



ИПБ России

№ 2 | 2023

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Будущее бухгалтерского образования
с. 4
- Бухгалтерский учет процесса продаж
в сельскохозяйственных организациях
с. 22
- Финансовый контроль инвестиционной
деятельности хозяйствующих субъектов
с. 42



2023 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 финансов 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 информационного-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*

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
15.05.2023
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

- 12 Economic Analysis
as a Tool for Regulating
Dairy Production Costs
Elena Yu. Pukhova
- 22 Accounting for
Sales Process in
Agricultural Organizations
**Sergey A. Tunin,
Alexander V. Frolov,
Olga E. Sytnik,
Natalia V. Kulish**
- 30 Using Assessment Method
in the Formation of Truthful
Information on the Operational and
Financial Performance
of the Company
**Olga L. Volkhina,
Larisa V. Yureva**
- 36 Evolution of the Concept
of Assets and Problems of Their
Regulatory Recognition
Elena V. Lupikova

Finance (Economics)

- 42 Financial Control
of the Economic Entities
Investing Activities
**Olga B. Vakhrusheva,
Natalia N. Khakhonova**

В ИПБ России

- 2 Ефим Абрамович Мизиковский
отмечает юбилей!
- 3 Прошли традиционные Соколовские
чтения «Бухгалтерский учет:
взгляд из прошлого в будущее»

Теория учета: просто о сложном

- 4 Будущее бухгалтерского
образования
М.Л. Пятов

Региональная и отраслевая экономика

- 12 Экономический анализ как
инструмент регулирования затрат
на производство молочной продукции
Е.Ю. Пухова
- 22 Бухгалтерский учет процесса
продаж в сельскохозяйственных
организациях
**С.А. Тунин,
А.В. Фролов,
О.Е. Сытник,
Н.В. Кулиш**
- 30 Метод оценки в формировании
достоверной информации
о результатах финансово-
хозяйственной деятельности
предприятия
**О.Л. Вольхина,
Л.В. Юрєва**
- 36 Эволюция понятия «активы»,
проблемы законодательного
регулирования их признания
Е.В. Лупикова

Финансы (экономические науки)

- 42 Финансовый контроль
инвестиционной деятельности
хозяйствующих субъектов
**О.Б. Вахрушева,
Н.Н. Хахонова**



Ефим Абрамович Мизиковский отмечает юбилей!

25 мая 2023 года исполняется 85 лет профессору, доктору экономических наук, заслуженному работнику Высшей школы РФ, заслуженному профессору ННГУ им. Н.И. Лобачевского Ефиму Абрамовичу Мизиковскому. Выдающийся ученый, талантливый педагог, мудрый руководитель – так отзываются о Ефиме Абрамовиче его коллеги и ученики. Е.А. Мизиковский прошел славный трудовой путь. Начиная с 1956 года он работал бухгалтером на предприятиях Нижегородской области, преподавал бухгалтерию во Всесоюзном, затем во Всероссийском заочном финансово-экономическом институте, возглавлял Кафедру бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в ННГУ им. Н.И. Лобачевского, руководил Диссертационным советом по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» университета. Ефим Абрамович создал и затем возглавил Территориальный институт профессиональных бухгалтеров Нижегородской области, был одним из первых успешных организаторов дополнительного профессионального образования и филиальной сети университета, активно работал в Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссии Министерства финансов РФ. Ефим Абрамович закончил свой трудовой путь в 2022 году в должности профессора Кафедры экономики предприятий и организаций.

Ефим Абрамович подготовил 25 кандидатов и 5 докторов экономических наук, опубликовал более 180 научных работ, учебников, учебных пособий и статей по бухгалтерскому учету и аудиту, является одним из разработчиков действующего типового плана счетов бухгалтерского учета. В настоящее время Ефим Абрамович продолжает заниматься научной деятельностью, состоит членом редакционных советов научных журналов «Вестник ИПБ» (Вестник профессиональных бухгалтеров), «Вестник Самарского государственного университета путей сообщения», Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России).

Желаем Ефиму Абрамовичу крепкого здоровья, бодрости, удачи, радости и вдохновения!

Прошли традиционные Соколовские чтения «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее»

Президент ИПБ России Л.И. Хоружий и директор ИПБ России Е.И. Копосова приняли участие в VIII Международной научной конференции Соколовские чтения «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее». Конференция была посвящена 85-летию со дня рождения Ярослава Вячеславовича Соколова (1938-2010), первого президента ИПБ России, и 75-летию со дня рождения Валерия Викторовича Ковалёва (1948-2020), члена президентского совета ИПБ России. Конференция состоялась 20-22 апреля 2023 года в рамках Экономического симпозиума-2023, проводимого Санкт-Петербургским государственным университетом. В этом году Оргкомитет принял решение провести Соколовские чтения в очном формате, а так же с онлайн трансляцией в режиме видеоконференции, что позволило расширить географию участников и привлекло большую аудиторию слушателей. По приглашению ИПБ России в видеоконференции приняли участие представители Института дипломированных бухгалтеров Индии (ICAI) и Южноафриканского института корпоративных бухгалтеров (SAIBA).

Людмила Ивановна Хоружий выступила с докладом на тему «Бухгалтерский учет в социальной и экономической среде. Проблемы профессии бухгалтера». Доклад посвящен многочисленным задачам, с которыми сталкивается сегодня бухгалтер.

Большой интерес вызвал круглый стол, организованный ИПБ России, состоявшийся в рамках конференции Соколовские чтения. На нем обсуждалась тема «Искусственный интеллект – возможности и риски в бухгалтерской профессии». В круглом столе приняли участие практикующие бухгалтеры: Саволайнен Надежда Борисовна (заместитель директора), Захаров Глеб Вадимович, Штанова София Игоревна, Бостанов Борис Асланович от ФГБУ «Федеральный центр информационных технологий экстремальных проблем ФМБА России», представители ПАО «Интер РАО» Вайнилавичуте Алла Петрасовна (главный бухгалтер), Масленникова Елена Анатольевна



(директор департамента методологии учета), Дементьева Наталья Владимировна (руководитель направления бухгалтерского учёта и отчётности, департамент методологии учёта группы), Дремова Светлана Вячеславовна (руководитель направления налогового учёта, департамент методологии учёта группы), представители Госкорпорации «Росатом» Андриенко Виктория Александровна (главный бухгалтер), Юшинова Нина Геннадьевна (заместитель главного бухгалтера), Мещерина Светлана Геннадьевна (заместитель главного бухгалтера), Блажнова Татьяна Викторовна (начальник отдела консолидированной отчётности), а так же Южноафриканский институт бизнес-бухгалтеров в лице главного исполнительного директора Ван Вик Николаас и др.

Члены ИПБ России смогли подключиться к круглому столу бесплатно через личный кабинет.

Однозначный вывод участников круглого стола – искусственный интеллект – это всего лишь инструмент в руках профессионала. Поэтому профессиональные бухгалтеры, члены ИПБ России, всегда будут востребованы, т.к. свои компетенции поддерживают в актуальном состоянии.

Были проведены интересные панельные дискуссии по темам: «К 85-летию Я.В. Соколова: актуальная история бухгалтерского учета»; «Бухгалтерский учет в экономической жизни общества»; «Реформирование и регулирование бухгалтерского учета»; «К 75-летию В.В. Ковалева: современная корпоративная отчетность и ее анализ»; «Цифровая экономика и бухгалтерский учет».

ИПБ России и редакция журнала выражают благодарность организаторам VIII Международной научной конференции Соколовские чтения: Соколову Вячеславу Ярославовичу, Львовой Дине Алексеевне, Кутеру Михаилу Исааковичу, Пятову Михаилу Львовичу, Шапошникову Александру Арсеньевичу, Титову Виктору Олеговичу.



М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Будущее бухгалтерского образования

Дорогие коллеги! Мы с вами весь предыдущий год посвятили разговору о вероятном будущем бухгалтерского учета. Мы обсудили возможное влияние технологического прогресса на нашу профессию, рассмотрели вероятные перспективы развития методологии учета и аудита, поговорили о вероятном участии в учетной практике искусственного интеллекта. Однако, самый главный вопрос, определяющий вероятное будущее нашей профессии, пока оставаясь за рамками наших бесед. Это вопрос развития бухгалтерского образования. Без него любые размышления о будущем профессии теряют всякий возможный смысл. Ведь профессия – это не что иное, как наши коллеги, от которых и зависит то, каким мы видим бухгалтерский учет сегодня, и, каким он сможет быть в возможном завтра.

Тема образования глобальна. Она всегда вызывает горячие споры, всегда высвечивает самые острые социальные проблемы общества. Ее комплексное рассмотрение не под силу никакой статье, а уж тем более, той, которую Вы сейчас, надеюсь, прочтете. Цель этой статьи – подсветить ряд вопросов нашего высшего образования, без решения которых развитие профессии бухгалтера в условиях современности представляется плохо.

Учеба по системе И.П. Павлова

Автору этой статьи в свое время посчастливилось быть студентом у первого президента Института профессиональных бухгалтеров России, профессора Ярослава Вячеславовича Соколова (1938-2010). Это был ярчайший педагог, воспитавший не одно поколение бухгалтеров России. Он любил повторять, что печальной традицией бухгалтерского образования было и остается стремление работать со студентами по системе условных рефлексов И.П. Павлова (1849-1936). Как же идеи великого отечественного физиолога могут относиться к бухгалтерам?

Приходит студент на первый курс, говорит Ярослав Вячеславович, и ему рассказывают про счета, баланс, двойную запись и о том, что дебет с кредитом и актив с пассивом должны сходиться. Студент данные вопросы изучает, старается, к концу первого курса и у него дебет с кредитом начинает сходиться. Он получает пятерки и радуется. Затем начинаются так называемые специальные



курсы – бухгалтерский учет в торговле, в строительстве, управленческий учет и тому подобное. И вот там, в подавляющем большинстве случаев, знание передается от преподавателя к студенту путем разучивания нескончаемого множества бухгалтерских проводок и тому подобных учетных хитростей. Преподаватель диктует, а студент записывает: поступили материалы от поставщиков – дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и

подрядчиками»; переданы материалы в производство – дебет счета 20 «Незавершенное производство», кредит счета 10 «Материалы» и т.д. и т.п. И вот все, что требуется от студента для получения хорошей оценки – а хорошая оценка, по убеждению многих, это, конечно, главная цель образования, – это выдать правильную реакцию (требуемую проводку) на предложенный стимул (вопрос педагога). Под конец такого обучения студент уже благополучно забывает, что там такое «десять», где там какие «шестьдесят», но четко закрепляет «правильную» реакцию.

Ну-ка, ответь, вопрошает строгий, но справедливый оракул бухгалтерии: поступили материалы, какая запись? Дебет 10, кредит 60! Молодец! Пять! Проводки – вот, что нужно для дела, для практики, а остальное лишь ненужная теория – она не пригодится. Про динамический баланс, допущения там всякие, приоритет содержания над формой налоговому инспектору рассказывать не будешь.

Примерно также проходит (если проходит) и знакомство с нормативно-правовыми актами, а сегодня еще и с МСФО. Чтобы быть «молодцом» и получить «пятерку», студент должен знать, что и в каком пункте какого стандарта написано, или, как говорят некоторые специалисты, «сказано». Хорошо, если будущий специалист еще будет знать, какие кнопки на клавиатуре нужно нажать, чтобы правильно работать с очередной версией бухгалтерского программного продукта, а преподаватель будет рад рассказать ему, что в программе «Бухгалтер» версии 8.0 поступление материалов отражалось в девятой ведомости, а в ее версии 9.0 ведомости для этого уже две и аналитики больше.

«Стимул – реакция» – вот основа такого образования, или, как наставлял Студента Мефистофель: «Профессору смотрите в рот и повторяйте, что он врет».

Такой павловский подход сохраняется и при обучении анализу финансовой отчетности или корпоративным финансам, своевременно пришедшим на смену курсам «анализа хозяйственной деятельности». Там известные премудрости так называемого коэффициентного анализа отчетности также предлагается осваивать по системе Павлова. Важно знать, что возможность компании платить по долгам оценивается с помощью коэффициента ликвидности, а коэффициент этот рассчитывается делением оборотных активов на краткосрочные обязательства, и «хорошее» значение это дроби около 2. И если коэффициент равен 2, то это означает, что два рубля оборотных активов приходится на рубль краткосрочных обязательств.

Но вот почему два? Почему мы делим именно оборотные активы на краткосрочные обязательства? Какой в этом смысл, если в оборотных активах давно уже показывается вовсе не то, что можно продать. Как это все соотносится с допущением непрерывности деятельности, почему мы здесь идеи статического баланса переносим на данные динамического? Все эти вопросы лишние и к делу касательство имеющие небольшое. Знаешь, как коэффициент рассчитывается и чему он должен равняться, молодец. Реакция верная! Пять!

«Заучивайте на дому

Текст лекции по руководству.

Учитель, сохраняя сходство,

Весь курс читает по нему.

И все же с жадной быстротой

Записывайте мыслей звенья.

Как будто эти откровенья

Продиктовал Вам Дух Святой»¹.

Что изменилось?

Много ли за последние годы откорректировало эту отчасти гротескную зарисовку профессора Соколова?

А как обстоят дела с нашим соответствием современности? IT, тотальная цифровизация, искусственный интеллект – как все это изменило бухгалтерское образование за последние годы?

Здесь вспоминается известная цитата из «Теории бухгалтерского учета» Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда, которую мы уже обсуждали с вами, говоря о вероятном будущем нашей профессии: «Между тем [как] в мире произошла информационная революция, которая радикально должна была бы повлиять на учет, сейчас мы наблюдаем нечто похожее на то, что было во времена промышленной революции, когда использование технических достижений отставало во времени от их изобретения. Авторы учебников все еще объясняют, как дебетовое сальдо показывать с левой стороны, а кредитовое – с правой, учат студентов технике вычитания меньшей противоположности, которая еще три века

¹ Гете И.В. Фауст // Гете И.В. Собрание сочинений. – М.: «Художественная литература», 1976, Т. 2, с. 69.

назад была признана арифметически устаревшей. Программисты старательно отражают эти средневековые идеи на экране компьютера. Бухгалтерскому учету еще предстоит адаптировать новые изобретения...»². Любопытно, что эти слова были написаны в 1992 году, однако, согласитесь, сохраняют актуальность, как для практики бухгалтерского учета, так и для образования в области нашей профессии и по сей день.

Рассказы о «завтрашнем» «вчера»

Если, дорогие коллеги, допустить, что технологический прогресс будет развиваться в том же направлении, что и в настоящее время, то придется признать – все, чему мы учим сегодняшних студентов, стремительно устаревает и имеет все меньшее отношение к современности, а тем более к вероятному «завтра». Мы уже говорили с вами о том, что вся методология ведения бухгалтерского учета и составления отчетности компаний, которую мы наблюдаем сегодня и которая в настоящее время находит поддержку в законодательстве и профессиональных стандартах (включая МСФО), – это не что иное, как продукт уровня технического развития западной цивилизации второй половины XIX века.

Планы счетов с их группировкой и «этажами» «аналитики», формы отчетности с их «золотой серединой» между недостаточной и избыточной информацией, учетная политика, сроки представления отчетности – все это учетная практика чернил, перьев и счетов. Таким был учет своего времени именно потому, что иной учет просто не мог бы состояться по техническим причинам.

Все, о чем мечтали балансоведы первой половины XX века – это отнюдь не расширение границ достижений учетной мысли. Их мечты – отражающие различные информационные срезы фирмы N балансов, каждый из которых лишь элемент подлинного баланса компании, А.П. Рудановского, ежедневный (органический) баланс Ф. Шмидта, необходимый набор допущений – принципов учета Э. Патона, ориентация отчетности на конкретного пользователя и т.д. – разбивались о границы технологических возможностей их времени. Об эти же границы разбивались, соответственно, и мечтания идеологов анализа учетных данных, чей так называемый коэффициентный анализ отчетности, кочующий из учебника в учебник уже более 100 лет, также идеально пригоден для оценки положения дел предприятия рубежа XIX-XX веков.

Парадоксально, но идеи подавляющего большинства современных теоретиков учета из последних сил пытаются эти границы сохранить, в то время, когда все информационное поле экономической жизни уже давно их перешагнуло.

Продолжая сегодня учить студентов бухгалтерии конца XIX – начала XX в., мы предлагаем им

² Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1997, с. 37.

лишь занимательное путешествие в прошлое. Да, это «прошлое» пока что господствует на практике, но студент – это тот, для кого этот аргумент наименее убедителен. Он, студент, физиологически, всем своим существом, ориентирован на будущее. В результате, нам приходится наблюдать, как наша профессия терпит значимый репутационный урон отнюдь не из-за технологического прогресса и пресловутой роботизации, как нам обещали авторы *The Economist*, а за счет того, что кажется современным студентам непомерно скучной (она и так-то никогда не обещала фейерверка эмоций и приключений³, а сегодня и подавно заставляет наших слушателей скучать).

Мы и «всё остальное»

Составляемая в настоящее время бухгалтерская отчетность компаний (как мы ее сегодня знаем) с каждым новым поколением (а не будем забывать, что тем, кто родился в год появления Facebook, сегодня уже 17 лет, а те, кто не может помнить мира без поисковой системы Google, в этом году доживут до своего двадцатитрёхлетия, и т.д.) становится все в меньшей степени адекватной окружающему человеку информационному пространству. Уже с момента вхождения в повседневность телевидения, мы стали привыкать к возможной, а затем и необходимой, комплексности информационного сообщения. С развитием в последнее время информационных технологий, человек, социализирующийся в соцсетях, привыкает такие комплексные информационные сообщения создавать, управлять ими и хоть чем-то посредством их. Бухгалтерская же отчетность традиционно, десятилетие за десятилетием, век за веком, предлагает нам лишь «одномерный» взгляд на предприятие. При этом выбор этого «измерения», состоявшийся полтора века назад, не претерпел с тех пор практически никаких изменений.

