Примечательным в этой связи является пример Австрии, в которой при одной из самых высоких ставок подоходного налога (55%) наблюдаются наименьшие масштабы теневой экономики (8,9%). Скорее всего, не более высокие налоги сами по себе увеличивают размеры теневой экономики, а неэффективное налоговое администрирование. В этой связи, по мнению экспертов, развитие системы налогового контроля, а также более суровые наказания за налоговые правонарушения, могут сократить размеры теневой экономики. При этом даже значительное снижение ставок налогообложения не приведет к существенному сокращению теневой экономики, но может снизить темпы ее расширения.

Некоторые эмпирические исследования однако демонстрируют, что рост налогов все же влияет на теневой сектор. В США анализ показывает, что при повышении предельной ставки подоходного налога на 1 п.п., при прочих равных условиях, теневой сектор растет на 1,4 п.п.

Исследования также показывают, что рабочая сила очень мобильна между официальной и теневой экономикой и что по мере роста чистой (после уплаты налогов) заработной платы в официальной

экономике, занятость в теневом секторе становится меньше.

Регулирование рынка труда, как показывают исследования, также влияет на показатели официальной безработицы и параметры теневого сектора экономики. Требования по лицензированию отдельных видов деятельности, охране труда, ограничения на рабочее время, по возможностям увольнения работников, найму иностранцев в конечном итоге влияют на издержки, которые несут хозяйствующие субъекты при найме рабочей силы. Некоторые эмпирические исследования показывают, что в странах с существенной административной нагрузкой теневой сектор имеет большие масштабы. Переход бизнеса в теневую экономику может быть обусловлен принудительными ограничениями на официальном рынке труда, вводимыми правительствами или профсоюзными организациями, например, по сокращению рабочей недели. Жестко регулируемая экономика в сочетании со слабыми надзорными функциями и высоким уровнем коррупции формируют особенно благоприятные условия для теневого сектора.

Важное значение развитию институциональной системы, в контексте снижения теневого сектора, придается в целом ряде современных исследований [7]. При измерении качества институциональной среды оцениваются: политическая стабильность, эффективность госуправления, качество регулирования и надзора за исполнением законов, а также антикоррупционных механизмов и другие параметры [8]. Снижение административной нагрузки, либерализация регулирования, уменьшение подверженности экономики коррупционным правонарушениям, возможная легализация определенных подпольных видов экономической деятельности, при прочих равных условиях, приводят к сокращению теневого сектора.

Немаловажное значение в контексте противодействия теневой экономике многие эксперты отводят расширению доступности для хозяйствующих субъектов инструментов кредитования, созданию конкурентной среды на финансовом рынке. Отсутствие доступа к заемным ресурсам загоняет хозяйствующие субъекты в ловушку низкой производительности и, по сути, вынуждает их работать в теневом секторе [9].

Ключевое значение для противодействия теневому сектору имеют комплексные меры, принимаемые участниками антиотмывочной системы. Данные Росфинмониторинга и Банка России свидетельствуют о последовательном снижении уровня вовлеченности кредитно-финансовой сферы в проведение подозрительных операций⁴. В этой связи высокую эффективность демонстрируют меры по совершенствованию законодательства, направленные на противодействие незаконным финансовым операциям, а также заградительные механизмы, реализуемые участниками финансового рынка. Так, по итогам 2022 года кредитные

организации, реализуя меры по противодействию легализации (отмыванию) преступных доходов и финансированию терроризма (ПОД/ФТ) не допустили в теневой оборот около 200 млрд рублей⁵. Меры по ПОД/ФТ приводят к повышению транзакционных издержек, которые несут участники теневого сектора по выводу средств в официальную экономику и наоборот. Так, если в начале 2000-х стоимость обналичивания денежных средств на теневом рынке составляла до 2%, то сейчас стоимость может достигать 20-25%.

Оценка масштабов теневой экономики.

Оценки масштабов теневой экономики могут сильно различаться в зависимости от применяемых методов. Комплексный подход к оценке предполагает использование экономико-математических моделей, включающих такие наблюдаемые переменные, как уровень налогообложения, административной нагрузки, т.е. тех параметров, которые непосредственно влияют на масштабы теневого сектора. Однако часто страны сталкиваются с нехваткой показателей для формирования релевантных моделей.

В практической плоскости ценности могут представлять косвенные методы на основе оценки ВВП на душу населения, объема спроса на наличные деньги, суммы подозрительных операций, о которых субъекты законодательства о ПОД/ФТ проинформировали уполномоченный орган, уровень безработицы, темп инфляции и др.

Традиционным является подход к анализу теневого сектора на основе анализа уровня занятости. Так, например, Минтрудом России разработана методика для расчета показателя потенциальной численности граждан в теневой занятости⁶. Методика предусматривает определение количества неработающих лиц в трудоспособном возрасте. Число неработающих лиц, застрахованных по обязательному медицинскому страхованию (ОМС), корректируется путем вычитания детей до 15 лет включительно, а также пенсионеров, то есть лиц старше трудоспособного возраста. В последующем из количества неработающих лиц в трудоспособном возрасте вычитается агрегированный показатель по гражданам, имеющим основания не работать, к которым относится ряд категорий, которые получают доход в виде социальных выплат от государства либо содержатся за счет третьих лиц (школьники старших классов, студенты колледжей и вузов, лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком или в отпуске по беременности и родам и др.).

Заместитель Председателя Правительства РФ Т.А. Голикова, оценивая уровень теневой занятости,

⁴ Росфинмониторинг. Режим доступа: <https://www.fedsfm.ru/activity/annual-reports> (дата обращения: 27.09.2023).

Банк России. Режим доступа: https://www.cbr.ru/counteraction_m_ter/reviews/ (дата обращения: 27.09.2023).

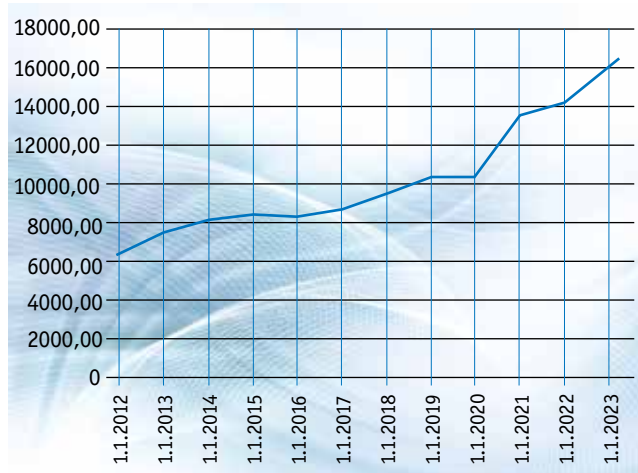
⁵ ИТАР-ТАСС. Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/17183603> (дата обращения: 27.09.2023).

⁶ Коммерсантъ. Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/6237815> (дата обращения: 27.09.2023).

отметила, что в России около 12 млн человек не имеют трудовых и гражданско-правовых договоров, и они не являются самозанятыми⁷. При этом общая численность трудоспособного населения на начало 2022 года составляла порядка 83 млн человек⁸.

Распространенным является подход, оценивающий динамику теневой экономики по избыточному спросу на наличные деньги [2]. Изменение размеров теневого сектора, как правило, отражается на спросе на наличные денежные средства в связи с тем, что они выступают основным инструментом расчетов в теневой экономике. В российской экономике наблюдается последовательный рост объема наличных денег в обороте, ускорившийся в 2020 году в условиях ковидных ограничений и особенно в 2022 году.

Рис. 1. Динамика объема наличных денег в экономике (млрд руб.)



Соответствующие характерные отклонения можно увидеть и на графике прироста ВВП и динамике объема наличных в экономике.

Так, при снижении объема ВВП по итогам 2020 и 2022 гг. резко (на 26% и 16% соответственно) вырос объем наличных денег. При этом в целом по итогам 2022 года произошел рост средств населения в рублях, как на текущих счетах (на 17,2%), так и на вкладах (на 18,2%), т.е. соответствующий прирост наличных в экономике, по всей видимости, не связан с ажиотажным закрытием физическими лицами депозитов в феврале-марте, а также сентябре 2022 года.

Между тем динамика денежного агрегата M0, безусловно, имеет многофакторный характер, и влияние на него спроса, формируемого теневой экономикой, требует дополнительных исследований.

Некоторыми зарубежными исследователями предлагается подход к оценке теневого сектора на

⁷ РБК. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/economics/24/11/2020/5fbbb18f9a794790beadf38a> (дата обращения: 27.09.2023).

⁸ Федеральная служба государственной статистики. Режим доступа: https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Bul_chislen_nasel-pv_01-01-2022.pdf (дата обращения: 27.09.2023).

Рис. 2. Годовой прирост объема наличных денежных средств и ВВП



основе динамики спроса на электроэнергию, как физического показателя экономической активности. Расширение теневого сектора оценивается на основе разницы между темпами роста потребления электроэнергии и официальным ростом ВВП [10].

Рис. 3. Годовой прирост потребления энергии и ВВП



Если анализировать это соотношение, снова мы видим нехарактерную динамику в 2022 году. Так, согласно данным АО «СО ЕЭС», потребление электроэнергии в Единой энергосистеме России по итогам 2022 года увеличилось на 1,5% по сравнению с показателем за 2021 год⁹. Показатель энергопотребления, приведенный по температуре, вырос в годовом выражении на 1,8%¹⁰. При этом объем ВВП по итогам 2022 года снизился на 2,1% по сравнению с 2021 годом. Показатель энергопотребления, приведенный по температуре, вырос в годовом выражении на 1,8%¹⁰. При этом объем ВВП по итогам 2022 года, как уже отмечалось, снизился на 2,1% по сравнению с 2021 годом.

⁹ Долю майнинга криптовалют в потреблении электроэнергии в стране по итогам 2022 года Минэнерго России оценило в 0,6-0,8%.

¹⁰ Отчет о функционировании ЕЭС России в 2022 году (на основе оперативных данных). Режим доступа: https://www.so-ups.ru/fileadmin/files/company/reports/disclosure/2023/ups_rep2022.pdf (дата обращения: 27.09.2023).

Отнести такую разнонаправленную динамику на рост теневого сектора экономики также невозможно без верификации через многофакторные экономико-математические модели. В частности, рост потребления энергии, при прочих равных условиях, может быть обусловлен структурными изменениями в российской экономике, произошедшими в 2022 году, ростом доли энергоемких отраслей и другими факторами.

Заключение

Исследование позволяет сделать вывод о том, что теневая экономика – это сложное многофакторное

Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Smith P. Assessing the Size of the Underground Economy: the Statistics Canada Perspectives // *Canadian Economic Observer*. – 1994. – Vol. 7. – no. 5.
2. Schneider F, Buehn A., Montenegro C., New Estimates for the Shadow Economies All Over the World // *International Economic Journal*. – 2010. – Vol. 24. – issue 4. – pp. 443-461. DOI:10.1080/101687372010.525974.
3. Feige E. Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach // *World Development*. – 1990. – Vol. 18. – issue 7. – pp. 989-1002. DOI: 10.1016/0305-750X(90)90081-8.
4. De Soto H. *The Other Path: The Invisible Revolution in the Third World*. – New York: Harper & Row Publ., 1989. – 271 p.
5. Singh A., Jain-Chandra S., Mohommad A. Inclusive Growth, Institutions, and the Underground Economy // *International Monetary Fund Working Paper*. – 2012. – Vol. 12. – issue 47. – pp. 1-14. DOI:10.5089/9781463937089.001.
6. Friedman E., Johnson S., Kaufmann D., Zoido-Lobaton P. Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries // *Journal of Public Economics*. – 2000. – Vol. 76. – pp. 459-493.
7. Сухарев О.С. Институциональные изменения и качество правил в обеспечении экономического роста // *Journal of New Economy*. – 2023. – Т. 24. – №1. – С. 6-25. DOI: 10.29141/2658-5081-2023-24-1-1.
8. Kaufmann D., Kraay A., Zoido-Lobaton P. Aggregating Governance Indicators // *Policy Research Working Paper*. – 1999. – no. 2195 DOI:10.2139/ssrn.188548.
9. Назарова Н.А. Анализ проблем бедности и социального неравенства населения в Российской Федерации // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2018. – №5. – С. 30-34.

Для цитирования

Курьянов А.М. Теневая экономика: причины и следствия // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2023. – №6. – С. 25-30.

явление, на которое в определяющей степени влияет качество институциональной среды в государстве. Анализ отдельных индикативных показателей не позволяет делать достоверные выводы относительно динамики масштабов теневого сектора. На текущий момент имеет место определенная фрагментарность в оценке этого явления со стороны отдельных ведомств (Минтруд России, Росстат, ФНС России). В этой связи особую актуальность приобретает задача разработки регрессионных моделей для целостной оценки динамики масштабов теневой экономики, в том числе для анализа эффективности проводимой государственной политики, деятельности отдельных органов исполнительной власти.

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Smith P. Assessing the Size of the Underground Economy: the Statistics Canada Perspectives. *Canadian Economic Observer*, 1994, Vol. 7, no. 5.
2. Schneider F, Buehn A., Montenegro C., New Estimates for the Shadow Economies All Over the World. *International Economic Journal*, 2010, Vol. 24, issue 4, pp. 443-461. DOI:10.1080/101687372010.525974.
3. Feige E. Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach. *World Development*, 1990, Vol. 18, issue 7, pp. 989-1002. DOI: 10.1016/0305-750X(90)90081-8.
4. De Soto H. *The Other Path: The Invisible Revolution in the Third World*. New York: Harper & Row Publ., 1989, 271 p.
5. Singh A., Jain-Chandra S., Mohommad A. Inclusive Growth, Institutions, and the Underground Economy. *International Monetary Fund Working Paper*, 2012, Vol. 12, issue 47, pp. 1-14. DOI:10.5089/9781463937089.001.
6. Friedman E., Johnson S., Kaufmann D., Zoido-Lobaton P. Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries. *Journal of Public Economics*, 2000, Vol. 76, pp. 459-493.
7. Suharev O.S. Institucional'nye izmeneniya i kachestvo pravil v obespechenii ekonomicheskogo rosta [Institutional Change and the Quality of Rules in Ensuring Economic Growth]. *Journal of New Economy*, 2023, Vol. 24, no. 1, pp. 6-25 (in Russ.). DOI: 10.29141/2658-5081-2023-24-1-1.
8. Kaufmann D., Kraay A., Zoido-Lobaton P. Aggregating Governance Indicators, *Policy Research Working Paper*. 1999, no. 2195 DOI:10.2139/ssrn.188548.
9. Nazarova N.A. Analiz problem bednosti i social'nogo neravenstva naseleniya v Rossiyskoy Federacii [Analysis of Poverty and Social Inequality Problems in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 30-34 (in Russ.).

For citation

Kuryanov A.M. Tenevaya ekonomika: prichiny i sledstviya [Shadow Economy: Causes and Effects]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 6, pp. 25-30 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_6_31
УДК 657.631.6
ВАК 5.2.3

Бухгалтерская отчетность: исторический анализ понятия и проблемы законодательного регулирования

Accounting: Historical Analysis of the Concept and Regulatory Problems

Тюменский государственный университет,
Российская Федерация, Тюмень

Елена Владимировна Лупикова

канд. экон. наук, доцент

e-mail: lupikova@yandex.ru

625003, Российская Федерация,

г. Тюмень, ул. Володарского, д. 6.

Тел. +7 (904) 498-10-06.

Tyumenskiy gosudarstvennyy universitet (The
University of Tyumen), Russian Federation, Tyumen

Elena V. Lupikova

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: lupikova@yandex.ru

6 Volodarsky st., Tyumen 625003,

Russian Federation.

Phone +7 (904) 498-10-06.

Аннотация. В статье проведен исторический анализ понятия «отчетность» вообще и «бухгалтерская отчетность» в частности, определено место учета в системе предпринимательского права. Особое внимание в статье уделено сравнению требований к бухгалтерской отчетности в РФ в свете эволюции законодательства о бухгалтерском учете. Автором дана критическая оценка определения «бухгалтерская (финансовая) отчетность», приведенного в ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Особое внимание уделено понятиям «достоверность» и «полезность» бухгалтерской отчетности, на основе которых проводится аудит. В законе должна быть установлена обязанность руководства аудируемой организации придерживаться определенной концепции подготовки финансовой отчетности, что установлено в международных стандартах аудита: концепция достоверного представления или концепция соответствия. Отсутствие в российском законодательстве должного раскрытия понятия и критериев достоверности финансовой отчетности осложняет защиту предпринимателей в судах, споры об оценке действительной стоимости доли, оценке конкурсной массы по делам о банкротстве и др. Автором проиллюстрированы проблемы и противоречия действующих федеральных стандартов и нормативных актов, регулирующих предпринимательскую деятельность. Обоснована необходимость пересмотра требований Федерального закона № 402 «О бухгалтерском учете», а также понятия «грубые ошибки бухгалтерского учета» в КоАП РФ в целях защиты интересов субъектов предпринимательской деятельности.

Ответственность за подготовку финансовой отчетности несут руководители экономических субъектов, нанимающие компетентных специалистов.

Abstract. This paper provides a historical analysis of the concept of reporting in general and the concept of accounting reporting in particular; the place of accounting in the business law system is determined. Particular attention is paid to the comparison of accounting statements requirements in the Russian Federation in the light of accounting legislation evolution. The author gives a critical assessment of the definition of accounting (financial) statements provided in the Federal Law on Accounting No. 402-FZ. Special attention is paid to the concepts of credibility and usefulness of accounting statements, on the basis of which an audit is conducted. The law should establish the obligation for the management of the audited organization to adhere to a certain concept of preparing financial statements, which is defined in the international auditing standards: the concept of fair presentation or the concept of compliance. The lack of proper disclosure of the concept and criteria of financial statements credibility in the Russian legislation complicates the protection of entrepreneurs in courts, disputes about the assessment of the actual value of the share, the assessment of the bankruptcy assets in bankruptcy cases, etc. The author illustrates the problems and contradictions of the current federal standards and regulations governing business activities. The necessity for reviewing the requirements of Federal Law on Accounting No. 402-FZ, as well as the concept of gross accounting violations in the Code of Administrative Offenses of the Russian Federation in order to protect the interests of business entities is substantiated. Responsibility for the preparation of financial statements lies with the management of economic entities who hire competent specialists. It is important to expand the scope of requirements for chief accountants of economic entities that do not have the right to use simplified accounting methods. Along with auditors, the requirements for

Считаем важным расширить сферу требований к главному бухгалтеру экономических субъектов, не имеющих право на применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета. Наравне с аудиторами, требования к компетенциям, опыту и соблюдению норм профессиональной этики должны распространяться и на тех, кто готовит бухгалтерскую отчетность и отвечает за её представление.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность; бухгалтерский учет; финансовая отчетность, финансовый учет, достоверность и полезность бухгалтерской отчетности; объекты бухгалтерского учета; международные стандарты финансовой отчетности; федеральные стандарты бухгалтерского учета; грубые нарушения бухгалтерского учета.

Отчетность в системе предпринимательского права: исторический аспект

В соответствии с ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» основной целью бухгалтерского учета является подготовка достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности¹. На первый взгляд это очевидное требование, однако при более глубоком анализе этого понятия становится очевидным проблематичность практического применения данного понятия в целях реализации законов, регулирующих предпринимательскую деятельность.

Исторически, понятие «отчетность» возникло достаточно давно, но определения «бухгалтерская отчетность» и «финансовая отчетность» относительно новые явления в системе предпринимательского права.

Одними из первых, дошедших до нас упоминаний о сложившейся учетной системе государственных и частных финансов являются так называемые «папирусы Зенона», высокопоставленного чиновника государственного казначейства Птолемея Египта, жившего в середине III в. до н. э. Учет завершался отчетностью по широкому кругу показателей, представленных в натуральных измерителях. Основная цель древнеегипетских отчетов, которые управляющие представляли чиновникам, – имущественное налогообложение частных хозяйств, формирование и распределение государственных финансов [1].

Широкую известность получила также римская цензовая отчетность, ставшая основой деления мужского населения на шесть имущественных разрядов. Данные ценза также служили налоговой базой: каждая римская семья, кроме наиболее беднейшего слоя пролетариев, платила налоги в размере процентной доли от стоимости принадлежащего ей имущества. Технология цензового учета и отчетности закреплялась юридически римским

competence, experience and compliance with professional ethics should also apply to those who prepare accounting statements and are responsible for their presentation.

Keywords: accounting statements; accounting; financial statements; financial accounting; credibility and usefulness of accounting statements; accounting objects; International Financial Reporting Standards (IFRS); Federal Accounting Standards (FAS); gross accounting violations.

правом и использовалась почти без изменений в странах Европы буквально до XX века [2].

Развитие торговли в средние века, открытие новых торговых путей в эпоху Великих географических открытий привело к развитию торгового права. Известно, что в XII-XIII вв. Гильдия купцов Средиземноморья договорилась о единых требованиях к ведению торговых книг, что позволяло в судебном порядке решать долговые споры и споры о возмещении убытков. Доказательством права требования долгов и оценки суммы нанесенного ущерба уже тогда стали торговые книги [3].