А между тем поменялся и наш студент. Интернет очень быстро сделал из него нового дилетанта, все меньше и меньше склонного апеллировать к профессиональному суждению сторонних лиц и все больше и больше доверяющему обезличенному цифровому пространству данных как источнику собственных знаний.

Буквально на наших глазах меняется восприятие студентом наших дней образа преподавателя как источника знаний. При этом потеря традиционного значения фигуры преподавателя происходит гораздо быстрее, чем формирование какого-либо нового ее значения (образа).

Буквально на наших глазах происходит то, что Хосе Ортега-и-Гассет (1883-1955) называл «принципом экономии в образовании»⁴. Образование, писал философ, занимает человека и составляет

его занятие по причине столь же простой, сколь и неприглядной, сколь и прискорбной: чтобы жить уверенно, свободно и правильно, необходимо знать колоссальное количество вещей, а ребенок и молодой человек ограничены в своей способности учиться. Вот в чем причина. Если бы детство и юность, утверждал Ортега-и-Гассет, длились до ста лет либо ребенок и юноша имели практически безграничную память, мышление и внимание, деятельности обучения не существовало бы. Все потрясающие и возвышенные основания не смогли бы заставить человека создать тот тип человеческого существования, который зовется преподавателем. Дефицит, ограниченность способности учиться есть исходный принцип образования. Обучение нужно в той мере, в какой не все можно выучить⁵.

Как отмечал еще в середине 1990-х годов автор известной работы «Университет в руинах» Билл Ридингс (1960-1994), «значительная часть нынешней шумихи вокруг практики преподавания связана с простым противоречием между временем, которое занимает преподавание, и административной логикой, отдающей приоритет эффективной передаче информации».

Уже в 1968 году Маршал Маклюэн (1911-1980) писал: [сегодня] «использовать или не использовать телевизор как меру наказания или способ вознаграждения ... столь же бессмысленно, как говорить ребенку, что ему разрешено или запрещено дышать. ... Дети из Уоттса (Калифорния) правы, когда спрашивают: «Почему мы должны ходить в школу только ради того, чтобы прерывать наше обучение?» Телевидение – не утвержденный курс лекций по какому бы то ни было предмету, но оно совершенно определенно соответствует характеристикам естественной среды, в которой ребенок кормится и ищет свой путь, как делал всякий индеец, выходя из вигвама»⁶.

Интернет фантастически усилил обсуждаемые социальные тенденции. Абсолютная доступность для каждого гигантского объема информации, далеко выходящего за пределы индивидуального восприятия, – этакий бесплатный для любого пропуск в «третий мир» К. Поппера – чрезвычайно быстро сформировал иллюзию обладания любым доступным через интернет объемом знаний, иллюзию власти над получаемыми из всемирной паутины данными, управления ими. А активность в социальных сетях быстро добавила к этому и иллюзию участия практически любого в формировании этих данных и чуть ли не в формировании той самой «сокровищницы знаний», доступ к которой, в сознании тех, кто учился в эпоху «до интернета», ассоциировался с исполнением долгих и чрезвычайно сложных социальных ритуалов.

Сложившаяся ситуация поставила в определенный тупик формировавшиеся веками схемы

³ См., например: Соколов Я.В. *Образ бухгалтера в литературе и кино.* – М.: ИД ФБК-Пресс, 2003.

⁴ См.: Хосе Ортега-и-Гассет. *Миссия университета.* – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2019, с. 83-90.

⁵ См.: Хосе Ортега-и-Гассет. *Миссия университета.* – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2019, с. 85.

⁶ Маклюэн М. *Война и мир в глобальной деревне.* – М.: АСТ: Астрель, 2012, с. 79-80.

образовательно процесса на всех его уровнях – от начальной школы до верхних ступеней высшего образования. Преподаватели, повторим, стали терять роль носителей знания, все больше уступая её поисковым алгоритмам, при этом не всегда будучи готовыми к роли трактующих огромное разнообразие доступной информации.

Обучать дискутируя

По всей видимости, студент сегодня готов скорее обсуждать с преподавателем вопросы, касающиеся изучаемого предмета, чем воспринимать предлагаемые преподавателем знания как нечто единственно верное, однозначно надежное, а, главное, полезное.

Таким образом, именно дискуссия становится сегодня самой актуальной формой обучения.

В таком подходе, конечно, нет ничего принципиально нового. Здесь любопытно будет отметить, что в европейских университетах позднего средневековья, сформировавших знакомый нам сегодня институт высшего образования, «термином students обозначали безразлично учителей и учащихся»⁷.

А вот, например, известные отзывы о лекциях И. Канта, который, по свидетельствам лиц, близко знавших его, «вел лекцию так, как будто искал истину, одинаково неизвестную его слушателям и ему самому»⁸.

Однако, мы с Вами, дорогие коллеги, привыкли к несколько иному стилю. Так, например, вспоминая годы своего студенчества, замечательный педагог, профессор Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) писал: «Николай Семенович [Помазков (1889-1969)] приходил в институт всегда с опозданием, хотя жил напротив. Пока он не произведет переключку присутствующих, к лекции не приступал. Потом вынимал тетрадку и медленно и нудно, но хорошо поставленным голосом зачитывал заранее отработанный текст. Девочки, которые все были поголовно в него влюблены, все записывали и радовались, а я занимался на его лекциях переводами, не слушая того, что можно прочитать в любом учебнике»⁹.

В условиях современности метод И. Канта вновь становится актуальнее метода Н.С. Помазкова.

Пугающие новации

Темпы компьютеризации бухгалтерского учета, формирующиеся возможности роботизации процессов учетной практики, перспективы использования в ней алгоритмов искусственного интеллекта, о которых мы с вами говорили в предыдущих

⁷ Энциклопедический словарь издателей Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. – Т. XXXIV (А). – СПб.: типография Акц. Общ. Брокгауз-Ефрон, Прачешный пер. 1902, №6, с. 751.

⁸ Филиппов М.М. Вступительная статья // Кант И. Метафизика нравов. – М.: родина, 2022, с. 17.

⁹ Соколов Я.В. О бухгалтерях, которых я знал и любил. – М.: Экономистъ, 2007, с. 28.

статьях, ставят вопрос о месте человека в учетной профессии в условиях новой технологической реальности. Казалось бы, вопрос очень странный, ведь профессия – это же и есть люди. Понятие профессии вне человека бессмысленно. Однако, реальность здесь состоит в том, что изобретаемые человеком инструменты, обеспечивающие развитие его возможностей в той или иной области деятельности, в конечном счете меняют роль самого человека в этой области его деятельности.

Страх перед новациями в области технологий понятен и психологически оправдан. Мы уже неоднократно касались этой темы в предыдущих публикациях. Это отнюдь не новая история. Так, в годы индустриализации, на рубеже XIX – XX вв., миру активно предрекали наступление эры господства инженеров. В 1921 году Торстейн Веблен (1857-1929) писал: «С самых ранних этапов [развития индустриальной экономики] начало происходить постепенное дифференцирование между теми, кто разрабатывал и организовывал технологические процессы, и теми, кто управлял финансовыми потоками и занимался коммерческими вопросами. Соответственно, происходило разделение власти между менеджерами и техническими экспертами. ...Эти эксперты, технологи, инженеры – как бы мы их не называли, составляют своеобразный главный штаб индустриальной системы; и без их беспрестанного надзора и управления индустриальная система не будет работать. Эта механически организованная система технических процессов создается, запускается и управляется производственными инженерами. Без них самих и без их пристального внимания все производственное оборудование будет просто грудой хлама. ...Сложно предположить, каким образом, как скоро, в связи с чем и с каким результатом гильдия инженеров обнаружит, что она гильдия, и что материальное будущее общества в ее руках. Но уже очевидно, что положение в индустрии и согласие среди инженеров к этому приведут. ...Кажется очевидным, что индустриальная диктатура финансовых магнатов держится на терпении инженеров и они могут ее свергнуть в любой удобный момент по собственному усмотрению»¹⁰.

Сегодня наш современник и коллега Ю.Н. Гузов отмечает следующее: «Двадцатый век ознаменовался битвой собственников и менеджеров за контроль над бизнесом. «Революция управляющих» внесла новации в систему управления фирмой. Доминанта менеджеров как организаторов учетного процесса стала бесспорной. Иное – двадцать первый век. Десять лет идет негласная битва между менеджерами и информационщиками внутри крупных фирм. ... Использование комплексных компьютерных информационных систем внутри фирм создало возможность доступа к инсайдерской и конфиденциальной информации системным администраторам. Они наряду с менеджерами получили возможность

¹⁰ Веблен Т.Б. Инженеры и ценовая система. – М.: Изд. Дом Высшей школы экономики, 2018, с. 42-55.

анализировать такую информацию, но не принимать на ее основе решения. Более того, почувствовав такую угрозу, менеджеры начали разделять фирменную информационную систему на части, ограничивая доступ к инсайдерской и конфиденциальной информации системным администраторам. Ответ инфомационщиков был прост. Пустить «под нож» «тупых, коррупционных менеджеров» и заменить их искусственным интеллектом. Так рождалась гипотеза «смарт-фирмы», коллективной волей которой становится искусственный интеллект. Это становится современным форсайтом развития фирменных структур, а, следовательно, учета и аудита. Цифровая экономика – это собирательный образ крупных инноваций, вторжения цифровых технологий в производство и общественную жизнь. ...Естественно встает вопрос о реакции учетной сферы на глобальную цифровизацию клиентской базы, экономической деятельности и основ жизни»¹¹.

Способности человека и способности машин

Вот такие, буквально, вести с поля брани. Однако, вероятнее всего, градус освещения текущей ситуации здесь, как и в свое время у Веблена, несколько завышен. Не будем забывать, что любая технология – это, ни что иное, как помощник человека. Она и изобреталась только лишь с одной этой целью. У технологии нет и не может быть никакой «своей собственной» функции и цели. Технологии – это, в известном смысле, продолжение нас самих, «технологическое усиление» наших собственных умений и навыков. Однако специфика той технологической революции, которая происходит на наших глазах, состоит в том, что в определенных осуществляемых человеком операциях технология из помощника превращается в единственного исполнителя этих операций.

В этом наша современность заключает в себе чрезвычайно интересную «ловушку» для развития человека, а, следовательно, и для усилий в области его образования. С одной стороны, нам все меньше и меньше требуется прикладывать усилия в областях, где помощником человека становятся технологии. Эта наша «незанятость» рутинными операциями, казалось бы, должна высвобождать потенциал нашего интеллектуального развития, нашего творчества – тех наших «сильных» сторон, в которых с нами никак не могут тягаться изобретаемые технологии.

Но вот, что происходит: намного лучше справляясь с рутинной, технологии как бы затягивают нас в процесс потребления многообразнейших результатов их работы настолько, что часто мы сильно задерживаемся на этом процессе, практически забывая

о том, что результаты работы машин – это не цель, а средство в развитии нашего существования.

И вот здесь наш творческий потенциал, наши способности, наоборот, начинают не развиваться, а атрофироваться.

Представим ребенка за какой-нибудь компьютерной игрой. Предлагаемый ею мир поистине удивителен и многообразен. Сотни самых неожиданных персонажей, вариантов их представления, огромное количество возможных направлений развития сценария, десятки уровней сложности. Казалось бы, разве можно сравнить этот увлекательный мир, допустим, с игрой ребенка фигурками солдатиков или кукол в докомпьютерную эпоху? Вот же где увлекательнейший путь для творчества!

Однако это не совсем так. Играя с куклой, солдатиком, плюшевым медведем и т. п., мы сами исключительно собственной фантазией, изобретаем сценарий нашей игры, определяем происходящие в ней события, наделяем выдуманных персонажей теми или иными качествами и/или способностями, представляем «визуальный ряд» воображаемых событий, изобретаем диалоги – иными словами, мы творим. Играя с другими детьми не в компьютерную многоролевою игру, а, например, во дворе, в разбойников, дочки-матери и т. п., мы творим в команде, учимся совместному творчеству.

В компьютерной же игре, даже самой сложной и самой зрелищной, мы выбираем варианты, предлагаемые нам программным алгоритмом, ждем предложений – мы не задействуем потенциал своей собственной фантазии.

Пользуясь небывалым по историческим меркам набором предлагаемых нам технологиями развлечений, мы все меньше изобретаем их, все меньше играем в них ведущую роль. Мы перестаем играть на музыкальных инструментах, мы не придумываем игр, мы все меньше остаемся наедине с собственными мыслями и т. д. Это не хорошо и не плохо. Так меняется наша жизнь, так мы ее меняем, таково текущее направление нашего развития.

Но вот парадокс – развитие технологий требует от нас (в качестве условия нашей успешности в меняющемся мире) развития творческих, креативных, «неалгоритмизированных» навыков и одновременно значимо препятствует их развитию.

Все мы от рождения обладаем огромными природными способностями, но теряем многие из них в ходе интенсивного общения с окружающим миром. И в последнее время технологии начинают играть в этом далеко не самую последнюю роль, усиливая негативное влияние на наш творческий потенциал существующих образовательных стандартов, формировавшихся в период индустриальной революции конца XIX – начала XX в. Помните восхищение Адама Смита налаженным разделением труда на фабрике, выпускающей булавки? Идеи научной организации труда Ф. Тейлора? Их условное воплощение в подходах к образованию мы можем в настоящее время наблюдать практически повсеместно.

¹¹ Гузов Ю.Н. Направления цифровизации учета и аудита // Бухгалтерский учет в XXI веке. Под ред. Гузова Ю.Н., Маргарина О.Л. и Ковалева В.В. – СПб.: «Скифия-Принт», 2021, с. 7-8.

Определенные навыки, на которые делается «упор» в получаемом нами образовании – выполнение заданной обязательной последовательности действий, оценка того или иного явления с позиций определенной (заранее известной) логики (которая может быть только одной и никакой иной), математические действия, выбор «правильного» ответа из нескольких предложенных или поиск «правильного» решения предлагаемой задачи – это как раз то, что прекрасно выполняется современными машинами, реализующими определенный алгоритм.

Развитие творческого потенциала обучающегося в любой сфере деятельности, в том числе (а, может быть, в первую очередь) и в бухгалтерском учете, вот путь получения нами образования, развивающего главное конкурентное преимущество человека перед механизмами – способность творить, мыслить за пределами стандартных схем, разрабатывать навык принятия нестандартных решений, которых нет в заранее известном «списке вариантов».

Изучая бухгалтерский учет, учиться экономическому мышлению

Вот здесь наша псевдвойна с «информационщиками» должна превратиться в эффективное взаимодействие. А, следовательно, важнейшим навыком современного бухгалтера становится постановка задачи перед специалистами в области ИТ. Ему, «информационщику», создавать техническое воплощение этих задач. Задачей же бухгалтера остается – оценить возможное влияние применяемых способов бухгалтерского учета на мнение заинтересованных лиц о положении дел представляющей отчетность организации и их возможную (как следствие такого мнения) реакцию в виде принятия определенных экономических решений.

Однако для выполнения этой задачи бухгалтеру требуются знания в области микроэкономики и теории фирмы, юриспруденции, финансового менеджмента, социологии, психологии. Ему необходимо видение того, как применяемые им методы учета формируют у заинтересованных лиц восприятие тех или иных хозяйственных процессов, благодаря этому можно оценивать возможные правовые последствия принятия ими обусловленных учетной информацией решений и возможное влияние этих решений на будущее компании.

Бухгалтер – это творческая работа, требующая глубокого понимания хозяйственной деятельности. Главное – это работа, результатом которой эта хозяйственная деятельность во многом и является. Развитие обучения именно такому подходу к бухгалтерской практике и требует наша современность, все более передающая рутинные аспекты самых разных направлений человеческой деятельности машинам. Такая работа бухгалтера невозможна

без хорошего, качественного, всестороннего экономического образования.

В этой связи важно обратить внимание на то обстоятельство, что «федеральные образовательные стандарты и система выделения университетам финансируемых государством мест для обучения студентов приводит к тому, что в России высшее образование существует почти исключительно как профессиональное, как подготовка к определенной профессии. Деспециализация высшего образования, отрыв его реальной общественной и экономической функции от формально установленной – скрытая тенденция, наметившаяся еще в поздний советский период и резко усилившаяся в новой России начиная с 1990-х годов. Тем не менее, 99% высшего образования формально остается профессиональным и по сей день»¹². И вот в условиях современности, когда темпы технологического прогресса делают практически невозможным обучение практической составляющей профессии, особую роль приобретает деятельность профессиональных общественных организаций с их системой квалификационной аттестации.

Такую роль в настоящее время в области бухгалтерской профессии в России играет Институт профессиональных бухгалтеров, реализующий многоуровневые программы аттестации, разрабатывающий специальные профессиональные стандарты, выполняющий роль актуального источника профессиональных знаний. Вероятно, в будущем эта роль Института как профессионального сообщества высококвалифицированных действующих практиков будет только возрастать.

Желания и возможности

Итак, непрерывное взаимное обучение студента и преподавателя, их творческое взаимодействие, развивающее профессию, – вот адекватная современности картина бухгалтерского образования сегодня.