Порядок ведения купеческих книг описан Лукой Пачоли в его Трактате о счетах и записях. Более того, он описывает практику заверения торговых книг купцами «в известном бюро» и считает, что «обычай этот достоин высокой похвалы, ибо бывают многие, которые держат двойные книги, показывая одни покупателю, а другие – продавцу, или, что еще хуже, основываясь на этих книгах, клянутся и принимают присягу, что в высшей степени дурно» [4].

Л. Пачоли описывает трехуровневую систему регистрации, систематизации и накопления информации об операциях купца, известную как староитальянская форма учета: хронологическая запись в Мемориале заменяла понятие современного документального оформления; систематизация операций в Журнале позволяла накапливать однородные операции и обобщение в Главной книге завершало учетный процесс. Балансовое равновесие итогов Главной книги Л. Пачоли не называл отчетностью, это был лишь технический прием, позволявший проверить правильность разности по счетам.

Дальнейшее развитие требований к ведению учетных книг получило при распространении этих правил в странах Европы и закрепление в законах. Так, в XVII веке был принят Французский коммерческий кодекс, позднее Торговый кодекс Германии и т.д. [3].

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете».

Толчок к развитию отчетности был дан в период промышленной революции, это связано с концентрацией капитала и развитием коллективных форм предпринимательства, таких как товарищества, а позднее акционерные общества. Становление законодательства о банкротстве, договорного права, налоговых систем требовало и новых подходов к отчетности компаний. В XIX веке получили широкое признание труды И.Ф. Шера, заложившие основы балансоведения как науки об экономической сущности бухгалтерского баланса, принципах его построения, правилах оценки статей и использования балансовой информации для управления предприятием. Теории статического и динамического балансов способствовали выделению Отчета о финансовых результатах в отдельную форму бухгалтерской отчетности в XX веке.

В дореволюционной России развитие бухгалтерского учета шло в ногу с европейскими тенденциями. Однако после революции учет и контроль выходят на народно-хозяйственный уровень². Практически сразу после декрета «О национализации крупнейших предприятий» В.И. Ленин в своей работе «Государство и революция» (август – сентябрь, 1917 г.) пишет: «Учет и контроль – вот главное, что требуется для налаживания и правильного функционирования первой фазы коммунистического общества». Все государственные предприятия, кооперативы с публичной отчетностью и акционерные общества с преобладанием государственного капитала должны были руководствоваться едиными правилами «Положения об отчетах и балансах», утвержденными:

- Советом труда и обороны СССР в 1927 г.³
- Советом народных комиссаров СССР в 1936 г.⁴
- Постановлением Совета Министров СССР в 1979 г.⁵

В перечисленных документах можно проследить, как совершенствовались требования к содержанию и оформлению бухгалтерских отчетов, как становились все более детальными и полными правила формирования отдельных показателей. Так, в состав бухгалтерской отчетности сначала входил только баланс (1927 г.), с 1936 г. баланс дополняется отраслевыми формами бухгалтерских отчетов, а с 1951 г. отдельно представляют Отчет о прибылях и убытках⁶.

² БУХ.1С, сайт в помощь бухгалтеру (buh.ru). М.Л. Пятов. В.В. Ковалев и миф о бухгалтерском балансе. Режим доступа: <https://buh.ru/articles/v-v-kovalev-i-mif-o-bukhgalterskom-balanse.html> (дата обращения: 24.03.2023).

³ Постановление Совета труда и обороны СССР от 20.10.1927 г. «Правила составления баланса и оценки его статей».

⁴ Постановление СНК СССР от 29.07.1936 г. №1372 «Положение о бухгалтерских отчетах и балансах».

⁵ Постановление СМ СССР от 29 июня 1979 г. №633 «Положение о бухгалтерских отчетах и балансах».

⁶ Постановление Совета Министров СССР от 12 сентября 1951 г. №3447 «Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций».

Исторический анализ формирования системы регулирования бухгалтерского учета показывает, что этот процесс шел в ногу с развитием предпринимательского права, в частности, правовым регулированием деятельности юридических лиц, их банкротства, налогового законодательства и т.п.

Требования к отчетности в российском законодательстве о бухгалтерском учете

При переходе к рынку и развитию частного бизнеса возникла необходимость регулирования бухгалтерского учета на законодательном уровне. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 129, утвержденным в 1996 г., были определены требования к составу, отчетному периоду, адресам и порядку представления бухгалтерской отчетности. Законом была установлена обязанность представлять бухгалтерскую отчетность всем заинтересованным лицам, впервые она стала публичной⁷. Доступность бухгалтерских отчетов позволяет делать обоснованные выводы о финансовом положении и финансовых результатах деятельности экономических субъектов, при условии достоверности представленной в ней информации. Для подтверждения достоверности в состав отчетности следовало включать аудиторское заключение, если организация подлежала обязательному аудиту.

В том же 1996 г. приняли первую редакцию ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность», где пунктом 3.3 было определено, что «достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации». Таким образом, понятие «достоверности» означало формальное выполнение установленных норм. К сожалению, эта формулировка сохранилась и в более поздней редакции ПБУ 4/99 (пункт 5), действующей до настоящего времени [5].

Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, вступивший в силу с 2013 г., требует составления на основе бухгалтерского учета достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности (статьи 1 и 13). С момента принятия закона прошло более 10 лет, его нормы должны быть актуализированы с учетом изменившихся условий деятельности и новой реальности, с которой столкнулись субъекты предпринимательства.

Во-первых, по нашему мнению, некорректно использовать в определении скобки, поскольку это создает проблемы в понимании термина. С одной стороны, понятие «бухгалтерская отчетность» может рассматриваться как синоним «финансовая отчетность». С другой стороны, слово «финансовая» может толковаться как уточнение

⁷ Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

к понятию «бухгалтерская отчетность», подразумеваемая, что возможны и иные виды бухгалтерской отчетности (управленческая, налоговая, сводная, консолидированная и т.д.). Считаю целесообразным сохранить понятие «бухгалтерская отчетность» в качестве универсального, применимого всеми субъектами экономической деятельности. Понятие же «финансовая отчетность» закрепить за отчетностью, подготовленной в соответствии с МСФО.

Во-вторых, понятие «достоверность» бухгалтерской отчетности требует более детального раскрытия. Ст. 13 закона № 402-ФЗ, опубликованного в справочно-правовой системе «КонсультантПлюс», отсылает нас к п. 26 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ № 34н, в котором указано, что «...для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка»⁸.

Наличие имущества и обязательств можно установить путем подсчета, взвешивания, замера и иными способами фактического подтверждения. Состояние и оценка имущества и обязательств, как правило, требуют оценочных суждений руководства. С учетом требований федеральных стандартов бухгалтерского учета текущая оценка активов и обязательств должна быть актуализирована по состоянию на отчетную дату. В зависимости от учетного объекта применяются разные подходы, но все они не лишены субъективных оценок и зависят от компетентности и добросовестности руководства экономического субъекта.

К примеру, выбранные параметры амортизации (срок полезного использования, ликвидационная стоимость, метод амортизации и др.), оценка справедливой стоимости, переоценка и обесценивание активов, оценочные обязательства – все они основаны на корректировке оценочных значений в соответствии с ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений».

Под изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности (п. 2 ПБУ 21/2008).

При этом п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» указывает,

что «не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности».

Таким образом, корректировки оценочных суждений нельзя считать бухгалтерскими ошибками, требующими исправления. Также спорно выглядит умозаключение, что предвзятые оценочные суждения руководства, оказывающие влияние на отчетные показатели, могут быть отнесены к грубым нарушениям бухгалтерского учета. В любом случае, если возникнет необходимость, то доказать это будет достаточно проблематично.

Итак, в российском законодательстве не раскрыты в должной степени понятие и критерии достоверности финансовой отчетности. Обратимся к международным стандартам финансовой отчетности в поисках ответа на поставленный вопрос.

Полезность и достоверность отчетности: трактовки МСФО и МСА

Концептуальными основами МСФО определена цель финансовой отчетности общего назначения – предоставление финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Таким образом, МСФО базируются не на «достоверности», а на «полезности», определяемой качественными характеристиками финансовой информации [6]. Для того, чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, что она предназначена представлять, не содержать в себе существенных ошибок. Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной⁹. Как видим, понятие «полезности» несколько шире представления о «достоверности», определяемой российскими нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо получить аудиторское заключение в соответствии с ФЗ № 307 «Об аудиторской деятельности» (статья 6). В самом законе понятие «достоверности» также не раскрыто, однако сказано, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита (МСА). В соответствии с МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», аудитор делает вывод о том, что

⁸ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

⁹ МСФО: концептуальные основы представления финансовых отчетов.

финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия¹⁰.

Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

- признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или
- признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в концепции достоверного представления.

Таким образом, налицо явное противоречие требований законодательства и стандартов, регулирующих аудиторскую деятельность. Исходя из этого, делаем вывод о необходимости внесения изменений в действующие законы, регулирующие бухгалтерский учет, отчетность и аудит. В законе должна быть установлена обязанность руководства аудируемой организации придерживаться определенной концепции подготовки финансовой отчетности, что установлено в международных стандартах аудита: концепция достоверного представления или концепция соответствия. Руководство аудируемых лиц обосновывает и раскрывает свой выбор в пояснениях к отчетности.

Ответственность за отчетность: с кого спросить и кого привлечь

Применение МСА в аудите предполагает взаимодействие аудитора с лицами, ответственными за корпоративное управление (ЛОКУ). Отсюда логично предположить, что эти лица должны быть готовы профессионально предоставлять требуемую информацию аудитору, компетентно и добросовестно принимать решения, которые лежат

¹⁰ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 16.04.2022) «Об аудиторской деятельности». Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2021 № 172н).

в основе подготовки бухгалтерской отчетности. Это подчеркивает необходимость профессиональной аттестации и соблюдения профессиональной этики не только аудиторами, но и должностными лицами аудируемых компаний. Их членство в СРО может дать определенную уверенность, что ЛОКУ обладают такими компетенциями.

Кроме того, нельзя не вспомнить об административной ответственности за грубые нарушения требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с КоАП, статья 15.11, одним из таких нарушений является искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении не менее чем на 10 процентов. В правоприменительной практике возникает вопрос: от чего считать 10%? Обобщая требования федеральных стандартов, приходим, как минимум, к следующим выводам:

- 1) Правила формирования отдельных статей отчетности четко не сформулированы нормативными актами по бухгалтерскому учету, определены лишь общие принципы в ФСБУ, а окончательное решение о раскрытии отчетной информации принимается руководством.
- 2) План счетов не согласован с отдельными статьями бухгалтерской отчетности, а показатели баланса не соответствуют требованиям новых ФСБУ, что связано с отставанием пересмотра одних стандартов перед другими.
- 3) Принцип нетто-оценки, лежащий в основе балансовых показателей, направлен на уточнение стоимости объектов учета путем уменьшения на величину амортизации, убытков от обесценения, резервов по сомнительным долгам и т.п. Эти оценочные значения не могут быть признаны ошибкой, так как основаны на прогнозных данных, оценке рисков и вероятности наступления событий.
- 4) Основным способом реализации профессионального суждения является разработка экономического субъектом учетной политики путем выбора и утверждения обоснованных способов бухгалтерского учета и раскрытие в пояснениях к бухгалтерской отчетности её существенных аспектов.
- 5) ФСБУ, ориентированные на МСФО, в основе которых применение профессионального суждения при решении практически любых вопросов раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, делают невозможной для применения статью 15.11 КоАП «Грубые нарушения бухгалтерского учета».