Слова, конечно, замечательные. Но что, а точнее, кто за ними стоит. А стоять над ними должны люди, доценты и профессора, выходящие в аудитории и работающие со студентами. Этим людям нужны определенные условия существования в их профессии – профессии педагога Высшей школы. Но те условия, в которых, к сожалению, они вынуждены сегодня работать формируют отнюдь не самую благоприятную среду для креативного творчества.

Как справедливо отмечают Ярослав Кузьминов и Мария Юдкевич, «после распада СССР на фоне падения заработной платы, массовой «утечки мозгов», появления большого количества высших учебных заведений, которые предлагали услуги низкого качества платежеспособным студентам, заинтересованным в формальном дипломе, произошло резкое падение социального статуса преподавательской профессии. Произошла десакрализация

¹² Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. *Университеты в России: как это работает.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. Дом Высшей школы экономики, 2022, с. 14-15.

академической профессии: большая часть общества стала воспринимать преподавателей как низкооплачиваемый обслуживающий персонал. В 1990-е годы многим казалось, что в ВУЗы идут работать в основном неудачники, которые не востребованы неакадемическим рынком труда»¹³.

К сожалению, приходится отметить, что эти тенденции не только сохраняются, но и закрепляются в последние годы. «Как преподавателей воспринимает общество, – продолжают Кузьминов и Юдкевич – так преподаватели во многом воспринимают и сами себя. Немалая доля преподавателей считают, что сейчас «сложное время, чтобы начинать академическую карьеру». В 2017 г. так считал каждый третий преподаватель ВУЗа [в России] (в кризисном 1992 г. эта доля была примерно такой же).

Как же еще должен воспринимать себя преподаватель ВУЗа, когда зайдя на любой ресурс, размещающий вакансии и объявления, например Head hunter и т.п., он обнаружит несчетное количество вакансий, вообще не требующих никакого специального образования (даже среднего!), таких как курьер, фасовщик, почтальон, грузчик, уборщик, дворник, оплачиваемых значимо выше ставки доцента, а иногда и профессора. Речь уж не идет о таких позициях, как, например, администратор торгового зала, кассир – операционист, водитель грузовика или таксист – с этими специалистами профессору нечего и думать, чтобы тягаться в зарплате. И вот, например, у молодого человека, раздумывающего над своим будущим, возникает вполне резонный вопрос: зачем учиться четыре года в бакалавриате, потом два в магистратуре (или пять в специалитете), потом три года в аспирантуре, публиковать серьезные статьи, защищать диссертации, потом еще несколько лет стараясь опубликоваться в серьезных журналах, участвовать в грантах, сочиняя учебно-методические пособия ждать возможности занять ставку доцента, чтобы зарабатывать в три раза меньше доставщика еды?! Но ведь этому молодому человеку, размышляющему о своем будущем, хочется создать семью, иметь детей. Эту семью необходимо как-то обеспечивать, что становится просто несовместимо с работой в ВУЗе без каких-либо дополнительных заработков, никогда не идущих на пользу академической деятельности.

И вот здесь вспоминаются другие строки из Адама Смита: «Человек всегда должен иметь возможность существовать своим трудом, и его заработная плата должна по меньшей мере быть достаточной для его существования. Она даже в большинстве случаев должна несколько превышать этот уровень; в противном случае ему было бы невозможно содержать семью, и раса рабочих вымерла бы после первого поколения»¹⁴. Очевидно, сегодня нам реально угрожает вымирание «расы» ВУЗовских

преподавателей. И преподаватели бухгалтерского учета здесь далеко не исключение.

Однако, вместо занесения нашего вымирающего вида в Красную книгу, многое из происходящего сегодня в области высшего образования в России создает ситуацию, когда все то позитивное, что еще удастся сохранить, имеет место не благодаря, но вопреки не прекращающимся усилиям по модернизации отечественной высшей школы.

Избыточная бюрократизация, постоянное «совершенствование» текстов образовательных программ с непрерывным изобретением новых «компетенций» и «квалификаций», агрессивно-эффективные контракты, заключающиеся часто на один учебный год, и тем постоянно держащие преподавателей в совершенно неэффективном психологическом напряжении, требования непрерывных публикаций чуть ли не от каждого преподавателя каждого ВУЗа в ведущих периодических изданиях мира (!), реализация которых повсеместно приводит к, фактически, профанации исследовательской деятельности, и прочие хорошо знакомые каждому ВУЗовскому работнику нашей страны печальные реалии нашей современности, отнюдь не способствуют действительному качеству высшего образования в стране.

Погоня за местами в мировых рейтингах, ценность которых ярко показали события последних дней, заставляет забывать о том, что высшее образование – это не скачки, а очередное «ударное соцсоревнование» в этой области не сулит ничего хорошего. Бесконечные «Университет – 2010», «Университет – 2020», «Университет – 2030», невольно наводят на мысль о столь печально известных терминах советской эпохи, как «штурмовщина», «взятие повышенных обязательств» и т.п. Что же происходит?

«Учись у немца!» (В.И. Ленин)

Стремясь после распада СССР как можно быстрее создать у себя образование «на западный манер», мы в очередной раз подтвердили слова Жозефа де Местра (1753-1821): «Какое невероятное ослепление, какая необъяснимая завороченность заставила этот великий народ, столь известный своей природной прозорливостью, вообразить, что он может не считаться с законом вселенной? Русские хотят сделать все сразу, но для этого нет средства: в науку вползают, а не влетают»¹⁵.

Мы, пожалуй, реформировали образование России именно в процессе такого полета, часто акцентируя внимание на том из опыта западной системы образования, что сочеталось

¹⁴ Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. *Университеты в России: как это работает.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. Дом Высшей школы экономики, 2022, с. 120-121.

¹⁵ Жозеф де Местр. *Четыре неизданные главы и России. Письма русскому дворянину об испанской инквизиции.* – СПб.: «Владимир Даль», 2007, с. 50-51.

¹³ Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. *Университеты в России: как это работает.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. Дом Высшей школы экономики, 2022, с. 435.

с привычными нам, а следовательно легче реализуемыми методами управления. Мы восприняли тенденцию развития западных университетов 1990-х годов, когда «в <...> Университете по-прежнему исполняются три функции: исследование, преподавание и администрирование. Последнее, безусловно, быстро становится основным местом размещения ресурсов»¹⁶.

В результате такого синтеза привычных нам способов управления и ряда весьма спорных тенденций в жизни университета западной системы образования, мы положили в основу оценки деятельности ВУЗов, то, что Б. Ридингс метко определил как «стремление к совершенству». «Как интегрирующий принцип, писал профессор Ридингс, совершенство имеет одно неоспоримое преимущество: оно лишено всякого значения... Сегодня любой факультет Университета можно побудить стремиться к «совершенству», так как повсеместная применимость данного понятия напрямую связана с его пустотой. ...Столь разные категории, как состав студентов, размер учебных групп, финансы и библиотечные фонды, оцениваются по единой шкале совершенства. При знакомстве, продолжает он, с чрезвычайно тщательно разработанной системой рейтингования ВУЗов, позволяющей оценить степень его соответствия «совершенству», а, следовательно, «репутацию» на «рынке образования», невозможно не задаться вопросами: почему лучший преподаватель – тот, кто имеет наивысшую университетскую степень и наибольшее число грантов? Обязательно ли лучший университет является самым богатым? Какие отношения со знанием имеются ввиду, когда библиотека [или доступные библиотеке интернет ресурсы] рассматриваются в качестве места его хранения? ...Должно ли знание просто извлекаться из хранилищ или оно должно производиться в процессе преподавания? Почему ... главные исполнительные директора крупнейших корпораций способны лучше других судить о репутации [Университета]? ...Так вопрос об Университете становится «лишь вопросом об относительной денежной стоимости, вопрос, адресуемый студенту, который понимается исключительно как потребитель, а не как человек, желающий мыслить. ... Таким образом, «совершенство» позволяет Университету понимать себя исключительно в терминах структуры корпоративного управления. ...Итак «сугубо экономический подход» начинает вытеснять «традиционно культурную миссию» высшего образования»¹⁷.

Нужно отметить, мы далеко не первые, совершающие такой ускоренный полет к «светлым идеалам» «лучшего» образования. Так, в начале

1930-х, обращаясь к испанскому академическому сообществу, Хосе Ортега-и-Гассет писал: «Лучшие начинания последних пятнадцати лет (о худших не стоит и говорить) вместо прямой и безоговорочной постановки вопроса: для чего здесь существует и должен существовать университет? – имели лишь совершенно удобный и стерильный результат: постоянную оглядку на происходящее в университетах передовых стран», забывая, таким образом, о том, что «за границей нужно искать материал, а не образцы»¹⁸.

Вместе с тем, такой «полет к западному образцу» значимо ослабил наши сегодняшние возможности создания образования адекватного современности.

Наше счастье

Однако унывать в этой ситуации было бы большой ошибкой. Мы живем во времена удивительных перемен! Те фантастические изменения информационной среды нашего существования, которые формируют нашу с вами повседневность, на наших глазах создают новый мир. Место в этом мире нашей замечательной профессии зависит в первую очередь от того, каким станет бухгалтерское образование уже буквально завтра. Его созданием занимаются замечательные люди – педагоги отечественной Высшей школы, сохранившие и значительно развившие ее за последнее тридцатилетие. У нас есть все, что нужно для хорошего «завтра». И оно обязательно наступит!

Рекомендуемая литература по теме

Пытливому читателю, имеющему желание более детально познакомиться с поднятыми в этой публикации вопросами, мы хотим посоветовать полистать следующие источники:

- Веблен Т.Б. Инженеры и ценовая система. – М.: Изд. Дом Высшей школы эконмики, 2018.
- Жозеф де Местр. Четыре неизданные главы и России. Письма русскому дворянину об испанской инквизиции. – СПб.: «Владимир Даль», 2007.
- Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. Университеты в России: как это работает. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. Дом Высшей школы экономики, 2022.
- Маклюэн М. Война и мир в глобальной деревне. – М.: АСТ: Астрель, 2012.
- Ортега-и-Гассет Хосе. Миссия университета. – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2019.
- Ридингс Б. Университет в руинах. – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2021.
- Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2003.

¹⁶ Ридингс Б. Университет в руинах. – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2021, с. 199.

¹⁷ Ридингс Б. Университет в руинах. – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2021, с. 41-55.

¹⁸ Хосе Ортега-и-Гассет. Миссия университета. – М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2019, с. 61-65.

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_2_12
УДК 631.162
ВАК 5.2.3

Экономический анализ как инструмент регулирования затрат на производство молочной продукции

Economic Analysis as a Tool for Regulating Dairy Production Costs

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

Елена Юрьевна Пухова

канд. экон. наук, доцент кафедры

бухгалтерского учета

e-mail: elenapuhova@rambler.ru

603000, Российская Федерация, г. Нижний

Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.

Тел. +7 (831) 433-13-96.

Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet im.

*N.I. Lobachevskogo (Lobachevsky State University of
Nizhny Novgorod), Russian Federation, Nizhny Novgorod*

Elena Yu. Pukhova

PhD in Economics, Associate Professor

at the Accounting Department

e-mail: elenapuhova@rambler.ru

lecture hall 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhny

Novgorod 603000, Russian Federation.

Phone +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. В статье рассматривается изучение новых подходов к повышению полезности бухгалтерской и отчетной информации для принятия управленческих решений в результате анализа себестоимости молочной продукции в соответствии со статьями калькуляции. Предложена методология, лежащая в основе планирования затрат, позволяющая определить направление эффективного использования ресурсов с учетом специфики производства. В настоящее время средние предприятия молочной промышленности из-за ликвидации экономических отделов практически не используют возможности экономического анализа для управления себестоимостью в полной мере. Проведение анализа себестоимости молочной продукции в разрезе статей калькуляции позволяет не только увидеть картину изменения затрат, но и установить, где произошли изменения и отклонения и какие обстоятельства их вызвали. Этот вид анализа основан на классификации затрат на молочную продукцию по месту их возникновения независимо от экономического содержания. Он позволяет определить основные факторы, влияющие на себестоимость данного вида продукции, характер отклонений, способствует определению направлений эффективного использования ресурсов и выявлению связи между отдельными объектами учета, служит основой планирования затрат и инструментом подготовки управленческих решений.

Ключевые слова: анализ затрат; факторы себестоимости; планирование затрат; управление затратами с учетом специфики производства.

Abstract. This paper reviews the study of new approaches to increasing the usefulness of accounting and reporting information for making managerial decisions as a result of analyzing the cost of dairy products in accordance with the calculation items. The methodology behind the cost planning is proposed, which allows to determine the direction of effective use of resources specific to production. Currently, medium-sized enterprises of the dairy industry due to the liquidation of economic departments practically do not use the possibilities of economic analysis for the full management of cost. An analysis of the dairy products prime cost in the context of calculation items allows not only to see the picture of cost changes, but also to establish where the changes and deviations occurred and what circumstances caused them. This type of analysis is based on the classification of dairy product costs by their place of origin, regardless of the economic content. It allows to determine the main factors affecting the prime cost of this type of product, the nature of deviations, helps determining the directions of effective use of resources, identifying the relationship between individual accounting objects, and serves as the basis for cost planning and as a tool for preparing managerial decisions.

Keywords: cost analysis; prime cost factors; cost planning; cost management specific to production.

Экономика предприятий по переработке молока в условиях пандемии

Молочные продукты содержат питательные вещества и микроэлементы, необходимые человеческому организму, что делает их незаменимой пищей. Они включены в перечень продуктов, подпадающих под Доктрину национальной продовольственной безопасности, и имеют основополагающее значение в рационе питания населения. На долю молочных продуктов приходится до 15% оборота всех российских розничных сетей. Предприятия по переработке молока как часть пищевой промышленности имеют системное значение в российской экономике. Развитие молочной отрасли требует внимания интересов большого числа участников. Производители и переработчики молока, а также логистические, дистрибьюторские компании и другие сервисные предприятия участвуют в цепочке создания конечного продукта. В настоящее время в отрасли работает более двадцати одной тысячи предприятий: около двадцати тысяч производителей сырого молока, девятьсот переработчиков, более двухсот сервисных компаний, занято более одного миллиона двухсот тысяч человек (2% от всех занятых в России)^{1,2}.

Несмотря на то, что предприятия по переработке молока в настоящее время работают в прежнем режиме, экономический спад, который был вызван пандемией ковид-2019 и экономическим положением в стране, не может не сказаться на этой деятельности. Официально прогнозируется снижение покупательской способности населения, а это означает, что производителям необходимо еще активнее бороться за своих потребителей, искать варианты повышения эффективности производства, оптимизации и снижения затрат. Поэтому для предприятий по переработке молока важно "пережить" кризисное время с минимальными потерями, сохранить рентабельность и использовать имеющиеся ресурсы для дальнейшего развития. Экономические проблемы у поставщиков смежных видов деятельности, в том числе с персоналом в связи эпидемиологической ситуацией, затрагивают и молокоперерабатывающие предприятия. Основная задача поддержания прежних договорных условий с поставщиками – сохранение прежних условий и производственно-финансовых отношений с ними, при этом в некоторых случаях потребуются диверсификация поставок сырья, но в целом необходимо усилить контроль над своевременностью получения молочного сырья, сроками и объемами поставок. В настоящее

¹ Росстат России. Статистический бюллетень. №13(63), декабрь 2020.

² Всероссийский справочник «МОЛОЧНАЯ ОТРАСЛЬ 2020».

³ IC Предприятие: 8. Молокозавод: как обеспечить эффективное производство и сохранить сбыт в период кризиса. Режим доступа: <https://v8.1c.ru/metod/article/molokozavod-kak-obespechit-effektivnoe-proizvodstvo-i-sokhranit-sbyt-v-period-krizisa.htm> (дата обращения: 05.04.2023).

время важно сохранить и стабильность производства, обеспечить минимизацию неизбежных технологических потерь и сохранение дохода³ [1].

Для увеличения прибыли требуется постоянный экономический анализа, как внешних, так и внутренних факторов, в т.ч. таких как формирование затрат на производство и уровень рентабельности продукции. Известно, что снижение затрат при изготовлении продукции (без снижения качества и сокращения продаж) является одним из ключевых направлений развития экономики любого предприятия, основой для измерения финансовых результатов. Выводы экономического анализа могут быть использованы как информационная основа при подготовке решений управленческим персоналом. Фактические данные, представляемые системами бухгалтерского и производственного учета, являются основным массивом информации и требуют специальной обработки, которая осуществляется при помощи различных приемов анализа [2,3].

Методологические предпосылки экономического анализа производственных затрат в отрасли

В соответствии с целями и задачами управления себестоимостью молочной продукции могут быть использованы различные направления экономического анализа:

- анализ себестоимости в контексте элементов затрат и статей калькуляции;
- оперативный анализ изменений и отклонений по затратам для их контроля и регулирования;
- анализ факторов и резервов снижения затрат на производство для планирования бюджетов затрат;
- анализ затрат, необходимый для принятия решений о выборе альтернативных видов продукции, внедрению нового ассортимента;
- другие виды экономического анализа.

Наряду с общей информацией о динамике затрат в рамках экономического анализа себестоимости молочной продукции по статьям калькуляции возможно будет получить ещё и данные о причинах изменений и их виновниках. Основой этой части анализа, по нашему мнению, является классификация затрат в зависимости от того, где они происходят независимо от их экономического содержания. Цель, в данном случае, состоит в том, чтобы проанализировать фактическое производство и формирование полной (коммерческой) себестоимости продукции на указанных предприятиях в соответствии со статьями калькуляции, увидеть динамику структуры затрат на основе наиболее важных факторов, влияющих на себестоимость конечного продукта, в соответствии с прямыми и косвенными затратами на производство и управление по наиболее существенным факторам влияния [4,5]. Посредством подробного анализа каждой статьи затрат, по которой

Таблица 1. Анализ формирования себестоимости диетической молочной продукции АО «Молоко» в разрезе статей калькуляции (%)

Статьи затрат	2019 г.			2020 г.		
	факт	план	отношение отклонения факта от плана к плану	факт	план	отношение отклонения факта от плана к плану
1	3	2	4	6	5	7
Сырье и материалы	50,0	49,5	+ 1,01	48	49	-2,04
Основные материалы	5,0	4,75	+5,26	5,0	4,5	+ 11,11
Транспортно-заготовительные расходы	5,0	5,75	-13,04	5,5	5,0	+ 10,00
Вспомогательные материалы на технологические цели	3,0	3,0		3,0	3,0	
Топливо и энергия на технологические цели	4,0	4,0		5,0	4,0	+25,0
Тара, упаковочные материалы	3,0	3,0		3,0	3,0	
Затраты на оплату труда основных производственных рабочих	4,0	4,0		2,5	4,0	-37,5
Затраты по надтарифной оплате труда основных производственных рабочих	0,3	0,3		0,5	0,5	
Отчисления на социальное страхование	2,0	2,0		1,5	2,0	-25,0
Общехозяйственные затраты, в т.ч.	5,0	4,0	+25,0	5,0	4,0	+25,0
Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	3,0	2,0	+50,0	4,0	3,0	+33,33
Итого цеховая производственная себестоимость	82,0	82,0		79,0	79,0	
Общехозяйственные затраты	16,0	14,0	+ 14,28	19,0	16,0	+ 18,75
Итого заводская производственная себестоимость	98,0	96,0	+2,083	98,0	95,0	+3,16
Коммерческие расходы	2,0	4,0	-50,0	2,0	5,0	-60,0
Всего полная (коммерческая) себестоимость	100,0	100,0		100,0	100,0	

произошли значительные изменения, выявляются стоимостное влияние факторов отклонений и формируются управленческие выводы.

Нами разработана методика экономического анализа формирования себестоимости диетической молочной продукции по статьям калькуляции на базе внутренней производственной отчетности предприятия (табл.1).

В таблице 1 мы показали сколько процентов составляет один показатель от другого: фактический от планового соответственно. Следовательно, наибольшим запасом снижения стоимости молочной продукции в 2020 году может быть уменьшение отклонений от нормативной себестоимости по статьям затрат: «Общехозяйственные затраты» – 25%, «Общехозяйственные затраты» – 18,75% от запланированного уровня. Отклонения от плановой себестоимости по вышеуказанным статьям имело место быть и в 2019 году: «Общехозяйственные затраты» – 14,28%, «Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования» – 50%. Рассмотрим основные отклонения по калькуляционным статьям более подробно.

Методика экономического анализа затрат сырья

Наибольший удельный вес в себестоимости продукции молочной промышленности традиционно

составляли и составляют две статьи калькуляции: «Сырье и материалы» и «Заработная плата основных производственных рабочих». Молокоперерабатывающие предприятия – это одни из самых материалоемких производств^{4,5}. Эффективное использование белковых и жировых компонентов, составляющих молочное сырье, при изготовлении определённых видов продукции предполагает получение той или иной доли экономии хозяйственных ресурсов предприятия. В данном случае таким образом снижается материальная составляющая себестоимости продукции в связи с глубокой переработкой и рациональным использованием исходного сырья (таблица 2).

Практика настоящего времени показывает то, что учет качественных показателей сырья на этапе его распределения на производство соответствующих видов молочной продукции позволит уменьшить его потери и минимизировать отклонения от установленных норм производственного потребления [6,7]. Так, например, при поступлении молочного сырья на предприятиях молочной

⁴ Технический регламент Таможенного союза «О безопасности молока и молочной продукции» (ТР ТС 033/2013) принят Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 9 октября 2013 г. № 67.

⁵ «Инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосырродельной и молочноконсервной промышленности», утв. Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ 19.03.1996.

Таблица 2. Влияние показателей качества молочного сырья АО «Молоко» на определение его стоимости (2021 год)

Наименование показателя качества	Значение показателя качества	Изменение показателя качества	Прибавка к цене (%)	Изменение показателя качества	Снижение цены (%)
Жир, %	3,4	Каждое повышение анализ на 0,1%	3	Снижение на 0,1%	3
Белок, %	3,0	Каждое повышение анализ на 0,1%	5	Снижение на 0,1%	5
Кислотность, °Т	17	Каждое снижение на 1°Т	3	Каждое повышение на 1°Т	3
Бактериальная обсеменённость тыс./см	300	Каждое снижение на 30	10	Каждое превышение на 30	10
Содержание соматических клеток тыс./см.	400	Каждое снижение на 50	10	Каждое превышение на 50	10

промышленности происходит его сортировка, если оно с низким содержанием белка (2,7 – 3% по данным лабораторных проб), целесообразно направлять его на выработку продукции, не требующей ферментации – молоко питьевое, так как при его производстве содержание белка играет не существенное влияние. При изготовлении же белковых продуктов (творога, сыра, кефира, простокваши, сметаны и т.д.) брожение молочного сырья является основой при изготовлении продукции. Поэтому процент содержания белка в исходном сырье и технологические нормы оказывают влияние на выход продукции прямо пропорционально израсходованной молочной смеси, состоящей из цельного и обезжиренного молока. Следовательно, сырье с высоким содержанием белка (> 3%) следует направлять на белковые продукты с ферментацией. Таким образом, учет информации о содержании белка в сырье – молоко, в некоторой степени является контрольным фактором, влияющим на направление и количество его потребления, а так же эффективность использования при производстве молочной продукции и снижении отклонений от установленных технологических норм затрат⁶ [6]. Поэтому результаты системного анализа производственного потребления сырьевых ресурсов могут быть использованы для контроля за их рациональным перераспределением по складу (количественные и качественные показатели при текущем хранении), учета возврата из торговли и определении направлений дальнейшего их применения (переработки, утилизации), своевременном определении потерь и остатков на конец рабочего дня в натуральных измерителях. Учет производственного потребления молочных ресурсов на каждом из процессов необходимо начинать с определения эффективного расхода с учетом физикохимических показателей. Это касается также полуфабрикатов, компонентов и материалов, поступивших на предприятие для производства молочной продукции.

⁶ Молочная индустрия мира и Российской Федерации (Ежегодник – 2020).

Анализ отклонений материалов

По основным материалам (ванилин, сахар, глюкозно-фруктозный сироп, цукаты, какао, изюм и др.) очень часто происходят отклонения в стоимости и качественных показателях именно при смене поставщиков-смежников. Так, низкой плотности фруктово-ягодные добавки, используемые предприятиями молочной промышленности в рецептуре при изготовлении творожных муссов, йогуртов, приведут к увеличению расхода этих материалов, что повлияет на нормативную величину расхода, вызвав, таким образом, отклонения и в итоге – повышение себестоимости продукции данного вида. Отклонения по расходу производственного потребления основных материалов возможны так же при хищении продукции, порче и скрытом браке на производственных линиях. Стоимость похищенных или испорченных покупных основных материалов и полуфабрикатов учитывается по правилам учёта, установленным ФСБУ 5/2019 и ПБУ 9/99, в соответствии с которыми она относится на производственные затраты только в пределах норм естественной убыли или в пределах допустимых технологических потерь⁷. При данной системе информационных связей движения сырьевых ресурсов (учет, анализ, контроль), действующей без существенных отклонений от принятого порядка, возможности для снижения себестоимости при производстве молочной продукции без ущерба ее качеству могут быть значительно шире.

Экономический анализ использования вторичного сырья

Важным направлением снижения себестоимости молочной продукции, по нашему мнению, является комплексное и рациональное использование вторичных сырьевых ресурсов (сыворожка,

⁷ «Инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосыростроительной и молочноконсервной промышленности», утв. Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ 19.03.1996.

пахта, обрат и т.д.). По данным ФСГС РФ, за год на пищевых предприятиях образуется до 47 млн тонн так называемого побочного или вторичного сырья. Общие ресурсы молочного белково-углеводного сырья в России в 2020 году на рассматриваемых предприятиях составили около 70% от объемов перерабатываемого сырого молока, и насчитывают ежегодно 15-20 млн тонн. Например, при выпуске 1 тонны сливочного масла дополнительно получают до 20 тонн обезжиренного молока и 1,5 тонны пахты; при производстве 1 тонны сыра и творога выходит дополнительно до 9 тонн молочной сыворотки. Такое сырье следует направлять на дальнейшее производство продуктов питания и кормов. Молокоперерабатывающие предприятия в европейских странах используют сырое молоко в полном объеме за счет его глубокой промышленной переработки. Например, по данным Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, в 2020 г. выпуск нежирных питьевых продуктов на основе сыворотки и обезжиренных продуктов с использованием обрата, пахты во Франции составил 25% общего объема производства за год, в США – 30%, в Германии – 27%^{8,9}. В нашей стране выпуск молочной продукции с пониженным содержанием жирности не превышает 10% общего объема выпуска продукции. По данным внутренней производственной отчетности, на молокоперерабатывающих предприятиях Нижегородской области в настоящее время направляется на дальнейшую переработку в среднем 64% пахты и обрата и 27 % сыворотки¹⁰. Так, АО «Молоко» г. Шахунья и ряд других предприятий Нижегородской области, которые осуществляют глубокую переработку вторичного сырья, производят нежирную молочную продукцию свыше 11 тыс. т. в год. Данная молочная продукция (пудинги, йогурты, напитки на основе сыворотки и т.п.), имеет более низкую жирность, калорийность и пользуется спросом у населения.

Пищевые институты Российской Федерации разработали технологии переработки вторичного сырья, но, к сожалению, многие предприятия не используют эти ресурсы из-за отсутствия современного технического оснащения, а в некоторых случаях и неэффективного управления. Поэтому понимание качественных характеристик вторичного сырья, способов его технологического использования поможет инженерно-техническим работникам предприятий найти доступные и экономически эффективные методы его переработки для создания безотходного производства

⁸ Росстат России. Статистический бюллетень. №13(63), декабрь 2020.

⁹ Всероссийский справочник «МОЛОЧНАЯ ОТРАСЛЬ 2020».

¹⁰ IC Предприятие: 8. Молокозавод: как обеспечить эффективное производство и сохранить сбыт в период кризиса. Режим доступа: <https://v8.1c.ru/metod/article/molokozavod-kak-obespechit-effektivnoe-proizvodstvo-i-sokhranit-sbyt-v-period-krizisa.htm> (дата обращения: 05.04.2023).

по полному или замкнутому технологическому циклам. Этому будет способствовать оперативный анализ состояния норм выхода вторичных сырьевых ресурсов. Немаловажным при этом будет определить ещё и направления их полного использования, а не утилизации.

Анализ трудовых затрат

Как и в других отраслях экономики, в производственной деятельности молокоперерабатывающих предприятий возрастает значимость человеческого фактора. В настоящее время затраты на рабочую силу на рассматриваемых заводах изменяются в меньшей степени при изменении объема производства. На предприятиях данного вида деятельности преобладает учет сдельной системы оплаты труда основных производственных рабочих. Большое количество современных проектов по снижению себестоимости молочной продукции остается в настоящее время незавершенным или не дает ожидаемых результатов, поскольку рассматриваемые предприятия не способны внедрять инновационные достижения своевременно. Это связано с тем, что персонал иногда просто недостаточно подготовлен к работе с подобными проектами. Рассматриваемые предприятия объективно нуждаются в специалистах широкого ряда направлений в связи со сложностью и разнообразием технологических процессов, которые осуществляются при производстве молочной продукции (таблица 3) [6].

Расходы на профессиональную подготовку сотрудников при общих затратах на рабочую силу (включая заработную плату и нужды социального характера) незначительны и, по данным Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, за 2020 год составили примерно 0,4-0,6% от общих затрат производства указанных предприятий. В молочном производстве России в настоящее время остается всего 7% высококвалифицированных работников, тогда как в европейских странах их примерно 58%, в США – 46%^{11,12,13}.

По результатам исследований, проведенных на молокоперерабатывающих предприятиях Нижегородской области за 2020-2021 гг., определен ряд проблем, связанных с управлением персоналом:

- карьерный рост;
- низкая заработная плата, как следствие, высокая текучесть кадров;
- высокие показатели травматизма;
- сложности в поиске специалистов узких специальностей из-за отсутствия финансовой заинтересованности или территориальной удаленности предприятия;

¹¹ Молочная индустрия мира и Российской Федерации (Ежегодник – 2020).

¹² Росстат России. Статистический бюллетень. №13(63), декабрь 2020.

¹³ Всероссийский справочник «МОЛОЧНАЯ ОТРАСЛЬ 2020»

Таблица 3. Перечень технологических процессов и их исполнителей на заводах по переработке молока

Исполнители работ	Технологические процессы
Приемщик, аппаратчик пастеризации и охлаждения, сливщик-разливщик, мойщик	Общий цикл: подготовка молока, приемка молока
Сливщик-разливщик, сепараторщик молока, рабочий кисломолочной продукции, транспортировщик, подсобный рабочий, аппаратчик производства заквасок, машинист расфасовочно-паковочных машин, оператор укладочного автомата	Производство ЦМП: сепарирование, пастеризация, гомогенизация, заквашивание, сквашивание, розлив, маркировка, охлаждение, хранение, удаление творожной сыворотки, прессование, расфасовка, упаковка, приготовление сырковой массы в смесителе
Приемщик молочной продукции, аппаратчик, пастеризации и охлаждения продукции, маслодел, подсобный рабочий, машинист расфасовочно-упаковочной машины	Выработка сливок и масла из сливок: сепарирование молока, пастеризация сливок, сепарирование сливок, нормализация высокожирных сливок, термомеханическая обработка высокожирных сливок, расфасовка, маркировка, охлаждение, хранение
Сыродел, прессовщик сыра, сыродел-подсобник, формовщик сыра, аппаратчик производства заквасок, сыросол, машинист вакуум-упаковочной машины, сыродел по созреванию сыров, аппаратчик нанесения полимерных и парафиновых покрытий, мойщик сыра	Выработка сыров жирных сычужных: сортировка сырья, созревание, пастеризация, нормализация, свертывание молока, обработка сгустка, формовании прессование сыра, маркировка, охлаждение, посолка, созревание сыра, парафинирование, хранение
Аппаратчик производства кисломолочных продуктов, машинист расфасовочно-упаковочных машин, укладчик-упаковщик, транспортировщик, подсобный рабочий, контролер	Производство нежирной продукции: заквашивание, сквашивание, розлив, маркировка, созревание, охлаждение, хранение

- отсутствие расчета потребности в персонале, прием сотрудников производится только на освободившиеся места в случае выбытия прежнего сотрудника;
- не работающие системы управления персоналом, устаревшие должностные инструкции, связи между отделами не установлены;
- отсутствие социальных гарантий персоналу.

Следовательно, выявленные основные недостатки в управлении на молокоперерабатывающем предприятии являются ещё одним внутренним фактором, сдерживающим работу предприятия в направлении снижения себестоимости производства молочной продукции.

Экономический анализ транспортных и логистических затрат

Особое внимание при анализе статей затрат необходимо уделить транспортным и логистическим затратам, которые, согласно сложившейся практике в пищевой промышленности, включаются в стоимость закупаемого сырья и очень часто не исследуются самостоятельно. В качестве примера рассмотрим данные о пробеге, отраженные в накладных и журналах приема сырья на молокоперерабатывающем предприятии, и сравним с утвержденным маршрутом завода на определенное направление доставки (таблица 4).

Согласно таблице 4, очевидны значительные отклонения от норм пробега. Кроме этого, такой анализ, как система причин отклонений по маршруту, на практике проводится редко, что приводит к увеличению стоимости молочного

сырья из-за удорожания эксплуатационных расходов на транспорт, таких как топливо, горюче-смазочные материалы, износ автотранспортных средств, оплата труда водителей. Ведение учета транспортных и логистических затрат на молочных предприятиях осуществляется «котловым» способом, затраты распределяются по видам материалов условно, часто экономически необоснованными расчетами. Данные отклонения по километражу могут быть определены по данным оперативной отчетности и первичной документации, формируемой службой снабжения. Поэтому оптимизация маршрута, обеспечение своевременной отгрузки и доставки продукции, приведут к сокращению транспортных и логистических затрат, что обязательно снизит полную себестоимость молочной продукции.

Стремление оптимизировать затраты предполагает не только своевременную доставку товарной продукции, но и построение маршрутов для автомобилей, доставляющих ее клиентам таким

Таблица 4. Оценка работы транспорта по доставке молочной продукции в АО «НМЗ №1» за ноябрь 2020 года.

Дата	Километраж по маршруту (км)	Километраж по маршруту (км)	Разница (км)	Объем привезенного сырого молока (т)
05.11.	125	157	+ 32	1000
15.11.	125	165	+ 40	1500
25.11.	125	170	+ 45	2500

образом, чтобы минимизировать затраты на доставку. При формировании маршрутов доставки необходимо учитывать риски ошибок в распределении ресурсов и неверного прогнозирования затрат на доставку. Помимо этого, необходимо оценивать возможные ограничительные меры при перемещении транспорта, например, регион, через который проходит маршрут, может быть закрыт на карантин. Специалистам по продажам следует ежедневно составлять отчеты по направлениям продаж и анализировать их, чтобы собрать данные о том, какая продукция пользуется спросом и куда чаще всего осуществляются поставки, учитывая при этом все необходимые затраты на доставку. Автоматизация данного процесса и возможность его корректировки с учетом меняющейся ситуации по заказам на доставку, по нашему мнению, позволит решать эти вопросы своевременно и быстро, что позволит логистам выстроить эффективный маршрут доставки продукции и объективно учесть все затраты¹⁴ [1]. В связи с этим, возможности экономического анализа становятся шире, если оценивать данные оперативной отчетности различных служб и бухгалтерского учета в комплексе.