Таким образом, напрашиваются неутешительные выводы. Руководство экономических субъектов можно привлечь к ответственности по любому поводу и без, для защиты интересов предпринимателей нет работающего понятийного аппарата и четких правил. С другой стороны, наоборот, невозможно привлечь к ответственности руководство организации,

так как манипулировать «профессиональным суждением» можно бесконечно, также, как и доказывать предвзятость и недобросовестность действий руководства при подготовке отчетности [7].

Главный бухгалтер как должностное лицо, действующее в рамках трудовых отношений, подчиняется руководству экономического субъекта и действует в соответствии с локальными нормативными актами и должностными инструкциями. Требования к компетенциям и трудовые функции специалистов описаны в профессиональных стандартах, они являются ориентиром для экономических субъектов при разработке требований к компетенциям специалистов.

Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ впервые установил требования к главным бухгалтерам публичных компаний (статья 6): высшее образование, опыт работы и отсутствие непогашенной судимости за экономические преступления. Но ни одно из этих требований не защитит общество от недобросовестных действий и вольных трактовок требований бухгалтерского законодательства. Указанные требования не решают проблему профессиональных компетенций и безупречной репутации лица, ответственного за корпоративное управление, и лица, ответственного за подготовку бухгалтерской отчетности. По нашему мнению, членство в СРО бухгалтеров и (или) аудиторов позволит обеспечить разумную уверенность пользователей бухгалтерской отчетности в качестве предоставляемых бухгалтерских услуг. Кроме того, считаем важным расширить сферу данных требований на главных бухгалтеров экономических субъектов, не имеющих права на применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета. Наравне с аудиторами, требования к компетенциям, опыту и соблюдению норм профессиональной этики должны распространяться и на тех, кто готовит бухгалтерскую отчетность и отвечает за ее представление.

Подводим итоги: бухгалтерская отчетность и финансовая отчетность

Закон «О бухгалтерском учете» входит в систему предпринимательского права и должен, помимо указанных в статье 1 целей, обеспечивать возможность защиты прав субъектов экономической деятельности и их должностных лиц.

Информация о конфликте интересов

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

В действующей редакции закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ мы видим явное противоречие в определении: учет бухгалтерский, а его результатом является отчетность бухгалтерская (финансовая). Другими словами, результатом бухгалтерского учета должна быть бухгалтерская отчетность, а результатом финансового учета – отчетность финансовая.

По нашему мнению, необходимо разделить понятия бухгалтерского и финансового учета. Так, правовое регулирование в сфере предпринимательства сталкивается с рядом проблем, решение которых без документирования и качественного ведения бухгалтерского учета может быть невозможно:

- гражданско-правовые иски (исполнение сделок, банкротство юридических лиц и предпринимателей, возмещение ущерба (оценка имущества, оценка бизнеса и др.), распределение долей в капитале (выплата, выкуп, передача прав и т.п.), выплата дивидендов и т.п.);
- уголовные иски (экономические преступления);
- налоговые правонарушения;
- трудовые споры (материальная ответственность, возмещение ущерба, неисполнение служебных обязанностей и т.п.);
- нецелевое использование бюджетных средств;
- обоснование регулируемых государством цен и тарифов и т.д.

Исходя из этого, документирование, систематизация, оценка и представление достоверной отчетности об объектах бухгалтерского учета должны решать правовые задачи, обеспечивая защиту интересов участников предпринимательской деятельности.

В то же время полезность информации для прогнозирования деятельности экономических субъектов, принятие инвестиционных решений, сравнение финансовых показателей различных субъектов требуют экономического подхода, профессиональных экспертных оценок. Эта задача может быть решена ведением финансового учета и представлением финансовой отчетности на основе МСФО.

Приоритет сущности над формой в бухгалтерском учете не подлежит оспариванию, так как является основой экономической обоснованности, целесообразности и рациональности, реальности сделок и их направленности на достижение полезного результата для общества в целом и для отдельных компаний в частности. ☺

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 301 с.
2. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. – М.: Магистр, 2011. – 380 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. Пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – Москва: Юрайт, 2020. – 90 с.
5. Цуркану В.И., Голочалова И.Н. Формирование и значение концепции достоверности в условиях эволюции методологии бухгалтерского учета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – №4. – С. 39-48.
6. Рогуленко Т.М., Шахматова Л.С. Основные направления совершенствования отчетности в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – №2. – С. 25-28.
7. Ундов А.А., Ярославцева Т.В. Профессиональные суждения в учете и аудите бухгалтерских оценок // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 4. – С. 23-28.

Для цитирования

Лупкиова Е.В. Бухгалтерская отчетность: исторический анализ понятия и проблемы законодательного регулирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №6. – С. 31-37.

References

1. Mal'kova T.N. *Drevnyaya buhgalteriya: kakoy ona byla?* [Ancient Accounting: What Was It Like?]. Moscow, Finansy I statistika Publ., 1995, 301 p.
2. Tsygankov K. YU. *Nachala teorii buhgalterskogo ucheta, ili Balans, scheta I dvoynaya zapis'* [The Beginnings of Accounting Theory or Balance Sheet, Accounts and Double Entry]. Moscow, Magistr Publ., 2011, 380 p.
3. Sokolov YA.V. *Buhgalterskiy uchët: ot istokov do nashih dnei* [Accounting: from Origins to the Present Day]. Moscow, Audit, Publ., 1996, 638 p.
4. Pacioli L. *Traktat o schetah I zapisyah* [A Treatise on Accounts and Records]. Moscow, Yurayt Publ., 2020, 90 p.
5. Tsurkanu VI., Golochalova I.N. *Formirovanie i znachenie kontseptsii dostovernosti v usloviyah evolyutsii metodologii buhgalterskogo ucheta* [Formation and Importance of the Conception of Transparency in the Conditions of Accounting Methodology' Evolution]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 4, pp. 39-48 (in Russ.).
6. Rogulenko T.M., SHahmatova L.S. *Osnovnyye napravleniya sovershenstvovaniya otchetnosti v Rossii* [Main Trends of Reporting Improvement in Russia]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 25-28 (in Russ.).
7. Undov A.A., YArslavtseva T.V. *Professional'nye suzheniya pri v uchete i audite buhgalterskih otsenok* [Professional Judgments in Accounting and Audit of Accounting Estimates]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 23-28 (in Russ.).

For citation

Lupikova E.V. Buhgalterskaya otchetnost': istoricheskiy analiz ponyatiya i problemy zakonodatel'nogo regulirovaniya [Accounting: Historical Analysis of the Concept and Regulatory Problems]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 6, pp. 31-37 (in Russ.).

VI МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ «Практика применения новаций 2024: право, учет, налогообложение»

27 мая - 1 июня

Основные вопросы программы:

- Новое в бухгалтерском учете. Особенности ведения учета и составления отчетности
- Новое в налогообложении. Сложные вопросы исчисления основных налогов
- Налоговое администрирование и контроль в 2024 году

Место проведения:

Гранд отель «Жемчужина»,
конференц-зал «Морской»
(г. Сочи, ул. Черноморская, д. 3)

Лекторы:

Бондаренко Ольга Анатольевна,
канд. юрид. наук, доцент, аудитор,
налоговый консультант, аттестованный
преподаватель ИПБ России

Смирнова Татьяна Степановна,
начальник отдела документальных
проверок и ревизий УЗБиПК МВД РФ



ИПБ РОССИИ



8 800 500-54-51



congress@ipbr.org



www.ipbr.org

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_6_38
УДК 657
ВАК 5.2.4

Маржинальный анализ как инструмент стратегического управления и планирования в условиях многопродуктивности производства

Marginal Analysis as A Tool for Strategic Management and Planning in Multi-Product Manufacturing

Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова, Российская Федерация, Кабардино-Балкарская Республика, Нальчик

Залина Хасановна Шогенцукова

канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и учетно-аналитических информационных систем, заместитель директора Института права КБГУ, экономики и финансов по научной работе и инновациям, профессиональный аудитор
e-mail: zsh27@yandex.ru

Рената Абубакировна Шибзухова

канд. экон. наук., доцент, доцент кафедры экономики и учетно-аналитических информационных систем
e-mail: rrr_77_77@mail.ru
360000, Российская Федерация, Кабардино-Балкарская Республика, г. Нальчик, ул. Чернышевского, д. 173.
Тел. +7 (928) 082-09-12.

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

Zalina H. Shogentsukova

PhD in Economics, Associate Professor at the Economics, Accounting and Analytical Information Systems Department, Deputy Director for Science and Innovation at the Institute of Law, Economics and Finance of KBSU, Professional Auditor
e-mail: zsh27@yandex.ru

Renata A. Shibzukhova

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Economics, Accounting and Analytical Information Systems Department
e-mail: rrr_77_77@mail.ru
173 Chernyshevskogo st., Nalchik 360000, Kabardino-Balkar Republic, Russian Federation.
Phone +7 (928) 082-09-12.

Аннотация. Маржинальный анализ является одним из базовых инструментов стратегического управления, практика его применения позволяет формировать дополнительные данные, необходимые для проведения анализа и принятия различных категорий управленческих решений. Одним из направлений управленческого учета является маржинальный анализ, в основе которого лежит использование при группировке затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг), системы «директ-кост». Маржинальный учет позволяет сформировать «неполную», усеченную себестоимость, себестоимость по переменным затратам или иначе промежуточную величину состава затрат, которая может применяться для анализа соотношения затрат, объема производства, показателя прибыли и принятия краткосрочных управленческих решений.

Исследование направлено на систематизацию практических аспектов применения маржинального анализа как инструмента стратегического управления и планирования в условиях многоассортиментности производства. В частности, предложены обобщенные табличные формы для группировки и облегчения расчетов пороговых (предельных, критических) показателей в рамках маржинального анализа.

Abstract. Marginal analysis is one of the basic tools of strategic management; the practice of its application allows to generate additional data necessary for conducting analysis and making various categories of management decisions. One of the areas of management accounting is marginal analysis, which is based on the use of the direct costing method when grouping costs that form the cost of products (works, services). Marginal accounting allows to generate an “incomplete”, reduced cost, cost based on variable costs, or otherwise an intermediate value of the cost composition, which can be used to analyze the ratio of cost, production volume and profit indicator, and make short-term management decisions.