Методика экономического анализа эксплуатационных затрат

Молочное производство само по себе является капиталоемким, инвестиции имеют длительный срок окупаемости. Руководство предприятий при планировании предстоящих мероприятий, по нашему мнению, должно принимать во внимание большое количество рисков, что не может не отражаться на стоимости конечного продукта. При анализе экономической эффективности принимаемых решений можно использовать динамические и статические способы расчетов инвестиций, технологии оценки безубыточности [3]. В ходе проведенного исследования, нами было проанализировано принятое несколько лет назад решение одного из молочных производств Нижегородской области о покупке дорогостоящего импортного оборудования, способного переработать 150 тонн обезжиренного молока в сутки для изготовления казеина. Данный вид анализа интересен ещё и потому, что эта линия полностью загружалась в 2019-2020 годах только в течение двух с половиной месяцев в году, июнь, июль и первая декада августа, то есть в периоды избыточного количества сырого молока. Сравнение проводилось с данными о работе оборудования отечественного производства, установленного на подобных предприятиях. Информация о затратах представлена в таблице 5.

¹⁴ *1С Предприятие: 8. Молокозавод: как обеспечить эффективное производство и сохранить сбыт в период кризиса. Режим доступа: <https://v8.1c.ru/metod/article/molokozavod-kak-obespechit-effektivnoe-proizvodstvo-i-sokhranit-sbyt-v-period-krizisa.htm> (дата обращения: 05.04.2023).*

Таблица 5. Анализ затрат работы оборудования разной производственной мощности АО «Молоко» (руб.)

Оборудование по изготовлению казеина	Переменные затраты на единицу продукции	Постоянные затраты на весь выпуск
Отечественное оборудование Цех № 1	3,50	1704,34
Отечественное оборудование Цех № 2	1,86	4817,34
Импортное оборудование	1,25	7916,34

С учётом сложившейся практики, мы предлагаем следующую методику анализа эксплуатационных затрат. Расчет объемов, соответствующих критической точке затрат, для двух пар оборудования:

- отечественное оборудование Цех № 1 и отечественное оборудование Цех № 2;
- отечественное оборудование Цех № 2 и импортное оборудование.

При формировании уравнения, в котором затраты по одному варианту приравниваются к затратам по другому, исходя из того, что сумма постоянных затрат и произведение переменных затрат единицы продукции и его количества равны общей сумме издержек: $CC = FC + УСед * NH$.

где: FC – постоянные затраты на весь выпуск; УСед – переменные затраты на единицу изделия; NH – натуральный объем выпуска продукции.

Определение критической точки затрат для первой пары оборудования:

$$1704,34 + 3,5X1 = 4817,34 + 1,86X1;$$

$$3,5X1 - 1,86X1 = 4817,34 - 1704,34;$$

$$1,64X1 = 3113,$$

$$\text{отсюда } X1 = 1898,17,$$

где X1 – объем, соответствующий критической точке затрат.

Аналогично определение объема производства, соответствующего критической точке затрат для второй пары оборудования:

$$4817,34 + 1,86X2 = 7916,34 + 1,25X2;$$

$$1,86X2 - 1,25X2 = 7916,34 - 4817,34;$$

$$X2 = 5080,33.$$

По итогам расчета видно, что при месячном объеме продукции от 1898,17 тонн до 5080,33 тонн выгоднее использовать отечественное оборудование Цеха № 2. Потери, в связи с использованием импортного оборудования большой производственной мощности для переработки в среднем за месяц до 3000 тыс. тонн сырья, будут равны разности в затратах на отечественном оборудовании Цеха № 2 и импортном оборудовании: $(7916,34 + 1,25 \times 3000) - (4817,34 + 1,86 \times 3000) = 1269$ тыс. руб. Таким образом, необоснованное технологическое решение привело к потерям в 1269 тыс. руб. На основании проведенного анализа сделан вывод: в случае ограничения ресурсов требуется поиск

такого варианта решения вопроса, который давал бы максимальную прибыль при данном ограничении [2,4].

При простое оборудования на заводе потери могут быть критическими. Практика последних двух лет показала, что многие предприятия по переработке молочного сырья, выполнявшие заказы для социальной сферы, ввиду введения карантинных ограничений столкнулись с тем, что договоры были приостановлены, количество заказов снизилось, так как детские сады, школы и многие другие заказчики сферы общественного питания приостановили свою деятельность в обычном режиме. Для рассматриваемых предприятий регулярная недозагрузка производственных мощностей стала серьезной проблемой. По нашему мнению, вовремя проведенный анализ ситуации и правильные управленческие решения помогут предприятиям обеспечить необходимую загрузку производственных мощностей и существенно снизить потери от простоев за счет возможности принимать сырье на переработку по давальческой схеме работы. Это позволит руководителям и владельцам предприятия видеть текущую ситуацию с точки зрения формирования затрат и прибыли в реальном времени [1].

В настоящее время состояние отечественной технологической базы молокоперерабатывающих предприятий таково, что на ее основе сложно производить конкурентоспособный, качественный, недорогой по стоимости продукт. По мнению экспертов, уровень технической оснащенности сектора сельскохозяйственной сферы РФ отстает от стран Западной Европы в среднем на 25-30 лет^{15,16}. Низкий, по большей части, технический уровень предприятий по переработке молочного сырья дополняется неудовлетворительным использованием существующего технического потенциала. По нашим данным, производственные процессы автоматизированы всего лишь на 9-11%, а оборудование высшей категории качества составляет 29% от общего объема поставок и в основном оснащено устройствами только локальной автоматизации, позволяющей реализовать функции контроля и регулирования отдельных параметров. Значительная часть оборудования, по данным ФСГС за 2020 год, выпускается в России более 15-20 лет без существенных инновационных усовершенствований (линии розлива молока, для его термической обработки, гомогенизаторы и другие). Отечественные производители не выпускают оборудование для мембранной обработки сырого молока и сушки молочной сыворотки, что усложняет их рациональное использование [6,7,1]. В данный момент существует повышенный спрос на холодильные установки, а также оборудование для помещений

¹⁵ Росстат России. Статистический бюллетень. №13(63), декабрь 2020.

¹⁶ Всероссийский справочник «МОЛОЧНАЯ ОТРАСЛЬ 2020».

по хранению готовой молочной продукции и сырого молока. Кроме того, для того, чтобы осваивать новые рынки сбыта, требуется не только выпускать качественную продукцию, но и уметь её подать потребителю. Острым остается вопрос приобретения современного упаковочного оборудования, внедрения программ нанесения штрих-кодов, которые теперь обязательны практически для всей продаваемой молочной продукции. Маркировка молочной продукции в режиме эксперимента началась 15 июля 2019 года в соответствии с Постановлением Правительства РФ № 836 от 29 июня 2019 г. Распоряжением Правительства РФ № 2647-р от 8 ноября 2019 года молочные продукты включены в перечень товаров, подлежащих маркировке.

Анализ вспомогательных материалов

При анализе себестоимости молочной продукции необходимо так же обратить внимание на показатели производственного расхода топлива, вспомогательных материалов, электрической и других видов энергии, потому как доля затрат на данные виды энергии и материалы составляет свыше 13% в ее структуре^{17,18}. Снижение расхода вспомогательных материалов и топлива достигается не только за счет снижения удельных норм расхода, но и за счет выбора наиболее экономичных видов топлива (мазут, газ и т.п.) и вспомогательных материалов.

Особое внимание при учете вспомогательных материалов следует уделить затратам на упаковочные материалы, тару и средства для мойки. На предприятиях по переработки молочного сырья для упаковки продукции используют разные виды тары и упаковки: пленочные материалы, стеклянная, потребительская полимерная, выдувная полиолефиновая тара и другие виды. По данным ФСГС за 2020 год, на упаковочные материалы приходится 20-40% стоимости молочных продуктов. Этот показатель достигает 50-60%, когда речь идет о продукции премиум-сегмента. В таблице 6 приведены усредненные показатели (по ряду рассматриваемых предприятий Нижегородской области) относительной учетной стоимости упаковочных материалов в себестоимости фасованных молочных продуктов. Получить более подробную информацию о большем количестве предприятий невозможно из-за отсутствия открытой информации.

Данные в таблице 6 указывают на то, что стоимость упакованных молочных продуктов существенно зависит от типа применяемого упаковочного материала, а также от вместимости упаковки. Считаем, что затраты на упаковку снизятся при

¹⁷ Росстат России. Статистический бюллетень. №13(63), декабрь 2020.

¹⁸ Всероссийский справочник «МОЛОЧНАЯ ОТРАСЛЬ 2020».

Таблица 6. Доля учетной стоимости тары (упаковки) в себестоимости расфасованного молочного продукта (усредненные показатели за 2017-2020 годы)

Фасованный молочный продукт	Объем, л.	Вид тары (упаковки)	% стоимости тары (упаковки) от стоимости продукта
Молоко пастеризованное	1	Пакет из пленки п/э наполненной	7,9
	1	Пакет «тетрабрик»	21
Кефир	1	Пакет из пленки п/э наполненной	8,6
	1	Пакет «тетра-брик»	17
	1	Пакет «пюр-пак»	41,8
	0,5	Пакет «тетра-брик»	32
Сметана	0,5	Пакет «тетра-брик»	37
	0,150	ПС – стаканчик под термосварку	21
Творог	0,250	Пергамент	6,0
	0,250	Кашированная фольга	13,4

выполнении условий общего и специфического характера:

- наличие определенного (фасовочного) оборудования, т.е. возможность разливать молочную продукцию только в определенные виды упаковки;
- потребность продолжительного хранения продукции или доставка на большие расстояния;
- цель использования продукции определяет условия для дизайна, формы, объема упаковки (детский, фитнес, «перекус» в дороге).

Качество молочной продукции зависит также и от санитарных условий производства, а если точнее, от технологической мойки и дезинфекции помещений и оборудования. Применение моющих средств, согласно требованиям санитарных норм, позволяет увеличивать срок эксплуатации оборудования. При этом следует отметить, что применение эффективных, но дорогостоящих моющих средств потребует установки оборудования для дозирования дезинфицирующих и моющих средств и отдельного контроля над их производственным расходом^{19,20}.

Как правило, на предприятиях по переработке молока отклонения фактической себестоимости от плановой определяются в соответствии с критериями расчета, согласно которым эти отклонения произошли в связи с анализом себестоимости производства единицы продукции²¹[7]. В практике рассматриваемых предприятий отчеты о затратах обычно формируются через 12-15 дней после окончания отчетного периода, а анализируются они еще позже. Выводы, сделанные по результатам такого запоздалого анализа,

часто оказываются неактуальными, поэтому их ценность в управлении экономикой предприятия снижается. Именно своевременно собранная информация о причинах допустимого перерасхода материалов и сырья будет полезной при принятии управленческих решений по текущему контролю процесса формирования себестоимости молочной продукции. Исходными данными для анализа, в данном случае, будет организация учета затрат в соответствии со стандартами и определение отклонений по всем статьям калькуляции на производство молочной продукции. Проведение такого анализа позволит предвидеть возможные отклонения заранее.

Заключение

В настоящее время из-за ликвидации отделов планирования многие средние предприятия как молочной, так пищевой промышленности в целом практически не используют возможности анализа для контроля и управления затратами. Специфика выпуска молочной продукции определяется несколькими условиями: изготовление в массовых объемах однородного и относительно простого продукта, применение норм затрат на производство, чаще всего отсутствие незавершенного производства, относительно постоянные условия организации производства и труда, что позволяют шире применять инструменты для анализа себестоимости продукции. При этом даже если вся рассматриваемая продукция соответствует нормативным требованиям, это не может означать, что производство не нуждается в текущем контроле затрат и их своевременном анализе. Мы считаем, что они могут основываться на расчетах, необходимых затратах человеческого труда, прогнозируемом спросе, технологических особенностях производства с учетом вида и качества закупаемых сырья и материалов, а так же текущей политической и экономической ситуации в стране. Оперативный анализ

¹⁹ Технический регламент Таможенного союза «О безопасности молока и молочной продукции» (ТР ТС 033/2013) принят Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 9 октября 2013 г. № 67.

²⁰ «Инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслозаводской и молочно-консервной промышленности» утв. Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ 19.03.1996.

²¹ Молочная индустрия мира и Российской Федерации (Ежегодник – 2020).

себестоимости молочной продукции можно даже отнести к мероприятию по технологической подготовке производства. Текущая экономическая ситуация определяет необходимость такого анализа затрат, при котором можно было бы контролировать производство молочной 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

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. Чепраков С.Г., Авруцкая С.Г. Актуальные проблемы молочной промышленности России // Успехи в химии и химической технологии. – 2016. – Том. 30. – № 8(177). – С. 116-118.
2. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 480 с.
3. Мизиковский И.Е., Поликарпова Е. П. Структурирование информационного поля затрат на производство в целях формирования себестоимости продукции молочного скотоводства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 20-28.
4. Архиерева А.В. Рентабельность и платежеспособность предприятий // Аграрная наука. – 2003. – № 4. – С. 11-12.
5. Лабинов В.В. Состояние молочной промышленности России: проблемы и решения // Молочная промышленность. – 2006. – № 9. – С. 42-46.
6. Пухова Е.Ю. Производственный учет затрат на молокоперерабатывающих предприятиях: диссертация: 08.00.12. – Нижний Новгород. 2012. – 276 с.
7. Пухова Е.Ю., Герасимова М.С. Системы учета затрат как инструмент управленческого учета // Universum: Экономика и юриспруденция. – 2018. – № 4(49). – С. 8-11.

Для цитирования

Пухова Е.Ю. Экономический анализ как инструмент регулирования затрат на производство молочной продукции // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 2. – С. 12-21.

мнению, может оказать доминирующее влияние на качество принимаемых решений по управлению себестоимостью и прибылью. Это позволит своевременно определять, какие внешние и внутренние факторы влияют на стоимость молочной продукции, изменения и отклонения по ней, и будет способствовать более эффективному использованию сырья и материалов, а также определению взаимосвязи между отдельными объектами учета, послужит базой для планирования затрат и станет инструментом для принятия решений по их управлению. 

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. Sheprakov S.G., Avrutskaya S.G. Aktual'nye problemy molochnoy promyshlennosti Rossii [Current Problems of Dairy Industry in Russia]. *Uspekhi v himii i himicheskoy tekhnologii*, 2016, Vol. 30, no. 8(177), pp. 116-118 (in Russ.).
2. Lyubushin N.P., Leshcheva V.B., D'yakova V.G. *Analiz finansovo-ekonomicheskoy deyatel'nosti predpriyatiya* [Analysis of Financial and Economic Company's Activities]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2002. 480 p.
3. Mizikovskiy I.E., Polikarpova E. P. Strukturirovanie informatsionnogo polya zatrat na proizvodstvo v tselyah formirovaniya sebestoimosti produktsii molochnogo skotovodstva [Structuring the Information Field of Production Costs in order to Form the Prime Cost of Dairy Cattle Breeding]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 3, pp. 20-28 (in Russ.).
4. Arhiereeva A.V. Rentabel'nost' i platyezhesposobnost' predpriyatiy [Profitableness and Solvency of Ventures]. *Agrarnaya nauka*, 2003, no. 4, pp. 11-12 (in Russ.).
5. Labinov V.V. Sostoyaniye molochnoy promyshlennosti Rossii: problemy i resheniya [The State of Dairy Industry in Russia: Problems and Solutions]. *Molochnaya promyshlennost'*, 2006, no. 9, pp. 42-46 (in Russ.).
6. Puhova E.YU. *Proizvodstvennyy uchet zatrat na molokopererabatyvayushchih predpriyatiyah* [Cost Accounting at Dairy Plants]. Nizhniy Novgorod. 2012. 276 p.
7. Puhova E.YU., Gerasimova M.S. Sistemy ucheta zatrat kak instrument upravlencheskogo ucheta [Cost Systems as a Tool of Management Accounting]. *Universum: Ekonomika i yurisprudentsiya*, 2018, no. 4(49), pp. 8-11 (in Russ.).

For citation

Puhova E.YU. Ekonomicheskyy 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_22
УДК 657.4
ВАК 5.2.3

Бухгалтерский учет процесса продаж в сельскохозяйственных организациях

Accounting for Sales Process in Agricultural Organizations

Ставропольский государственный аграрный университет, Российская Федерация, Ставрополь

Сергей Александрович Тунин

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

Александр Витальевич Фролов

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

Ольга Егоровна Сытник

канд. экон. наук, доцент, доцент
кафедры бухгалтерского учета
e-mail: sytnikoe@gmail.com

Наталья Валентиновна Кулиш

канд. экон. наук, доцент, доцент
кафедры бухгалтерского учета
e-mail: Kulichn@yandex.ru
355017, Российская Федерация, г. Ставрополь,
пер. Зоотехнический, д. 12.
Тел. +7 (906) 472-55-63.