The research is aimed at systematizing the practical aspects of the application of marginal analysis as a tool for strategic management and planning in the conditions of multi-assortment production. In particular, it proposes generalized tabular forms for grouping and facilitating the calculation of threshold (marginal, critical) indicators within the framework of marginal analysis. The work is aimed mainly at practitioners studying theoretical aspects of marginal analysis and management accounting in order to build operational and strategic management in specific situations of multi-product manu

Работа ориентирована преимущественно на практиков, изучающих теоретические аспекты маржинального анализа и управленческого учета с целью выстраивания оперативного и стратегического управления в конкретных ситуациях многопродуктового производства. Исследование многопродуктовости производства позволяет рассмотреть тенденции определения и изменения показателей маржинального анализа.

Ключевые слова: управленческий учет; управление затратами; калькулирование; себестоимость; система «директ-кост»; маржинальный анализ; анализ «затраты – объем производства – прибыль».

Введение

Маржинальный анализ в условиях нестабильности выступает инструментом управления затратами предприятий, позволяющим повысить эффективность и выстроить единую информационную систему управления. Применение дополнительных инструментов формирования аналитической информации дает возможность создать конкурентные преимущества, что особенно актуально в условиях нестабильной макроэкономической среды. Маржинальный анализ как один из элементов управленческого учета был разработан в 1930 г. американским инженером Уолтером Раутенштрахом, в российской практике впервые маржинальный анализ описал в 1971 г. Н.Г. Чумаченко, позже и А.П. Зудилин.

Основы маржинального анализа заложены в неоклассической теории анализа экономических процессов, а термин «marginal» переводится с французского как определение «предельных величин» (1870–1880). Возникновение и реализация «маржинальной революции» способствовали модификации методологии анализа и активизации применения математических методов исследования в ходе определения показателей деятельности предприятий. В ходе исследования истории маржинального анализа можно выделить ряд ученых, способствовавших становлению современной трактовки сущности маржинального анализа: К. Менгер (австрийская школа), В. Парето, Л. Вальрас, У.С. Джевонс (лозаннская или математическая школа), Г. Госсен («Развитие законов общественных связей обмена и вытекающих из него правил человеческой деятельности» (1854)), И.Г. фон Тюнен, А.О. Курно и Ж. Дюпюи.

Активное развитие маржинального анализа в период XIX–XX вв. нашло отражение в трудах А. Маршалла и Дж.Б. Кларка, которые сформулировали методологию неоклассической экономической теории.

Развитие теории маржинального анализа нашло отражение и в российской научной школе. Первое упоминание о «маржинальном подходе»

facturing. The study of multi-product manufacturing allows to consider trends in determining and changing indicators of marginal analysis.

Keywords: accounting; audit; accounts receivable; analytical procedures; audit methods.

сделано в 90-х гг. XIX в. в работе М.И. Туган-Барановского «Учение о предельной полезности хозяйственных благ как причине их ценности» (1890) [1], где он объединяет две теории: предельной полезности и трудовой стоимости. В XX веке в монографии Владимира Дмитриева (1868–1913) «Экономические очерки. Опыт органического синтеза трудовой теории ценности и теории предельной полезности» (1904) [2] автор особое внимание уделяет межотраслевым коэффициентам и теории монопольных цен. В.К. Дмитриев был сторонником органического синтеза трудовой теории ценности и теории предельной полезности. Именно в данный период российская научная школа становится значимой частью мировой учетной мысли.

В начале XX века представители маржинализма читали лекции практически во всех российских университетах, особо следует выделить Евгения Слуцких (1880–1948), который «впервые сформулировал условие равновесия полезности и бюджета потребителя», представленное в научной литературе «уравнением Слуцкого» [3]. В Петербургском университете к сторонникам маржинализма относился В. Войтинский (1885–1960), который, будучи студентом, издал основательный труд «Рынок и цены» (1906) [4, с. 73].

Фундаментальной в области маржинального анализа является работа профессора Леонида Юровского (1884–1938) «Очерки теории цены», близкая по проблематике к теории А. Маршалла [4, с. 74]. На современном этапе исследование маржинального анализа осуществляется в контексте его представления важнейшим инструментом стратегического управления и планирования при принятии решений как для тактических, так и стратегических целей.

Целью исследования выступает рассмотрение основных этапов практического проведения маржинального анализа в рамках управленческого учета как элемента и инструмента управления затратами путем определения критических показателей и оценки их влияния на минимизацию затрат и максимизацию финансовых результатов деятельности предприятий. С научной точки зрения проблемой



исследования маржинального анализа как инструмента стратегического управления и планирования выступает несистематизированность практики применения маржинального анализа при принятии различных категорий управленческих решений оперативного и стратегического характера.

Маржинальный анализ или анализ CVP (затраты – объем выпуска – прибыль) основан на таких показателях, как затраты (ресурсы, необходимые для производственной (хозяйственной) деятельности; объем производства (выпуска), обеспечивающий бесперебойность производства и реализацию продукции (работ, услуг); финансовый результат производственной деятельности: прибыль или убыток. Маржинальный анализ ориентирован на систему операционного управления затратами, позволяющую принимать различные управленческие решения, носящие краткосрочный характер. К вопросам, требующим оперативного управления и, соответственно, являющимся объектами маржинального анализа, относят: планирование производственной программы, ценообразование (ценовая политика); принятие решений относительно необходимости дополнительного выпуска продукции, выбора между альтернативными вариантами производства и реализации продукции. В ходе маржинального анализа определяется промежуточный показатель – финансовый показатель производственной деятельности предприятия: маржинальный доход (прибыль) как разница между показателями выручки от реализации продукции и переменной частью затрат.

Суть исследования маржинального анализа как инструмента стратегического управления и планирования заключается в определении критических (пороговых, предельных) показателей деятельности, дающих возможность планирования и определения резервных возможностей наращивания производственных мощностей, формирования наиболее рациональных и сбалансированных производственных программ при ограниченных ресурсах и т.д. При этом необходимость исследования практических аспектов применения маржинального анализа в рамках управленческого учета обусловлена существенностью обобщения и систематизации теоретической модели проведения маржинального анализа на российских предприятиях.

Объекты и методы исследования

Теоретическая модель анализа соотношения объема выпуска (продаж), себестоимости продукции (работ, услуг) и прибыли сводится к прогнозированию уровня данных показателей при заданных ограничениях. Маржинальный анализ дает возможность планирования и прогнозирования основных показателей производственной сферы через определение критических показателей (пороговых значений), отталкиваясь от

которых возможно установление как промежуточных, так и конечных величин финансовых результатов деятельности предприятия. При этом при определении показателей на аналитический процесс влияет необходимая степень детализации: в целом по предприятию или с детализацией на виды производимой продукции (работ, услуг).

Методологической основой исследования выступают научные труды российских и зарубежных авторов, раскрывающие теоретические и методические аспекты проведения маржинального анализа в рамках управленческого учета. В рамках исследования применены общенаучные методы – экономико-математические, сравнение, обобщение, коэффициентный метод и т.д.

Теоретической основой маржинального анализа выступают две концепции:

1. Группировка общих затрат относительно изменения объемов производства на переменные и постоянные затраты. Реализация данной концепции на практике требует учета влияния различных факторов: начиная от специфики отрасли, в которой функционирует анализируемое предприятие, до особенностей технологии производственного процесса и реализации продукции. Одни и те же наименования затрат для одного предприятия могут быть постоянными, а для другого – переменными. Кроме того, в экономической литературе идут дискуссии об условности разделения затрат на постоянные и переменные части. В зависимости от рассматриваемого периода (краткосрочный или долгосрочный), поведение переменных и постоянных затрат для решения управленческих задач может быть различным, что так же обуславливает относительность их деления в зависимости от динамики уровня деловой активности.

Применение данной концепции, т.е. группировки затрат на постоянные и переменные, способствует уточнению процесса отнесения затрат к категории прямых и косвенных при определении комплексных калькуляционных статей затрат, что позволяет конкретизировать процедуру распределения и перераспределения косвенных и постоянных затрат при их включении в себестоимость единицы продукции (работ, услуг). Как справедливо отмечает В.Б. Ивашкевич, «все это способствует повышению точности исчисления себестоимости продукции» [5, с. 138] и «повышает аналитические возможности учета и создает предпосылки для оптимизации количества принимаемых решений» [6].

На первоначальных этапах бухгалтерский учет и анализ развивались параллельно друг от друга, что усложняло процесс определения области применения классификации затрат на переменные и постоянные, а также было предметом дискуссий в научной среде. Система бухгалтерского учета выступала источником информации для проведения экономического анализа, а бухгалтерский учет

преимущественно был ориентирован на внешних пользователей при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности. Постепенно бухгалтерский учет и анализ стали инструментами принятия управленческих решений. В тоже время, как справедливо отмечает Е.Ю. Пухова, «текущая экономическая ситуация определяет необходимость такого анализа затрат, при котором можно было бы контролировать производство... продукции на основе реальных данных о себестоимости и потерях материальных и сырьевых ресурсов на каждом технологическом процессе. При этом процесс анализа затрат, который в практике может занимать промежуточное положение между обработкой данных и принятием решений, по нашему мнению, может оказать доминирующее влияние на качество принимаемых решений по управлению себестоимостью и прибылью» [7, с. 21].

Активизация процессов расширения традиционных и применения инновационных приемов формирования информации, необходимой для повышения эффективности информационного обеспечения управления, привели к активизации процессов интеграции бухгалтерского учета, всех его подсистем: финансового, управленческого и налогового учета с анализом с целью углубления и расширения аналитических возможностей системы управления как на уровне производственной деятельности, так и предприятия в целом. Как справедливо отмечает И.Е. Мизиковский в своей статье, «процесс структуризации эффективного информационно-инструментального пространства управления производственными ресурсами играет все более значимую роль... Одним из наиболее важных инструментов формирования таких сведений является система управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), многоуровневая структура и многофункциональная направленность которой обеспечивает сведениями практически все ключевые направления менеджмента» [8, с. 15]. Симбиоз различных наук, их объединение в единую информационную платформу как на уровне сбора, регистрации, обобщения информации, так и ее обработки, и анализа, позволяет создать и применять систематизированную и модернизированную систему информационного обеспечения процесса принятия решений. При этом подобная система способствует формированию необходимой информации конкретному адресату для прогнозирования и планирования, оценки и контроля за деятельностью предприятий в сфере производства, а также обеспечения процесса принятия эффективных управленческих решений.

Применение маржинального анализа при формировании необходимой информации для принятия различных категорий управленческих решений создает условия для оптимизации процесса деления затрат на постоянные и переменные. Практика его применения в рамках интеграции бухгалтерского учета (в частности, его подсистемы управленческого учета) и анализа позволяет проследивать

динамику изменения величин: цены, объема производства, определения финансовых результатов производственной деятельности, выступающих показателями рычага минимизации затрат и предпринимательских рисков в сфере производства продукции (работ, услуг).

2. Безубыточность, т.е. определение критических показателей совпадения величин доходов и расходов от производственной деятельности. Формирование критических показателей – когда нет ни прибылей, ни убытков, позволяет определить точки роста и направления для повышения эффективности производственной (хозяйственной) деятельности предприятия.

Маржинальный доход рассчитывается как промежуточный показатель финансовых результатов как по видам продукции (работ, услуг), так и по предприятию в целом. Отрицательность данной величины свидетельствует о ситуации превышения переменных затрат над величиной выручки от реализации продукции. Показатель маржинальный доход (прибыль) используется при ранжировании производимой продукции в производственной программе, определения минимального и максимального порога цены в ценовой политике и т.д.

Результаты и их обсуждение

Рассмотрим практику проведения маржинального анализа на примере российского предприятия, занимающегося производством пивобезалкогольной продукции. Как мы говорили ранее, применение маржинального анализа оптимизирует соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизирует «предпринимательский риск, который существенно возрастает в условиях снижения объемов продаж и неполной загрузки производственных мощностей» [9, с. 17].

Научная новизна исследования заключается в обобщении теоретических положений маржинального анализа для систематизации и формирования специальных расчетных таблиц для группировки первичной информации для расчета пороговых (предельных, критических) показателей на основе бухгалтерского учета с целью повышения эффективности стратегического управления и планирования.

В таблице 1 приведен расчет основных показателей отношения «затраты-объем-прибыль», которые определяются в ходе маржинального анализа. Проведение маржинального анализа предполагает применение приемов управленческого учета как источника необходимой информации, в частности, для группировки затрат предприятия на две группы – переменные и постоянные затраты. Мы согласны с мнением С.Н. Богатыревой, которая делает вывод, что «в реальной действительности во многих проблемных ситуациях для принятия управленческого решения по стабилизации ситуации и недопущению снижения эффективности

производства в качестве входной информации используется величина себестоимости продукции, исчисленной по переменным затратам» [10, с. 31].

Деление валовых затрат предприятия на переменные и постоянные позволяет определить показатель маржинального дохода (прибыли) в целом по предприятию, на весь объем производства, по всему ассортименту производимой продукции (работ, услуг), а также по каждому виду производимой продукции (см. табл. 1).

На основании расчета показателей соотношения «затраты – объем производства – прибыль» по данным анализируемого предприятия можно отметить, что промежуточный финансовый результат – показатель маржинального дохода по

всем видам производимой продукции – положительный, что свидетельствует о наличии у предприятия возможности покрытия переменных затрат по каждому виду производимой продукции. Положительный показатель маржинального дохода по конкретному виду производимой продукции свидетельствует о рентабельности производства данного вида продукции. Чем выше данный показатель по виду продукции, тем более рентабельным считается производство и наиболее предпочтителен для включения этой продукции в производственную программу предприятия. В экономической литературе понятие маржинального анализа на единицу продукции определенным, а в таблице 1 получил название ставки покрытия.

Таблица 1. Расчет основных показателей соотношения «затраты-объем-прибыль» по данным российского предприятия

Наименование продукции	Товарный выпуск по плану, шт.	Цена на ед.	Выручка от реализации продукции	Переменные затраты		Маржинальный доход (прибыль)		Совокупные постоянные расходы	Точка безубыточности (в натуральном выражении) (9)/(7)	Кромка безопасности (2) – (10)	Норма маржинальной прибыли (8)/(4)
				на ед.	всего	на ед. (2) – (5)	всего (3) – (6)				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Пиво бутылочное 0,5 л	210105	18	3781890	6,112	1284196,645	11,888	2497728,24	230140,038	19359	190746	0,6604
Пиво в КЕГах	21650	20	433000	6,146	133077,736	13,854	299939,1	23716,21	1712	19938	0,6927
Пиво ПЭТФ 1,5 л	337827	25	8445675	6,052	2044589,49	18,948	6401145,996	370041,86	19529	318298	0,7579
Минеральная вода 0,5 л	1201	12	14412	4,34	5218,48	7,66	9199,66	1316,09	172	1029	0,6383
Минеральная вода ПЭТФ 0,6 л	2536	10	25360	4,03	10238,644	5,97	15139,92	2778,34	465	2071	0,597
Минеральная вода ПЭТФ 1,5 л	40656	16	650496	4,04	164254,356	11,96	486245,76	44533,31	3723	36933	0,7475
Сладкая вода 0,5 л	243800	12	2925600	6,03	1471696,5	5,97	1455486	267048,59	44732	199068	0,4975
Сладкая вода ПЭТФ 0,6 л	18821	10	188210	6,11	115073,912	3,89	73213,69	20616,02	5300	13521	0,389
Сладкая вода ПЭТФ 1,5 л	450972	14	6313608	6,025	2717330,642	7,975	3596501,7	493974,67	61940	389032	0,5696
Халва	1646427	16	26342832	6,024	9917562,954	9,976	16424755,752	1803522,672	180786	1465641	0,6235
ИТОГО	-	-	49121083	-	17863239,35	-	31259355,81	3257687,8	-	-	-

Рассчитав точку безубыточности, предприятие сможет спланировать объем производства и продаж нового продукта, который принесет ему прибыль. Между тем, многоступенчатый (многоуровневый, мультиблочный и многосегментный) учет предельного дохода широко используется в практике промышленно развитых стран. Это имеет значительные перспективы для текущего контроля прибыльности нового продукта [11, с. 241].

Принятие управленческих решений в процессе формирования производственной программы в части ранжирования ассортимента производимой продукции и иных направлений планирования и прогнозирования при традиционном подходе учета затрат и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг), предполагающем калькулирование полной себестоимости, очень сложно. В этих условиях управленческий учет и использование его приемов дает возможность сформировать необходимую информацию для принятия оперативных управленческих решений. Таким приемом является практическое применение деления затрат в зависимости от изменения уровня деловой активности предприятия, т.е. объема производства, реализуемое как часть (элемент) маржинального анализа.

Практика применения маржинального анализа предполагает определение критических показателей объема производства, называемых в экономической литературе точкой безубыточности (нулевой (мертвой) прибыли). Расчетными индикаторами маржинального анализа «выступают точка безубыточности в денежном, натуральном и временном измерении; запас финансовой прочности и операционный рычаг» [8, с. 17].

На основе анализа соотношений «затраты – объем производства – прибыль» проводится расчет показателей, с помощью которых можно проанализировать основные показатели деятельности предприятия, некоторые из них рассчитаны на основе

учетных и отчетных данных предприятия, приведенных в таблице 1. Рассмотрим их подробнее:

1. Точку безубыточности в целом по предприятию, можно определить по формуле:

Точка нулевой прибыли = Совокупные постоянные затраты по всем видам продукции / (1 – (Переменные затраты на единицу продукции 1/Цену продукции 1 x Удельный вес продукции 1 + Переменные затраты на единицу продукции 2/Цену продукции 2 x Удельный вес продукции 2 ... + Переменные затраты на единицу продукции n/Цену продукции n x Удельный вес продукции n)) (1).

Многоассортиментность производственной программы предприятия усложняет процесс маржинального анализа и расчета точки безубыточности. В случае, когда предприятие выпускает и продает несколько наименований продукции (в частности, как на рассматриваемом предприятии), при определении показателя точки безубыточности необходимо учитывать структуру производства и сбыта продукции (работ, услуг). Как справедливо отмечают Е.В. Иванова и Л.А. Крятова, «анализ безубыточности можно по праву считать одним из наиболее мощных инструментов, с помощью которого осуществляется стратегическое и оперативное планирование» [12, с. 82].

В системе управленческого учета для определения точки безубыточности применяются два подхода: экономический – предполагающий определение показателей с учетом оценки динамики колебания затрат в долгосрочной перспективе; бухгалтерский – показатели переменных затрат и цены учитываются, как мало изменяемые показатели в зависимости от временного измерения.

На основе данных предприятия определим точку безубыточности по предприятию в целом. Для этого необходимо определить структуру производства (см. табл. 2).

Совокупные постоянные затраты предприятия за анализируемый период составляет 3257687,8 тыс. руб. На основе данных таблиц 1 и 2 и формулы (1)

Таблица 2. Данные для определения структуры производства и расчета точки безубыточности в целом по предприятию

Наименование продукции	Товарный выпуск по плану, шт.	Цена на ед.	Переменные затраты на ед.	Доля в структуре производства
1	2	3	4	5
Пиво бутылочное 0,5 л.	210105	18	6,112	0,0706
Пиво в КЕГах	21650	20	6,146	0,0072
Пиво ПЭТФ 1,5 л.	337827	25	6,052	0,1136
Минеральная вода 0,5 л.	1201	12	4,34	0,0004
Минеральная вода ПЭТФ 0,6 л.	2536	10	4,03	0,0008
Минеральная вода ПЭТФ 1,5 л.	40656	16	4,04	0,0136
Сладкая вода 0,5 л.	243800	12	6,03	0,0819
Сладкая вода ПЭТФ 0,6 л.	18821	10	6,11	0,0063
Сладкая вода ПЭТФ 1,5 л.	450972	14	6,025	0,1516
Халва	1646427	16	6,024	0,7342
ИТОГО	2973995*	-	-	1,00

*условное суммирование

определим точку безубыточности по предприятию в целом:

Точка безубыточности общая = $3257687,8 / (1 - (6,112/18 \times 0,0706 + 6,146/20 \times 0,0072 + 6,052/25 \times 0,1136 + 4,34/12 \times 0,0004 + 4,03/10 \times 0,0008 + 4,04/16 \times 0,0136 + 6,03/12 \times 0,0819 + 6,11/10 \times 0,0063 + 6,025/14 \times 0,1516 + 6,024/16 \times 0,7343))$ $3257687,8 / (1-0,44386) = 3257687,8/0,55614 = 5857675,76$ тыс. руб.

В таблице 1 по каждому виду продукции приведены пороговые значения объема производства, отталкиваясь от которых можно обозначить возможность получения прибыли или убытка. Критический объем производства или объем производства в точке безубыточности, это пороговые значения, при которых, если предприятие производит больше этих значений по видам продукции, то получим прибыль, если меньше – убыток.