Stavropol'skiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet
(Stavropol State Agrarian University),
Russian Federation, Stavropol

Sergey A. Tunin

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

Alexander V. Frolov

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

Olga E. Sytnik

PhD in Economics, Associate Professor
at the Accounting Department
e-mail: sytnikoe@gmail.com

Natalia V. Kulish

PhD in Economics, Associate Professor
at the Accounting Department
e-mail: Kulichn@yandex.ru
12 Zootechnichesky per., Stavropol
355017, Russian Federation.
Phone +7 (906) 472-55-63.

Аннотация. В условиях конкурентной борьбы за рынки сбыта производители продукции, товаров, работ и услуг стараются охватить как можно больше потребителей, довести до них продукт максимально быстро и обеспечить высокую эффективность каналов реализации, при этом стремясь сократить расходы на продвижение и продажу. Функции, связанные с организацией продаж, экономические субъекты выполняют как самостоятельно, так и при помощи услуг посредников – розничных торговых сетей, региональных дистрибьюторов, оптовых дилеров, сторонних интернет-магазинов, маркетплейсов и т.д. Каждый из выбранных вариантов сбыта требует строгого и точного учета, а связанные с ним факты хозяйственной жизни подлежат компетентному анализу и контролю. Для целей оперативного принятия управленческих решений важнейшей задачей в данном контексте является создание единой информационной базы о продажах с возможностью глубокой детализации аналитических данных о расходах, связанных со сбытом. Предметом исследования выступают учетно-аналитические аспекты процесса продаж в организациях сферы АПК. Как известно, любая организация, занимающаяся производством, уделяет большое внимание продукту своего производства – готовой продукции,

Abstract. In the current competition for sales markets manufacturers of products, goods, works and services are trying to reach as many consumers as possible, bring the product to them as quickly as possible and ensure high efficiency of sales channels, while striving to reduce promotion and selling costs. The functions related to the organization of sales are performed by economic entities both independently and with the help of intermediary services – retail chains, regional distributors, wholesale dealers, third party online stores, marketplaces, etc. Each of the selected sales options requires strict and accurate accounting, and the facts of economic life connected with it are subjected to competent analysis and control. In this context for the purposes of swift management decision-making the most important task is to create a unified sales information base with the possibility of in-depth detailing of analytical data on sales-related expenses. The subject of the study is the accounting and analytical aspects of the sales process in the organizations of the agro-industrial complex. As known, any organization engaged in production pays great attention to its product – finished good, since this organization was created and operates for the finished product output. The agro-industrial complex is essentially a large complex system in which almost all possible economic processes are

поскольку именно для выпуска готовой продукции создавалась и функционирует данная организация. Агропромышленный комплекс, по своей сути, является большой сложной системой, в которой представлены практически все без исключения возможные экономические процессы, значимым из которых является производство и продажа готовой продукции. Специфика агропромышленного производства накладывает отпечаток на учет готовой продукции, ее оценку, находит свое отражение в учетной практике. Так, в силу специфики производства готовая продукция в агропромышленном комплексе отличается своим многообразием, что, несомненно, влияет на тонкости учета. Согласно требованиям действующего законодательства готовая продукция отнесена к категории запасов.

Ключевые слова: продажа; выручка; доходы; себестоимость; расходы на продажу; финансовый результат.

Введение

Продажа готовой продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, как и в коммерческих организациях других отраслей, имеет очень важное значение, поскольку служит достижению поставленных целей – извлечению прибыли, необходимой для осуществления расширенного воспроизводства и обеспечения ею заинтересованных в этом лиц. Процесс продаж представляет собой третий и завершающий процесс из трех существующих хозяйственных процессов. На данном процессе осуществляется продажа произведенной в процессе производства организацией продукции (работ, услуг) с той целью, чтобы вырученные при этом денежные средства направить впоследствии на первый из существующих процессов (процесс заготовления), для приобретения материальных запасов, необходимых для осуществления производственного процесса. Тем самым процесс продаж завершает кругооборот хозяйственных средств организации и от того, насколько эффективно работает организация на данном процессе, будет зависеть обеспеченность других процессов, их результативность и эффективность деятельности организации в целом. Вот почему процессу продаж, равно как и сопутствующим этому процессу мероприятиям, отводится такая важная роль, что делает изучение процесса продаж актуальным в любой период времени.

Цель исследования

Обоснование процесса продаж и отражения рекомендаций по его совершенствованию в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций.

represented without exception, the most significant of which is the production and sales of finished goods. The specifics of agro-industrial production leave a stamp on the accounting for finished goods and its evaluation, and are reflected in accounting practice. Due to the specifics of production finished goods in the agro-industrial complex show great diversity, which undoubtedly affects the subtleties of accounting. According to the requirements of current legislation finished goods are classified as stocks.

Keywords: Keywords: sale; revenue; income; prime cost; selling expenses; financial result.

Задачи исследования

Изучение существующей методики отражения фактов хозяйственной жизни в рамках процесса продаж сельскохозяйственных организаций.

Материалы, методы и условия проведения исследования

Объектом исследования выступали организации агропромышленного комплекса. Базой исследования являлись нормативно-правовые акты, фундаментальные научные труды ведущих ученых в области сельскохозяйственного учета. Исследования проводились с помощью традиционных методов экономического анализа: абстрактно-логического, монографического, сравнительного, расчетно-конструктивного и др.

Результаты исследования и их обсуждение

Процесс продаж завершает кругооборот средств коммерческой организации, в рамках которого произведенная продукция (выполненные работы, оказанные услуги) продается, а организация получает выручку в денежной форме, которую затем направляет на возобновление кругооборота средств, повторяя это бесконечное количество раз. Каждая сельскохозяйственная организация должна обладать достоверной информацией обо всех фактах хозяйственной жизни, совершающихся в рамках данного процесса, при этом актуальность определяется целым рядом поставленных перед процессом продаж задач, основными из которых являются следующие:

- ведение детализированной учетной информации о продаже в разрезе продаваемой готовой продукции, товарам, работам, услугам;

- строгое соблюдение расчетно-платежной дисциплины, недопущение необоснованной величины дебиторской задолженности покупателей и заказчиков;
- правильное и аккуратное оформление расчетно-платежных и прочих документов, оформляемых на этапе процесса продаж;
- осуществление контрольных мероприятий в части отражения фактов хозяйственной жизни, возникающих в рамках осуществления процесса продаж;
- правильное исчисление финансового результата в разрезе продаваемых готовой продукции, товаров, работ, услуг и по всей сельскохозяйственной организации в целом;
- оценка выполнения плана продаж в динамике за тот или иной отчетный период;
- ряд задач аналитического характера.

Процесс продажи представляет собой движение, передачу товаров, продукции, работ, услуг конкретному покупателю. Процесс продажи осуществляется в рамках заключаемого между продавцом и покупателем договора, согласно которому будет осуществляться продажа товаров, продукции, работ и услуг [1].

Все факты хозяйственной жизни, совершаемые организацией на этапе процесса продаж, должны быть в обязательном порядке оформлены документально, первичные документы должны быть утверждены для применения в данной организации и содержать все необходимые реквизиты, отражающие факт хозяйственной жизни. В силу своей многогранности сельскохозяйственные организации используют большое количество первичных учетных документов. Так, основными документами выступают договор, счет на оплату, акт выполненных работ, счет-фактура. В сельскохозяйственных организациях формируются специализированные формы первичного учета для отражения продажи продукции сельскохозяйственного производства, к которым могут быть отнесены следующие: товарно-транспортная накладная (животные) (ф. № СП-32); товарно-транспортная накладная (молсырье) (ф. № СП-33); товарно-транспортная накладная (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры) (ф. № СП-34); товарно-транспортная накладная (шерсть) (ф. № СП-35); акт о приемке продукции для реализации (продажи) (ф. № СП-36); отчет о реализации продукции (ф. № СП-37); отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. № СП-38); акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. № СП-46) и др. Также сельскохозяйственные организации могут использовать собственные первичные документы, отвечающие установленным требованиям и утвержденные руководителем организации. Правильно оформленные первичные документы являются залогом корректного отражения данных о фактах хозяйственной жизни в учетных регистрах и отчетности [2].

Процесс продажи позволяет сельскохозяйственной организации отразить выручку от основных видов деятельности. Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка признается в бухгалтерском учете в случае, если:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Пример:

ООО СХП «Рассвет» заключило с ООО «Маслоэкстракционный завод» договор, предметом которого является продажа 500 ц маслосемян подсолнечника по цене 2500 руб. за 1 ц. Продукция в полном объеме была отгружена покупателю. Переход права собственности на готовую продукцию и определение покупателем выручки происходит в момент отгрузки готовой продукции. Согласно отраженным выше требованиям, ООО СХП «Рассвет» вправе отразить в бухгалтерском учете выручку в сумме 1 250 000 руб.

Для обобщения информации о процессе продаж товаров, продукции (работ, услуг) служит активно-пассивный синтетический счет 90 «Продажи». Данный счет на начало отчетного года сальдо не имеет, по кредиту счета отражаются доходы от продаж, представленные выручкой, по дебету счета – расходы, включающие в себя себестоимость продаж, налог на добавленную стоимость, причитающийся к уплате в бюджет, иные косвенные налоги, связанные с продажей, расходы на продажу. В конце финансового года производят подсчет оборотов и определяют финансовый результат от продажи: при превышении кредитового оборота над дебетовым организация получает прибыль, при превышении дебетового над кредитовым – убыток [3].

Сельскохозяйственные организации на счете 90 «Продажи» отражают доходы и расходы, связанные с продажей:

- произведенной готовой продукцией сельскохозяйственного производства, а также полуфабрикатов;
- продукции, приобретенной для продажи от населения;
- работ и услуг непромышленного характера, продаваемых на сторону;
- покупных товаров, приобретаемых для перепродажи оптом и в розницу;

- транспортных, погрузочно-разгрузочных и иных работ;
- предоставления во временное пользование собственности организации;
- прочих активов и получения иных доходов и расходов, имеющих место в деятельности сельскохозяйственной организации и относящихся к обычным видам деятельности.

Тем не менее, традиционными операциями сельскохозяйственной организации являются операции по продаже произведенной готовой продукции отраслей растениеводства, животноводства и продуктов их переработки [4].

Многообразие видов деятельности сельскохозяйственных организаций предполагает открытие в рамках счета 90 «Продажи» следующих субсчетов:

- 90.1 – «Продажа продукции растениеводства» – предназначен для отражения продаж произведенной продукции отрасли растениеводства озимых и яровых культур;
- 90.2 – «Продажа продукции животноводства» – предназначен для отражения продаж произведенной продукции отрасли животноводства;
- 90.3 – «Продажа продукции промышленных и подсобных производств» – предназначен для отражения продаж продукции, полученной от первичной переработки продукции растениеводства и животноводства;
- 90.4 – «Продажа продукции вспомогательных, обслуживающих и прочих производств» – предназначен для отражения продаж продукции, а также работ и услуг вспомогательных и обслуживающих производств – автомобильного парка, машинно-тракторного парка, столовых, бытовых услуг и др.;
- 90.5 – «Продажа строительно-монтажных работ» – предназначен для отражения продаваемых на сторону строительно-монтажных работ, выполненных силами организации, как законченных объектов строительства, так и работ, выполняемых по договорам строительного подряда;
- 90.6 – «Продажа продукции и животных от населения» – предназначен для отражения продаж закупленных от населения скота, птицы, зверей,

прочих животных, а также излишков сельскохозяйственной продукции растениеводства и животноводства;

- 90.7 – «Продажа жилых домов работникам организации» – предназначен для отражения продажи работникам сельскохозяйственной организации жилых домов с постройками;
- 90.8 – «Продажа прочей продукции, товаров, работ, услуг» – предназначен для отражения продажи прочей продукции, товаров (работ, услуг), не вошедших в вышеназванный перечень.

Для детализированного учета целесообразным будет отражение в рамках субсчетов, указанных выше, субсчетов второго порядка в соответствии с требованиями типового плана счетов: 1 – «Выручка», 2 – «Себестоимость продаж», 3 – «Налог на добавленную стоимость», 9 – «Прибыль (убыток) от продаж». При этом обязательным моментом является открытие аналитических счетов, содержащих в своем названии наименование продаваемой продукции, например, продажа подсолнечника [5].

Пример:

ООО СХП «Рассвет» продало ООО «Маслоэкстракционный завод» 140 749 ц маслосемян подсолнечника на общую сумму 364 226 тыс. руб., полная себестоимость продаж составила 215 560 тыс. руб. В учете организации будут отражены факты хозяйственной жизни следующим образом.

Особенностью сельскохозяйственных организаций является то, что помимо традиционно готовой продукции данные организации совершают и другого рода продажи, при этом со счетом 90 «Продажи» могут корреспондировать различные счета: 10 «Материалы» – при продаже семян сельскохозяйственных культур, имеющих товарное значение; 11 «Животные на выращивании и откорме» – при продаже молодняка животных, животных, поставленных на откорм, а также зверей, кроликов, семей пчел и др. видов животных; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при продаже изделий бытовых цехов, блюд столовых, а также услуг аналогичных производств; 23 «Вспомогательные производства» – при продаже

Таблица 1. Корреспонденция счетов по учету процесса продаж (на примере подсолнечника)

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
1.	Начислена выручка на покупателя продукции	364 226	62	90-1-1
2.	Списана себестоимость проданной продукции	215 560	90-1-2	43-1
3.	Начислен налог на добавленную стоимость, причитающийся к уплате в бюджет	33 110	90-1-3	68
4.	В конце года произведено закрытие счета выручки	364 226	90-1-1	90-1-9
5.	В конце года произведено закрытие счета себестоимости продаж	215 560	90-1-9	90-1-2
6.	В конце года произведено закрытие счета по учету налога на добавленную стоимость	33 110	90-1-9	90-1-3
7.	В конце года списан финансовый результат от продажи (прибыль)	115 556	90-1-9	99

изготовленных изделий мастерских, а также услуг автомобильного парка и других видов вспомогательных производств.

Таким образом, в учете организации осуществляется ведение учетных записей нарастающим итогом с начала года в соответствующих учетных регистрах. В целях детализации учета продаж целесообразным является ведение регистров аналитического учета следующей формы. Данный учетный регистр ведется нарастающим итогом с начала года в натуральном и стоимостном выражении в развороте по дебету и кредиту счета. По окончании финансового года определяется финансовый результат от продажи продукции и аналитический счет подлежит закрытию.

Ведение аналитического учета продаж готовой продукции экономически целесообразно и необходимо не только с точки зрения учетного процесса, но и с позиций планирования дальнейшего объема продаж, выбора покупателей, рынков сбыта и других моментов. Как минимум, детализированный учет продаж продукции позволит решить следующие задачи:

- выбор наиболее рентабельной и пользующейся спросом продукции;
- выбор наиболее предпочтительного покупателя готовой продукции;

- выбор наиболее удобных и предпочтительных каналов сбыта произведенной продукции;
- другие задачи, связанные с прогнозированием и планированием продаж.

Детализированная информация о процессе продаж готовой продукции возможна в случае ведения ведомости аналитического учета продаж. Более наглядную форму будет иметь следующая ведомость аналитического учета.

В процессе продажи готовой продукции, товаров, работ, услуг сельскохозяйственные организации нередко несут расходы на этапе процесса продаж, называемые расходами на продажу или коммерческими расходами, оплачиваемые поставщиком, которые вместе с производственной себестоимостью произведенной продукции, работ, услуг образуют полную или коммерческую себестоимость. Как правило, данным расходам не уделяется столь пристальное внимание, как, к примеру, производственным расходам, но, тем не менее, они имеют место в деятельности организаций и зачастую бывают довольно существенными [6].