2. Маржинальный запас прочности (кромка безопасности):

$$\eta = \frac{B_{\text{факт}} - B_{\text{пор}}}{B_{\text{пор}}} * 100\%$$

$$\eta_{\text{внат.выр.}} = \frac{Q_{\text{факт}} - Q_{\text{крит}}}{Q_{\text{пор}}} * 100\% \quad (2)$$

или

$$\Delta B = B_{\text{факт}} - B_{\text{пор}}, \text{ руб.}$$

где $B_{\text{пор}}$ – порог рентабельности (выручка от реализации в критической точке);

$B_{\text{факт}}$ – фактическая выручка от реализации;

$Q_{\text{крит}}$ – критический объем производства;

$Q_{\text{факт}}$ – фактический объем производства.

Данный показатель применяется для установления максимально возможного снижения выручки от реализации, в пределах которого организация не будет убыточной. Если фактическая выручка от реализации, больше критической выручки, то от производства и реализации продукции предприятие получит прибыль, если значение маржинального запаса прочности отрицательное,

то предприятие от производства и реализации данной продукции имеет убытки.

Объем реализации продукции сверх критического уровня и будет той рубежной чертой, которая определяет компанию от получения прибыли [10, с. 83].

В случае, когда показатель запаса прочности положительный, можно задать диапазон производственной (в натуральном выражении) и уровень производственной безопасности:

Уровень производственной безопасности = $(Q_{\text{факт}} - Q_{\text{крит}}) / Q_{\text{крит}}$ (3).

По данным табл. 1, уровень безопасности по всем видам продукции предприятия положительный, что свидетельствует о возможности получения прибыли по всем видам продукции.

3. Следующий показатель, коэффициент покрытия, определяется по формуле:

Коэффициент покрытия = Маржинальный доход (прибыль) на единицу продукции/Цена на единицу продукции $\times 100\%$ (4).

В таблице 3 приведен расчет коэффициента покрытия по видам продукции предприятия. Данный показатель характеризует удельный вес маржинального дохода на единицу продукции или суммы покрытия по отношению к цене с детализацией по видам производимой продукции (работ, услуг) в общей номенклатуре, или иначе долю показателей постоянных затрат и прибыли (входящих в состав величины суммы покрытия) в каждом рубле, получаемом от реализации продукции, соответствует определенной величине коэффициента покрытия, например, по халве 0,62 руб. (62 коп.) и т.д.

4. Удельный маржинальный доход (покрытие на единицу продукции) определяется по формуле:

Маржинальный доход на единицу = Цена на единицу – Переменные затраты на единицу продукции (5).

Данный показатель также определен в табл. 1 по видам продукции предприятия (столбец 7). По проведенным на основании данных предприятия расчетам, ставки суммы покрытия являются положительными величинами.

Таблица 3. Данные для определения коэффициента покрытия по видам продукции предприятия

Наименование продукции	Товарный выпуск по плану, шт.	Цена на ед.	Маржинальный доход на ед.	Коэффициент покрытия (4)/(3)
1	2	3	4	5
Пиво бутылочное 0,5 л.	210105	18	11,888	0,66
Пиво в КЕГах	21650	20	13,854	0,69
Пиво ПЭТФ 1,5 л.	337827	25	18,948	0,75
Минеральная вода 0,5 л.	1201	12	7,66	0,64
Минеральная вода ПЭТФ 0,6 л.	2536	10	5,97	0,59
Минеральная вода ПЭТФ 1,5 л.	40656	16	11,96	0,74
Сладкая вода 0,5 л.	243800	12	5,97	0,49
Сладкая вода ПЭТФ 0,6 л.	18821	10	3,89	0,39
Сладкая вода ПЭТФ 1,5 л.	450972	14	7,975	0,57
Халва	1646427	16	9,976	0,62
ИТОГО	-	-	-	-

5. Коэффициент выручки или норма маржинальной прибыли. Данный показатель является обобщающим, и определяется делением величины общей маржинальной прибыли по всем видам производимой продукции на показатель выручки от реализации продукции:

Коэффициент выручки = (Маржинальная прибыль/Выручка от реализации) x 100% (6).

Расчет показателя позволяет определить удельный вес затрат, позволяющих возмещать размер постоянных затрат и обеспечивать финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации продукции. Чем выше данный показатель, тем больше возможностей у экономических единиц по внесению изменений в свою ценовую политику и снижению переменных расходов.

На основе данных предприятия общую величину показателя коэффициента маржинального дохода, можно рассчитать следующим образом:

Коэффициент маржинального дохода = 31259355,818/49121083 x 100 % = 63,63%.

На каждые 100 руб. реализации продукции маржинальный доход предприятия составляет 63,63 руб.

Частные показатели коэффициента выручки, т.е. по видам производимой продукции предприятия, рассчитаны в табл. 1 (столбец 12).

Величина нормы маржинальной прибыли позволяет прогнозировать влияние колебания изменений маржинальной прибыли на общий размер выручки. При установленной величине данного показателя возможно фиксирование ожидаемой прибыли (убытка) при увеличении уровня деловой активности предприятия. При планировании производственной программы рациональным является выбор той продукции, для которой норма маржинальной прибыли наибольшая.

Практическое применение маржинального анализа «CVP – анализ» cost-volume-profit» предполагает проведение комплексного расчета пороговых (критических) показателей с детализацией по

производимым видам продукции, позволяющих оценить их рентабельность, о чем свидетельствует положительная величина маржинальной прибыли. Положительная величина маржинального дохода по конкретному виду продукции показывает ту часть выручки от реализации продукции, которая остается на покрытие постоянных затрат и образования прибыли. Наиболее высок данный показатель по халве, он составляет 16424755,752 тыс. руб.

6. Важным показателем, используемым при проведении маржинального анализа, является уровень операционного рычага или производственного левевериджа, применяемый для принятия управленческих решений. Показатель характеризует долю постоянных затрат в структуре общих затрат данной организации. Значительная величина показателя операционного рычага характерна для компаний с высоким уровнем постоянных затрат в производственной сфере, и наоборот, для компаний с высокой долей переменных затрат в общем объеме затрат наблюдается низкая величина уровня производственного левевериджа.

Данный показатель определяется по формуле: Уровень операционного рычага = Маржинальная прибыль/Прибыль (7).

Показатель производственного рычага применяется при диагностике финансово-экономического положения экономических единиц и позволяет проследить зависимость динамики объема производства и финансовых результатов (прибыли или убытка) от производственной деятельности. Чем больше абсолютное значение эффекта производственного рычага, тем более рискованным является положение предприятия с позиций получения прибыли.

В таблице 4 приведены результаты расчета производственного левевериджа как по видам продукции, так по предприятию в целом.

На основе данных предприятия и согласно формуле (4) по видам продукции рассчитаем показатель коэффициента покрытия (см. табл. 3).

Таблица 3. Данные для определения коэффициента покрытия по видам продукции предприятия

Наименование продукции	Прибыль от реализации продукции на весь объем производства	Маржинальный доход на весь объем производства	Уровень операционного рычага (производственный левеверидж) (3)/(2)
1	2	3	4
Пиво бутылочное 0,5 л.	2074921,782	2497728,24	1,20
Пиво в КЕГах	256368,38	299939,1	1,169
Пиво ПЭТФ 1,5 л.	5721316,116	6401145,996	1,119
Минеральная вода 0,5 л.	6781,773	9199,66	1,356
Минеральная вода ПЭТФ 0,6 л.	10035,631	15139,92	1,508
Минеральная вода ПЭТФ 1,5 л.	404430,48	486245,76	1,202
Сладкая вода 0,5 л.	964872,24	1455486	1,508
Сладкая вода ПЭТФ 0,6 л.	35338,55	73213,69	2,072
Сладкая вода ПЭТФ 1,5 л.	2688986,14	3596501,7	1,337
Халва	13111459,51	16424755,752	1,253
ИТОГО	25274510,468	31259355,818	1,236



На анализируемом предприятии уровень операционного рычага составляет в целом 1,236 единиц, т.е. при увеличении или сокращении выручки на 1 %, прибыль увеличивается или сокращается на 1,236 %.

Таким образом, маржинальный анализ (анализ безубыточности, анализ «затраты-объем-прибыль») выступает эффективным инструментом оперативного и стратегического управления и планирования, дающим возможность проследить зависимость уровня доходов и расходов, их влияния на объемы производства и реализацию продукции (работ, услуг) и финансовые результаты деятельности предприятий. Результаты маржинального анализа могут быть заложены в основу планирования и прогнозирования изменений и динамики роста затрат в зависимости от политики управления затратами.

При этом информационной основой, базой анализа выступают не только данные бухгалтерского финансового учета, но и информация, формируемая в системе управленческого учета, которая становится не только источником дополнительной и необходимой для анализа информации, но и учетной подсистемой, использующей итоги маржинального анализа для дальнейшего расчета показателей при планировании и прогнозировании деятельности предприятия.

В рамках маржинального анализа определяются критические, пороговые показатели, позволяющие определить режим деятельности предприятия, при котором доходы равны расходам, т.е. нет положительных величин финансовых результатов (прибылей или убытков). Увеличение же данных пороговых показателей свидетельствуют о росте или повышении эффективности производственной деятельности предприятия.

Заключение

Применение маржинального анализа при управлении затратами позволяет определить пороговые (критические) показатели, характеризующие безубыточную производственную деятельность предприятия, отталкиваясь от которых можно прогнозировать влияние колебания уровня деловой активности на динамику изменения различных показателей затрат и прибыли. При этом есть ряд концептуальных основ, которые заложены в процесс маржинального анализа:

- величина постоянных и переменных затрат и их поведение имеет определенное изменение;
- колебание и динамика изменения затрат и величины выручки от реализации продукции находятся в линейной зависимости от изменения уровня деловой активности (производства);
- величины совокупных постоянных затрат и переменные затраты на единицу продукции являются константой, т.е. постоянными показателями, не зависящими от уровня деловой активности;

- преимущественно показатели объема производства и объема реализации приблизительно равны;
- структура и ассортимент производимой продукции в рамках производственной программы на определенный операционный и анализируемый период остается без изменений и т.д.

Соблюдение данных концептуальных основ позволит обеспечить максимальную точность расчетов, снижает возможность ошибок.

Внедрение новых подходов и механизмов управления затратами в практику учетной работы позволяет обрести предприятию конкурентные преимущества, необходимые для освоения новых видов производств, выпуска новых видов продукции и для выхода на новые рынки сбыта. Подход к группировке затрат на переменные и постоянные затраты при проведении маржинального анализа позволяет проследить зависимость колебания таких показателей, как объем производства, себестоимость и прибыль (убыток) от разных видов затрат и дает возможность определения критических значений показателей, необходимых для оперативного планирования и контроля затрат.

При этом основным источником информации выступает система бухгалтерского учета, которая также адаптируется под требования новых реалий социально-экономического и общественно-политического развития общества. Мы согласны с мнением М.Л. Пятова, который отмечает: «история развития практики бухгалтерского учета и характерные современности противоречия в информационных потребностях участников экономической жизни лишили учетные методы и, следовательно, отчетные данные «буквальности», «непосредственности» в передаче хозяйственных реалий» [13, с. 6]. В целом практика применения маржинального метода учета затрат как элемента управленческого учета предполагает определение и использования такого показателя, как «маржинальный доход (прибыль)», характеризующего экономическую эффективность производства. Величина маржинального дохода определяется путем вычитания из показателя выручки от реализации продукции (работ, услуг) величины переменных (прямых) затрат [14, с. 31].

Достижение эффективности практического применения СVP-анализа возможно только при системности его проведения, системность позволит не только проследивать динамику и колебания определяемых показателей, но и выявлять вектор развития производственной деятельности предприятия, вносить уточнения в процедуру анализа путем включения дополнительных факторов и оценки их влияния и т.д., все это способствует повышению общей системы безопасности и эффективности производства. Степень детализации маржинального анализа с учетом различных производственных факторов определяется предприятием самостоятельно.



Информация о конфликте интересов

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

Библиографический список

1. Туган-Барановский М.И. Учение о предельной полезности хозяйственных благ как причине их ценности // Юридический вестник. – 1890. – №10. – С. 192-230.
2. Дмитриев В.К. Экономические очерки (Опыт органического синтеза трудовой теории ценности и теории предельной полезности). – М.: Изд-во ГУ ВШЭ, 2001. – С. 57-60.
3. Лаптева Е.В. У истоков советской экономической науки: Е.Е. Слуцкий // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – №12-2. – С. 323-328.
4. Муравьева Л.А. Состояние российской финансовой мысли во второй половине XIX – начале XX века // Финансы и кредит. – 2013. – №2(530). – С. 71-80.
5. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – Москва: Финансы, 1974. – 159 с.
6. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – Москва: Финансы, 1971. – 237 с.
7. Пухова Е.Ю. Экономический анализ как инструмент регулирования затрат на производство молочной продукции // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №2. – С. 12-21. DOI:10.51760/2308-9407_2023_2_12.
8. Мизиковский И. Е. Методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на себестоимость продукции промышленного предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №6. – С. 14-20. DOI:10.51760/2308-9407_2021_6_14.
9. Ворожбит Е.Г., Бахирева А.А. Использование маржинального анализа на предприятиях пивобезалкогольного производства // Экономика. Профессия. Бизнес. – 2019. – №4. – С.14-19.
10. Богатырева С.Н. Повышение полезности информации о расходах по обычным видам деятельности в отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №4. – С. 23-37. DOI:10.51760/2308-9407_2023_4_23.
11. Shidov A.H., Gedgafova I.Yu., Kazieva B.V. Sizhazheva S.S., Shogentsukova Z.KH. Improving the Methodology for Managing Innovation and Investment Processes of Cluster Entities // Journal of Organizational Behavior Research. – 2019. – Vol. 4. – no. 2. – pp. 235-249.

Conflict-of-interest notification

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

References

1. Tugan-Baranovskiy M.I. Uchenie o predel'noy poleznosti khozyaystvennykh blag kak prichine ikh tsennosti [The Doctrine of the Ultimate Utility of Economic Goods as a Reason for Their Value]. *YUridicheskiy vestnik*, 1890, no. 10, pp. 192-230 (in Russ.).
2. Dmitriyev V.K. *Ekonomicheskie ocherki (Opyt organicheskogo sinteza trudovoy teorii tsennosti i teorii predel'noy poleznosti) [Economic essays (Experience in the Organic Synthesis of Labor Value Theory and Marginal Utility Theory)]*. Moscow, GU VSHE Publ., 2001, pp. 57-60.
3. Lapteva E.V. Uistokov sovetskoy ekonomicheskoy nauki: E.E. Slutskiy [At the Origins of Soviet Economic Science: E.E. Slutsky]. *Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava*, 2020, no. 12-2, pp. 323-328 (in Russ.).
4. Murav'eva L.A. Sostoyanie rossiyskoy finansovoy mysli vo vtoroy polovine XIX – nachale XX veka [The Standing of Russian Financial Thought in the Second Half of the XIX - Early XX Centuries]. *Finansy i kredit*, 2013, no. 2(530), pp. 71-80 (in Russ.).
5. Ivashkevich V.B. *Problemy ucheta i kal'kulirovaniya sebestoimosti produktsii* [Problems of Products Accounting and Costing]. Moscow, Finansy Publ., 1974, 159 p.
6. Chumachenko N.G. *Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SSHA* [Accounting and Analysis in US Industrial Production]. Moscow, Finansy Publ., 1971, 237 p.
7. Pukhova E.YU. Ekonomicheskiy analiz kak instrument regulirovaniya zatrat na proizvodstvo molochnoy produktsii [Economic Analysis as a Tool for Regulating Dairy Production Costs]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 12-21 (in Russ.). DOI:10.51760/2308-9407_2023_2_12.
8. Mizikovskiy I.E. Metodika raspredeleniya raskhodov na sodержanie i ekspluatatsiyu oborudovaniya na sebestoimost' produktsii promyshlennogo predpriyatiya [Cost Allocation Method of the Equipment Maintenance and Operation to the Industrial Enterprise Production Cost]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 6, pp. 14-20 (in Russ.). DOI:10.51760/2308-9407_2021_6_14.
9. Vorozhbit E.G., Bakhireva A.A. Ispol'zovanie marzhinal'nogo analiza na predpriyatiyakh pivobezalkogol'nogo proizvodstva [The Use of Margin Analysis in Enterprises Producing Beer and Soft Drinks]. *Ekonomika. Professiya. Biznes*, 2019, no. 4, pp. 14-19 (in Russ.).
10. Bogatyreva S.N. Povyshenie poleznosti informatsii o raskhodah po obychnym vidam deyatel'nosti v otchetnosti [Increasing Information Usefulness on General Expenses in Reporting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 4, pp. 23-37 (in Russ.). DOI:10.51760/2308-9407_2023_4_23.
11. Shidov A.H., Gedgafova I.Yu., Kazieva B.V. Sizhazheva S.S., Shogentsukova Z.KH. Improving the Methodology for Managing Innovation and Investment Processes of Cluster Entities. *Journal of Organizational Behavior Research*, 2019, Vol. 4, no. 2, pp. 235-249.

12. Иванова Е.В., Крятова Л.А. Инструменты маржинального анализа в принятии финансовых управленческих решений // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики*. – 2021. – №2. – С. 81-88.
13. Пятов М.Л. Парадоксы коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2021. – №5. – С. 2-6.
14. Шогенцукова З.Х. Маржинальный подход учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в растениеводстве // *Аудит*. – 2022. – №5. – С. 28-33.

Для цитирования

Шогенцукова З.Х., Шибзухова Р.А. Маржинальный анализ как инструмент стратегического управления и планирования в условиях многопродуктовости производства // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2023. – №6. – С. 38-48.

12. Ivanova E.V., Kryatova L.A. Instrumenty marzhinal'nogo analiza v prinyatii finansovykh upravlencheskikh resheniy [Margin Analysis Tools in Financial Management Decisions]. *Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya kooperativnogo sektora ekonomiki*, 2021, no. 2, pp. 81-88 (in Russ.).
13. Pyatov M.L. Paradoxy koeffitsientnogo analiza bukhgalter'skoy otchetnosti [Paradoxes of Ratio Analysis of Financial Statements]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2021, no. 5, pp. 2-6 (in Russ.).
14. SHogentsukova Z.KH. Marzhinal'nyy podkhod ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti produktsii v rasteniyevodstve [Marginal Approach to Cost Accounting and Cost Calculation in Crop Production]. *Audit*, 2022, no. 5, pp. 28-33 (in Russ.).

For citation

SHogentsukova Z.KH., SHibzukhova R.A. Marzhinal'nyy analiz kak instrument strategicheskogo upravleniya i planirovaniya v usloviyakh mnogoproduktovosti proizvodstva [Marginal Analysis as A Tool for Strategic Management and Planning in Multi-Product Manufacturing]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh bukhgalterov)*, 2023, no. 6, pp. 38-48 (in Russ.).



ИПБ России

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета







ИПБ России включен в Перечень организаций, проводящих профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ высшего образования и (или) соответствующих дополнительных профессиональных программ Министерства науки и высшего образования РФ

**ПРОФЕССИОНАЛЬНО-
ОБЩЕСТВЕННАЯ
АККРЕДИТАЦИЯ:
ШАГ В БУДУЩЕЕ**

С 2012 года проводит профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ

- Высшего образования и среднего профессионального образования по группе специальностей «Экономика и управление»
- Дополнительного профессионального образования

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
 8800 500 54 51
 info@ipbr.org
 www.ipbr.org



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

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

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

ЗАСЬКО Вадим Николаевич, докт. экон. наук, декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

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

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

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

НАСЫРОВА Гульмира Анатольевна, докт. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой финансы Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилёва, Республика Казахстан, Нур-Султан (Астана)

НОВОСЕЛОВ Константин Викторович, докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, профессор Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

ПОЛЕЖАРОВА Людмила Владимировна, докт. экон. наук, доцент, доцент Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

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

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой геологии и горных работ Северного (Арктического) федерального университета имени М. В. Ломоносова, Российская Федерация, Архангельск

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

ХОРУЖИЙ Валерий Иванович, докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

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

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHYY, Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

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

EDITORIAL BOARD

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

Vadim N. ZASKO, Doctor of Economics, Dean of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

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

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

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

Gulmira A. NASYROVA, Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Finance Department of the L.N. Gumilyov Eurasian National University, Republic of Kazakhstan, Nur-Sultan (Astana)

Konstantin V. NOVOSELOV, Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

Svetlana V. PANKOVA, Doctor of Economics, Professor, Professor at the Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

Liudmila V. POLEZHAROVA, Doctor of Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

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

Olga V. ROZHNOVA, Doctor of Economics, Professor, Professor at the Audit and Corporate Reporting Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow




Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Head of the Geology and Mining Department of the Northern (Arctic) Lomonosov Federal University, Russian Federation, Arkhangelsk

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





Valery I. KHORUZHYY, Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

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

**АТТЕСТАТ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА
ОРГАНИЗАЦИИ, СОСТАВЛЯЮЩЕЙ
КОНСОЛИДИРОВАННУЮ
ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ, – ЭТО**

-  подтверждение умения составлять консолидированную финансовую отчетность и выполнять другие трудовые функции, соответствующие самому высокому квалификационному уровню профессионального стандарта «Бухгалтер»
-  свидетельство знаний и навыков в области международных стандартов, принятых в российском законодательстве
-  расширение матрицы персональных компетенций

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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

РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
t.me/ipbrussia