К расходам на продажу в организации, как правило, относят:

- расходы на транспортировку продаваемой продукции до места сбыта, оплата услуг транспортных

Таблица 2. Фрагмент ведомости аналитического учета 90.1 «Продажа подсолнечника»

№ п/п	Дата	Содержание ФХЖ	Количество, ц	Дебет			Кредит		
				90-2 Себестоимость, руб.	90-3 НДС, руб.	90-9 фин. рез. (прибыль)	Итого дебет	90-1 Выручка, руб.	90-9 фин. рез. (убыток)
1.	10.10.20_	Продажа 000 «МЭЗ»	1200	1800000	300000		2100000	3 300 000	3300000
2.	15.10.20_	Продажа 000 «Мир»	1000	1800000	200000		2000000	2 200 000	2200000
		Итого, октябрь	2200	3600000	500000		4100000	5 500 000	5500000
		С начала года	2200	3600000	500000		4100000	5 500 000	5500000
3.
...		Калькуляционная разница	x	30178	-			-	-
n		Итого за год	140749	215560000	33110000	-	248670000	364226000	364226000
		Закрытие счета	x	x	x	115556000			
		Итого за год	140749	215560000	33110000	115556000	364226000	364226000	- 364226000

Таблица 3. Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
1.	Начислена оплата труда работников, связанных с продажей готовой продукции, и произведены начисления на заработную плату	48	90-1-2	70, 69
2.	Учтены услуги собственного автомобильного транспорта, списанные на транспортировку проданной продукции	26	90-1-2	23-4
3.	Учтены услуги сторонних транспортных организаций, списанные на транспортировку проданной продукции	54	90-1-2	60
4.	Списаны материалы, использованные на упаковку проданной продукции	18	90-1-2	10
5.	Учтена стоимость услуг сторонних организаций, связанных с продажей готовой продукции	44	90-1-2	76
6.	Начислена амортизация на объекты основных средств, используемых в процессе продаж продукции	15	90-1-2	02
7.	Списана сумма расходов, связанных с продажей, осуществленных через подотчетное лицо	5	90-1-2	71
8.	Списаны недостачи в пределах норм естественной убыли	3	90-1-2	94
9.	Учтены расходы, связанные с арендой складских помещений	12	90-1-2	76
10.	Учтены прочие расходы, связанные с продажей готовой продукции	22	90-1-2	76

компаний – включают стоимость услуг собственного автомобильного транспорта, задействованного в перевозке готовой продукции; приобретение услуг сторонних автотранспортных организаций; расходы на приобретение услуг по транспортировке у физических лиц и прочие аналогичные расходы;

- расходы, связанные с рекламой продаваемой продукции, а также организационные сборы за участие в различных выставках и ярмарках; расходы, связанные с разработкой рекламных изделий; на проведение рекламных мероприятий (дегустации, ярмарки, выставки и т.д.); расходы, связанные с оформлением витрин торговых точек; расходы, связанные с осуществлением прочих рекламных мероприятий;
- комиссионные сборы и отчисления, выплачиваемые посредническим организациям в соответствии с договорами, включают в себя расходы, связанные с оплатой услуг посредников при осуществлении процесса продаж, осуществление оргвзносов за участие в торговом процессе в рамках различных мероприятий; комиссионные расходы, связанные с продажей готовой продукции;
- расходы на упаковку и тару, а также стоимость работ, связанных с упаковкой произведенной продукции – учитываются расходы на бумажную, картонную, фанерную и другую тару, являющейся безвозвратной, а также все расходы, связанные с упаковкой продукции;
- оплата труда с отчислениями работников организации, имеющих отношение к продаже произведенной продукции – включают в себя расходы по начислению заработной платы и производимых на нее начислений страховых взносов во внебюджетные фонды работникам, непосредственно занятым продажей готовой продукции;

- расходы на подработку, сортировку и придание товарного вида произведенной продукции – представлены расходами, понесенными в связи с осуществлением различного рода мероприятий, связанных с приданием товарного вида готовой продукции – сушка, сортировка, очистка и прочие мероприятия;
- расходы на оплату услуг по хранению продукции – включают в себя такие расходы как плата за хранение продукции на складах сторонних организаций; расходы, связанные с содержанием складских помещений; расходы на дезинфекцию; прочие расходы, связанные с поддержанием условий хранения готовой продукции в целях ее сохранности;
- прочие расходы, связанные с продажей готовой продукции – включают в себя различные расходы, связанные с продажей произведенной готовой продукции¹.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для учета данного вида расходов предназначен счет 44 «Расходы на продажу», который может в себе аккумулировать данные расходы, но сельскохозяйственные организации традиционно не применяют данный счет ввиду нецелесообразности его использования, а возникающие расходы на продажу списывают на себестоимость продаваемой продукции². В связи с этим целесообразным является выделение в рамках счета 90 «Продажи» субсчета или аналитического

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402 «О бухгалтерском учете». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 12.09.2022).

² Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 12.09.2022).

Таблица 4. Ведомость распределения расходов на продажу

Вид продукции	База распределения, тыс. руб.	Расходы на продажу, тыс. руб.	Дебет	Кредит
Кукуруза	28042	2973	90-1-2 (продажа кукурузы)	90-1-2 (расходы на продажу к распределению)
Подсолнечник	164057	17390	90-1-2 (продажа подсолнечника)	90-1-2 (расходы на продажу к распределению)
Картофель	16020	1698	90-1-2 (продажа картофеля)	90-1-2 (расходы на продажу к распределению)
Итого	208119	22061	х	х

счета «Расходы на продажу», по дебету которого в течение года будут собираться данные расходы, которые будут увеличивать ее себестоимость. На основании первичных документов в учете организации будут формироваться данные расходы.

Как правило, большинство расходов на продажу носят общий характер, их не всегда можно отнести на какой-то конкретный вид продаваемой продукции (например, транспортировка продукции, реклама, аренда складских помещений, оплата труда и др.), поэтому в данном случае необходимым моментом будет сбор данных расходов на дебете отдельного субсчета, открытого к счету 90 «Продажи», а затем после предварительного их распределения можно списывать их уже на себестоимость конкретных видов продукции. Базой для распределения данного вида расходов может выступать либо физический (количество или объем проданной продукции в натуральном выражении), либо стоимостный (себестоимость продаваемой продукции) показатель [7].

Пример:

ООО СХП «Рассвет» за отчетный период отразило на субсчете «Расходы на продажу», открытому к счету 90 «Продажи», расходы на продажу в сумме 22 061 руб. Данные расходы относились на продажу продукции растениеводства на сельскохозяйственной ярмарке: кукурузы, подсолнечника и картофеля. Согласно учетной политике, базой распределения расходов на продажу выступала производственная себестоимость проданных видов продукции, которая составила на весь объем проданной продукции: по кукурузе – 28042 руб., по подсолнечнику – 164057 руб., по картофелю – 16020

руб. Ведомость распределения будет выглядеть следующим образом.

После распределения нераспределенных расходов на продажу в данном случае аналитический счет «Расходы на продажу к распределению» будет закрыт, а расходы частными суммами будут списаны на себестоимость продаваемых видов продукции. В том случае, когда расходы на продажу были осуществлены, но готовая продукция, к которой они относились, была не полностью продана, расходы на продажу распределяются между проданной продукцией и ее остатком на складе [8].

После закрытия финансового года и калькулирования фактической себестоимости произведенной продукции будет списана калькуляционная разница между фактической и плановой себестоимостью, в результате чего в бухгалтерском учете будет определена полная фактическая себестоимость проданной продукции и станет возможным определение величины финансового результата.

Заключение

В итоге следует отметить, что учет процесса продаж в сельскохозяйственных организациях – важный, но трудоемкий процесс, требующий внимания и точности, поскольку от правильного отражения фактов хозяйственной жизни на этапе его осуществления зависит величина финансового результата от продажи конкретного вида продукции, финансового результата организации в целом, а также величины налога на прибыль. Все это требует внимания, определенного уровня знаний и компетенций бухгалтера. ☑

Информация о конфликте интересов

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

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Ветрова Л.Н. Некоторые особенности бухгалтерского учета продажи продукции сельскохозяйственными товаропроизводителями // Все для бухгалтера. – 2011. – № 1 (253). – С. 5-9.
2. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учебник, учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки «Экономика». – 2-е изд., испр. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2015. – 287 с.
3. Нагуманова Р.В. Обычные виды деятельности экономических субъектов // Актуальные вопросы экономики и права. – 2009. – № 2. – С. 110-112.
4. Хоружий Л.И. Калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции: прошлое, настоящее, будущее // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – №1. – С. 59-62.
5. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – Т. 1. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2002. – 480 с.
6. Голова Е.Е. Бухгалтерский учет готовой продукции в сельскохозяйственных предприятиях // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. – 2019. – № 3(18).
7. Акатьева М.Д. Учет расходов на продажу: теоретические и практические аспекты // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2015. – № 2(174). – С. 2-6.
8. Хоружий Л.И., Дейч У.Ю. Совершенствование методов оценки биологических активов по справедливой стоимости // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 4. – С. 29-38.

Для цитирования

Тунин С.А., Фролов А.В., Сытник О.Е., Кулиш Н.В. Бухгалтерский учет процесса продаж в сельскохозяйственных организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 2. – С. 22-29.

References

1. Vetrova L.N. Nekotorye osobennosti buhgalterskogo ucheta prodazhi produktsii sel'skohozyaystvennyimi tovaroproizvoditelyami [Some Accounting Features of Product Sales by Agricultural Producers]. *Vse dlya buhgaltera*, 2011, no. 1 (253), pp. 5-9 (in Russ.).
2. Lisovich G.M. *Buhgalterskiy finansovyy uchet v sel'skom hozyaystve* [Financial Accounting in Agriculture]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015. 287 p.
3. Nagumanova R.V. Obychnye vidy deyatel'nosti ekonomicheskikh sub"ektov [Ordinary Activities of Economic Entities]. *Aktual'nye voprosy ekonomiki i prava*, 2009, no. 2, pp. 110-112 (in Russ.).
4. Horuzhiy L.I. Kal'kulyatsiya sebestoimosti sel'skohozyaystvennoy produktsii: proshloe, nastoyashchee, budushchee [Net Cost Calculation of Agricultural Produce: the Past, Present and Future]. *Ekonomika sel'skohozyaystvennykh i pererabatyvayushchih predpriyatiy*, 2012, no. 1, pp. 59-62 (in Russ.).
5. Pizengol'ts M.Z. *Buhgalterskiy uchet v sel'skom hozyaystve* [Accounting in Agriculture]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002. 480 p.
6. Golova E.E. Buhgalterskiy uchet gotovoy produktsii v sel'skohozyaystvennykh predpriyatiyakh [Accounting for Finished Goods at Agricultural Enterprises]. *Elektronnyy nauchno-metodicheskiy zhurnal Omskogo GAU*, 2019, № 3(18) (in Russ.).
7. Akat'eva M.D. Uchet raskhodov na prodazhu: teoreticheskie i prakticheskie aspekty [Accounting for Selling Expenses: Theoretical and Practical Aspects]. *Buhgalterskiy uchet v izdatel'stve i poligrafii*, 2015, no. 2(174), pp. 2-6 (in Russ.).
8. KHoruzhiy L.I., Deych U.YU. Sovershenstvovanie metodov otsenki biologicheskikh aktivov po spravedlivoy stoimosti [Improvement of the Assessment Methods of Biological Assets at Their Fair Value]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2016, no. 4, pp. 29-38 (in Russ.).

For citation

Tunin S.A., Frolov A.V., Sytnik O.E., Kulish N.V. Buhgalterskiy uchet protsessa prodazh v sel'skohozyaystvennykh organizatsiyakh [Accounting for Sales Process in Agricultural Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 22-29 (in Russ.).

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».



DOI: 10.51760/2308-9407_2023_2_30
УДК 657.6
ВАК 5.2.3

Метод оценки в формировании достоверной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия

Using Assessment Method in the Formation of Truthful Information on the Operational and Financial Performance of the Company

Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, Российская Федерация, Екатеринбург

Ольга Леонидовна Вольхина

аспирант кафедры учета, анализа и аудита

e-mail: volhina07@mail.ru

620146, Российская Федерация,
г. Екатеринбург, ул. Ясная, д. 31, кв. 206.
Тел. +7 (912) 28-92-738.

Лариса Владимировна Юрьева

докт. экон. наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
e-mail: l.v.iuryeva@urfu.ru

620002, Российская Федерация,
г. Екатеринбург, ул. Мира, д. 19, И 523.
Тел. + 7 (343) 375-95-49.

Ural'skiy federal'nyy universitet imeni pervogo Prezidenta Rossii B.N. El'tsina (Ural Federal University), Russian Federation, Yekaterinburg

Olga L. Volkhina

Postgraduate Student at the Accounting, Finance and Audit Department

e-mail: volhina07@mail.ru

206, 31 Yasnaya st., Yekaterinburg
620146, Russian Federation.
Phone +7 (912) 28-92-738.

Larisa V. Yureva

Doctor of Economics, Associate Professor at the Accounting, Finance and Audit Department
e-mail: l.v.iuryeva@urfu.ru

I 523, 19 Mira st., Yekaterinburg
620000, Russian Federation.
Phone + 7 (343) 375-95-49.

Аннотация. На сегодняшний день все больше требований предъявляется к бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, а именно к показателям, определяющим достоверность информации в ней содержащейся. Данные требования связаны с необходимостью укрепления позиций предприятия на рынке, освоением новых технологий и производственных процессов, а также с привлечением инвестиций для развития и процветания организации. Бухгалтерская (финансовая) отчетность – это несомненно способ управления финансовым положением организации и результатами ее деятельности.

В статье рассматриваются экономические и правовые положения, определяющие необходимость применения метода оценки при формировании достоверных финансовых результатов деятельности организации. Проводится анализ достоверности отчетности с применением метода оценки с отсылкой на балансовые теории бухгалтерского учета. Выводится противоречие существующее при применении метода оценки, а также дается обзор авторов, поддерживающих необходимость исторической оценки. Проведен анализ последних изменений в российском законодательстве, затрагивающих вопрос метода оценки, предложены бухгалтерские проводки по отражению дооценки по первоначальной и

Abstract. Today, more and more requirements are imposed on the accounting (financial) statements of an organization, namely, on indicators that determine the reliability of the information contained in it. These requirements are related to the necessity of strengthening company's position in the market, learning to use new technologies and production processes, as well as attracting investments for the development and prosperity of the organization. Accounting (financial) reporting is undoubtedly a way to manage the financial position of the organization and the results of its activities. The paper reviews the economic and legal provisions determining the need to use assessment method during the formation of truthful financial results of the organization. An analysis of the statements truthfulness using the assessment method with reference to the balance sheet theory of accounting is carried out. The contradiction existing in the application of the assessment method is deduced, and an overview of the authors supporting the need for historical evaluation is given. The analysis of the latest changes in the Russian legislation affecting the issue of the assessment method is carried out; accounting entries for disclosing revaluation at the original and revalued cost are proposed. The use of the assessment method in accordance with the proposed guidelines allows to significantly increase the credibility

переоцененной стоимости. Применение метода оценки в соответствии с предложенными методическими рекомендациями позволяет в значительной мере повысить доверие к утвержденным показателям в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, а также выявить существенные ошибки, влияющие на достоверность информации.

Ключевые слова: достоверность; метод оценки; баланс; активы; историческая стоимость; переоцененная стоимость.

Введение

В связи с постоянно меняющимися современными условиями развития рыночной экономики, все больше организаций заинтересованы в поддержании своих активов в конкурентном состоянии. При этом первостепенную роль имеет своевременная оценка активов и обязательств. Метод «оценки» используется как для принятия эффективных управленческих решений, так и непосредственно в коммерческой деятельности организации. Актуальность исследования обоснована необходимостью оценки инфляции, являющейся одним из факторов, который оказывает непосредственное влияние на показатели финансовой отчетности организации.

Цель исследования

Обоснование применения метода оценки при анализе достоверности утвержденных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за отчетный период.

Задачи исследования

Рассмотрение взаимодействия метода оценки с формированием финансовых результатов деятельности организации. Определение рекомендаций по применению метода оценки: рассмотрение действующего российского законодательства; формирование примеров бухгалтерских проводок; определение исторической стоимости; проведение дооценки первоначальной стоимости объектов учета.

Материалы, методы и условия проведения исследования

Объект исследования — экономические субъекты, ведущие хозяйственную деятельность. Предмет исследования — метод оценки и его влияние на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. В процессе исследования были использованы Федеральные законы, Федеральные стандарты бухгалтерского учета, Положения по бухгалтерскому учету, регулирующие ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ.

to the approved indicators of the organization's accounting (financial) statements, and also to identify substantial errors affecting the truthfulness of information.

Keywords: truthfulness; assessment method; balance sheet; assets; historical cost; revalued amount.

Применены общенаучные методы исследования: индукции, дедукции, анализ, моделирование, прогнозирование, систематизация и обобщение полученных результатов.

Результаты исследования и их обсуждение

Отражение показателей бухгалтерского учета в современных условиях не представляется возможным без денежной оценки. Оценка активов и обязательств является необходимым условием ведения хозяйственной деятельности любой организации независимо от вида осуществляемой деятельности. В целях получения данных о результатах финансовой деятельности необходимо проводить анализ сопоставимых данных, именно для сопоставления данных используется оценочный метод. Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении¹. Все показатели фактов хозяйственной деятельности организации подлежат переводу в денежное выражение, без данного условия факт хозяйственной деятельности не подлежит отражению в бухгалтерском учете. Также необходимо отметить, что оценка активов и обязательств является основанием для формирования достоверной бухгалтерской отчетности [1]. Как раз в этом и возникает очень много противоречий, а именно: какой вариант оценки необходимо выбрать, какой вариант экономически целесообразен для конкретной организации, какие основания существуют для выбора того или иного варианта оценки.

Рассмотрим категорию оценка, как элемент метода бухгалтерского учета. Это способ денежного выражения имущества, обязательств и хозяйственных операций для получения обобщенных данных за текущий и отчетный период по предприятию в целом при составлении отчетности и баланса¹. Также оценка — это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в бухгалтерский баланс и в отчет о прибылях и

¹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/7f678d1321c139704a2a4d31f0ccd5a03ec5fb51/ (дата обращения: 30.11.2022).

убытках¹. Данное определение дает четкое понимание оценки и ее значения при составлении отчетности предприятия. Можно сделать вывод, что в отчетности достоверно будут отражены те активы и обязательства, которые прошли процедуру оценки с точки зрения бухгалтерского учета. Для примера можно привести такие виды оценок, как рыночная оценка и кадастровая оценка.

Рыночная оценка – это реальная стоимость какого-либо объекта собственности, полученная в результате анализа определенных данных.

Кадастровая оценка – это результат выполненной в соответствии с законодательством оценки стоимости объекта недвижимости на определенную дату, зафиксированный в государственном реестре (кадастре) и используемый для целей налогообложения. Несмотря на совпадение терминов, можно четко определить цель применения результата каждого вида оценки:

- результат оценки в бухгалтерском учете – отражение в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах;
- результат рыночной оценки – определение максимально выгодной цены продажи;
- результат кадастровой оценки – формирование стоимости объекта для целей налогообложения.

Таким образом, очевидно, что оценка для целей бухгалтерского учета наиболее достоверно отражает денежное измерение активов.

Зарубежные авторы теорий бухгалтерского учета придерживаются следующего определения оценки – это присвоение численных значений объектам и событиям по определенным правилам [2]. Данное определение предполагает присвоение численных значений и введение определенных правил оценки, что будет обеспечивать применение единого подхода к оценке.

Отечественные сторонники теорий бухгалтерского учета говорят о том, что оценка – это денежное измерение имущества организаций и источников его формирования [2], а также способ выражения экономических событий (явлений) в денежном измерителе для выявления динамики изменения анализируемых показателей. В данных определениях прослеживается связь объекта оценки с источниками его формирования, и присутствует понятие динамики изменения показателей. Анализируя данные определения, можно сделать вывод о том, что понятие категории «оценка» в полной мере не отражено ни в одном из них. Ряд авторов ставит в приоритет денежное измерение, некоторые авторы обращают внимание на единообразие правил оценки, другие авторы – на конечную цель оценки и отражение в отчетности.

Совершенно очевидно, что от правильности оценки активов и обязательств организации зависит достоверность бухгалтерской информации и бухгалтерской отчетности по организации в целом. Для обеспечения правильности оценки в бухгалтерском учете в основе должны быть

положены точность измерения денежных показателей и единообразное применение правил оценки. Каждая организация, независимо от того, какую форму собственности она имеет, и какую систему налогообложения применяет на практике, должна обеспечивать достоверную оценку своих активов и обязательств в соответствии с законодательством. В российской практике ведения бухгалтерского учета точность измерения предусматривается обязательством оценки в денежном выражении². Финансовая отчетность составляется с использованием денежного измерителя, то есть в денежной единице, принятой на территории страны в качестве единого платежного средства (в национальной валюте)².

Единообразное применение правил оценки предусматривает оценку имущества, приобретенного разными способами (за плату, безвозмездно) изготовленного непосредственно самой организацией. За плату – суммируются непосредственно все фактические затраты, связанные с приобретением имущества. Фактические затраты, выраженные в денежном выражении, обеспечивают достоверность оценки приобретения такого имущества. Имущество, полученное организацией безвозмездно, должно быть оценено предприятием по рыночной стоимости – данная оценка только предполагает стоимость аналогичного объекта на рынке с учетом множества факторов, в некоторых случаях даже необходимо привлечение экспертов-оценщиков для наиболее достоверного определения стоимости объекта. Имущество, изготовленное самой организацией, оценивается суммированием фактических затрат на его изготовление, в данном случае большое значение имеет правильное определение и соотношение затрат при производстве. Фактические затраты на производство также регламентированы законодательством³.

На основании приведенных методов оценки имущества можно вывести основное противоречие в оценке хозяйственных объектов – оценка проводится по фактическим денежным измерениям, действующим в определенный промежуток времени. Например, рыночная стоимость имущества определяется исходя из действующих цен на аналогичные объекты на дату оприходования такого имущества. Но, совершенно очевидно, что с течением времени и под влиянием инфляции, стоимость такого объекта может измениться, причем как в сторону уменьшения, так и в сторону увеличения, что

² Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/7f678d1321c139704a2a4d31f0ccd5a03ec5fb51/ (дата обращения: 30.11.2022).

³ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva (дата обращения: 30.11.2022).

однозначно имеет влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия.

Соответственно, для поддержания конкурентоспособности на рынке, предприятию просто необходимо приводить свои активы и обязательства к рыночной стоимости путем переоценки.

Проблеме оценки и переоценки активов посвящено много работ, которые имеют разные подходы к данному вопросу. Например, теоретическая идея статистического баланса основана на том, что наиболее важной информацией для собственников и пользователей отчетности являются данные о платежеспособности и возможности погашения обязательств компании [2]. Однако переоценка активов затрагивает величину собственного капитала на момент инвентаризации, в этом случае прибыль формируется не в результате реальной деятельности компании, а в результате колебания цен на ее имущество. В связи с этим можно утверждать, что достоверность информации бухгалтерской отчетности, основой которой является статическая балансовая теория, достаточно высока, но в результате переоценки отражается не реальная прибыль компании, а итоги инвентаризации.

Заложенная в основе теории динамического баланса методология учета формирует наиболее достоверную оценку финансового результата деятельности организации, так как учет ведется в соответствии с реально понесенными расходами. Но при оценке достоверности бухгалтерской отчетности возникает следующее противоречие: в связи с невозможностью переоценки цен приобретения имущества впоследствии стоимость имущества не будет соответствовать реальной цене продажи в целях обеспечения погашения обязательств организации.

Органическая теория балансового учета позволяла вести финансовый учет в условиях гиперинфляции и принимать рациональные экономические решения. Но если рассматривать данную теорию с точки зрения отражения достоверной бухгалтерской информации, то можно выделить следующие моменты:

- переоценка расходов по восстановительным ценам приводит к уменьшению финансового результата;
- не предусмотрено возможности выявлять имущественное положение и финансовый результат по монетарным активам и обязательствам;
- отдельные активы предприятия не могли оцениваться по текущей восстановительной стоимости.

Обоснованным считают применение исторической или первоначальной стоимости Э. Леотэ, А. Гильбо, Ю. Идзири, Э.С. Хендрексен, М.Ф. Ван Бреда [2]. Современные авторы считают более рациональным использовать восстановительную или переоцененную стоимость, но переоценка рассматривается как результат инфляционных процессов и необходимый инструмент, позволяющий реально отразить капитал фирмы [2].

Нововведения в правилах ведения бухгалтерского учета, а именно замена существующих и принятие новых стандартов бухгалтерского учета на федеральном уровне, позволяют организациям самостоятельно определять возможность оценки в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете объект основных средств после принятия к учету по первоначальной стоимости оценивается по первоначальной стоимости или переоцененной стоимости.

При этом при оценке по первоначальной стоимости такая стоимость не подлежит изменению, а при оценке по переоцененной стоимости основные средства регулярно переоцениваются, таким образом, чтобы не было существенных отличий от их справедливой стоимости. При переоценке основных средств сначала нужно уменьшить первоначальную стоимость объекта на сумму амортизации, а затем уже переоценить балансовую стоимость ОС⁴. Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете в зависимости от результатов:

- первичная дооценка зачисляется в добавочный капитал, при последующей дооценке с положительным первичным результатом – также в добавочный капитал, с отрицательным первичным результатом – на увеличение прочих доходов;
- первичная уценка относится на прочие расходы, если ранее была уценка, то дооценка текущего года в пределах прошлой уценки, отнесенной на прочие расходы, увеличивает в текущем году прочие доходы, а сверх «старой» уценки относится на добавочный капитал. Если же также возникает уценка, то относится на прочие расходы организации.

Выбор оценки материально-производственных запасов напрямую связан с такими показателями деятельности организации, как оборачиваемость, рентабельность, отсутствие кассовых разрывов и т.д. Данные показатели оцениваются в первую очередь при необходимости в привлечении оборотных денежных средств и соответственно влияют на принятие управленческих решений. Материально-производственные запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости⁵. В оценке себестоимости запасов при покупке внесены дополнительные расходы:

- оценочные обязательства, возникшие в связи с демонтажом, утилизацией запасов и восстановлением окружающей среды;
- проценты по кредитам – только в случае создания инвестиционного актива.

⁴ Федеральний стандарт бухгалтерського учета ФСБУ 6/2020 «Основні засоби». Режим доступу: https://minfin.gov.ru/ruf/document?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva (дата звернення: 30.11.2022).

⁵ Федеральний стандарт бухгалтерського учета ФСБУ 5/2019 «Засоби». Режим доступу: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/06/main/FSBU_5-2019.pdf (дата звернення: 30.11.2022).

Также необходимо отметить, что фактическая себестоимость должна быть определена за вычетом скидок, бонусов, в данном случае примером может быть предоставление ретроспективной скидки организацией-поставщиком. Введено понятие справедливой стоимости и правила ее определения с прямым указанием на стандарт МСФО (FIRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (приказ МинФина России от 28.12.2015 № 217н). В оценке запасов, созданных самой организацией, произошли следующие изменения:

- в фактическую себестоимость могут быть включены как прямые, так и косвенные затраты на производство, которые допускается определять организации самостоятельно;
- оценка незавершенного производства и готовой продукции допускается на основе прямых или плановых затрат;
- при единичном производстве оценка проводится только по фактической себестоимости.

Введено новое правило по переоценке запасов, позволяющее определить обесценение запасов, что очень актуально, т.к. по факту в учете организации могут числиться активы, которые давно устарели или потеряли свою рыночную стоимость. Данное правило позволяет переоценить такие активы, тем самым привести свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствие с реальной хозяйственной ситуацией.

Новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета 14/2022 «Нематериальные активы» обязателен к применению с 2024 г. Данный стандарт аналогичен Федеральному стандарту бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства». Основное отличие в определении первоначальной стоимости нематериальных активов от определения первоначальной стоимости основных средств в том, что первоначальную стоимость объекта нематериальных активов уменьшают на расчетную стоимость материального носителя или вещи в случае признания результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, в фактические затраты на приобретение/создание которых включены фактические траты на приобретение или создание материального носителя (вещи), в котором выражены такие результаты⁶. После признания объект нематериальных активов, для которого

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.


существует активный рынок, может отражаться в бухгалтерском учете по переоцененной стоимости. Этот способ оценки не допускается для средств индивидуализации, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности⁶.

Рассмотрим бухгалтерские записи при дооценке и уценке нематериальных активов:

- при дооценке по переоцененной стоимости: Д 05 / К 04 – уменьшение стоимости на сумму амортизации НМА,
Д 04 / К 83 (91.01) – корректировка стоимости на сумму дооценки НМА;
- при уценке по переоцененной стоимости: Д 05 / К 04 – уменьшение стоимости на сумму амортизации НМА,
Д 91.02 / К 04 – корректировка стоимости на сумму уценки НМА.

Согласно принципу денежной оценки, каждый актив должен быть оценен в денежном выражении для последующего учета в финансово-хозяйственной деятельности организации. Денежная оценка является основой для анализа данных, выведения результатов финансово-хозяйственной деятельности организации и принятия дальнейших управленческих решений. Методы оценки при этом могут быть достаточно разнообразны, но результат – это достижение единообразия для получения сопоставимых аналитических данных.

Выводы

Применение метода оценки в соответствии с указанными рекомендациями позволяет повысить доверие к показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Метод оценки позволяет выявить существенные искажения стоимости имущества и обязательств организации, и тем самым предотвратить принятие некорректных управленческих решений для дальнейшего ведения финансово-хозяйственной деятельности организации. 

⁶ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136829-prikaz_minfina_rossii_ot_30.05.2022_86n_ob_utverzhenii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_142022_nematerialnye_aktivy (дата обращения: 30.11.2022).

Conflict-of-interest notification

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

Библиографический список

1. Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 6-14.
2. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 495 с.

Для цитирования

Вольхина О.Л., Юрьева Л.В. Метод оценки в формировании достоверной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 2. – С. 30-35.

References

1. Khoruzhiy L.I., Alborov R. A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6-14 (in Russ.).
2. Sokolov YA.V. *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2005, 495 p.

For citation

Volkhina O.L., Yuryeva L.V. [Using Assessment Method in the Formation of Truthful Information on the Operational and Financial Performance of the Company]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 30-35 (in Russ.).

25 лет ИПБ России



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



DOI: 10.51760/2308-9407_2023_2_36
 УДК 631.162
 ВАК 5.2.3

Эволюция понятия «активы», проблемы законодательного регулирования их признания

Evolution of the Concept of Assets and Problems of Their Regulatory Recognition

Тюменский государственный университет,
 Российская Федерация, Тюмень

Елена Владимировна Лупикова

канд. экон. наук, доцент

e-mail: lupikova@yandex.ru

625003, Российская Федерация,

г. Тюмень, ул. Волгоградского, 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 Volgoradsky st., Tyumen 625003,

Russian Federation.

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

Аннотация. В статье рассмотрены подходы к определению понятия «активы», проведен исторический анализ. Приведены отличия имущества в соответствии с гражданско-правовыми актами и экономической сущностью активов. Автором раскрыты различия перехода права собственности и передачи рисков, преимуществ и контроля над активом. На примерах из судебной практики проиллюстрированы проблемы и противоречия действующих федеральных стандартов и нормативных актов, регулирующих предпринимательскую деятельность (конкурсная масса при банкротстве, оценка чистых активов, и др.). Критериями признания активов являются переход контроля, надежная оценка и способность приносить экономические выгоды в будущем. В основе принятия решения о признании или прекращении признания актива лежит профессиональное суждение, ориентированное на компетентность и ответственность руководства, исключающее недобросовестные действия при подготовке бухгалтерской отчетности. Зачастую такие оценочные субъективные суждения не могут быть подтверждены документально и не признаются в суде в качестве доказательства правильности принятых решений. В этой связи можно предложить разделение понятий «бухгалтерский учет» и «финансовый учет» в целях успешного решения правовых и экономических задач, без попытки сделать продукт «два в одном». Автором обоснована необходимость пересмотра развития бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в целях защиты интересов субъектов предпринимательской деятельности и обеспечения финансового суверенитета Российской Федерации.

Ключевые слова: активы; банкротство; бухгалтерский учет; имущественная масса; объекты бухгалтерского учета; международные стандарты финансовой отчетности; федеральные стандарты бухгалтерского учета; чистые активы.

Abstract. This paper reviews approaches to the definition of the concept of assets, a historical analysis is carried out. The property distinction in accordance with the civil law acts and the economic essence of assets is given. The author reveals the differences between the transfer of ownership and the transfer of risks, benefits and control over the asset. Using examples from judicial practice the problems and contradictions of the current federal standards and regulations governing entrepreneurial activity are illustrated (bankruptcy estate, net asset value, etc.). The criteria for assets recognition are the transfer of control, reliable assessment and the ability to bring economic benefits in the future. The decision on recognition or derecognition of an asset is based on professional judgment, focused on the competence and responsibility of management, excluding fraud in the preparation of accounting statements. Often, such evaluative subjective judgments cannot be documented and are not recognized in court as a proof of the correctness of the decisions made. In this regard, it is reasonable to separate the concepts of accounting and financial accounting in order to successfully solve legal and economic problems without trying to make a "two in one" product. The author substantiates the need to revise the development of accounting in accordance with IFRS in order to protect the interests of business entities and ensure the financial sovereignty of the Russian Federation.

Keywords: assets; bankruptcy; accounting; property mass; accounting objects International Financial Reporting Standards; Federal Accounting Standards; net assets.

Введение

Понятие «активы» – одно из основополагающих в теории и практике бухгалтерского учета. В основе этого понятия традиционно лежало признание имущества собственностью экономического субъекта (хозяина, компании и т.п.), а позднее его стоимостная оценка. С усложнением экономической теории, гражданского права и хозяйственной практики вопрос признания активов и использования этого понятия в судебной практике для защиты интересов кредиторов и должников, учредителей и сотрудников экономических субъектов остается актуальным.

Переход к МСФО в соответствии с концепцией развития бухгалтерского учета в России, в первую очередь привел к отрыву экономической сущности признаваемых объектов бухгалтерской отчетности от их правовой формы, и, как следствие, изменились подходы к признанию и оценке активов. Значительные изменения в регулировании бухгалтерского и аудиторского законодательства, утверждаемые Федеральные стандарты бухгалтерского учета существенно изменили сущность и содержание бухгалтерской работы. Ключевой целью МСФО является подготовка сопоставимой информации для сравнения финансовых показателей компаний независимо от их юрисдикции, валюты, рынка и т.п. Переход к модели оценки по «справедливой стоимости» ориентирует на сравнение цен активного рынка, применение эффективных ставок и другие подходы, требующие экспертного подхода, т.е. профессионального суждения. Однако на практике до настоящего времени перед бухгалтерией ставятся иные задачи: обеспечить оптимальное налогообложение, не допустить санкций за нарушение законодательства, предоставить информацию для взаимодействия руководства организации с её учредителями, инвесторами, контрагентами, а в случае необходимости предоставить доказательную базу для защиты экономических интересов компании в суде. Конфликт интересов, как видим, налицо. Именно это и является причиной негативного отношения практиков к происходящим изменениям в сфере бухгалтерского учета и аудита.

Таким образом, рассмотренные противоречия определили цель данного исследования – повышение удовлетворенности пользователей бухгалтерской отчетности качеством отчетной информации об имуществе компаний за счет понимания причин и последствий экономических и правовых решений и обоснование необходимости внесения изменений в действующее законодательство о бухгалтерском учете.

В процессе исследования использовались различные методы, в том числе наблюдения, специализированного опроса, терминологического анализа, обобщения, систематизации, сравнительного анализа, классификации, а также

экономико-статистический, структурно-функциональный, системный и ситуационный подходы.

Исторический анализ понятия «активы» в бухгалтерском учете

Первоначально, в период натуральной бухгалтерии (примерно до XV-XVI вв. н.э.), учету подлежало потребляемое и непотребляемое имущество, которое можно было пересчитать, т.е. проинвентаризировать. В зависимости от вида хозяйства (домашнее, государственное) и его размеров регистрация имущества велась для контроля его сохранности, а также для имущественного налогообложения. Многие века имущественные объекты отражались в учетных книгах в натуральном выражении, несмотря на появление денег. В античный период для учета использовали простую (униграфическую) запись: что пришло – записывали, что ушло – вычеркивали. В древнем мире управляющие уже классифицировали имущество для отражения в учетных книгах. Так, известно, что древние римляне отдельно вели учет имущества немого (земля, недвижимость, повозки, инструменты, продукты, монеты и др.), имущества говорящего членораздельно (рабы) и имущества говорящего нечленораздельно (скот). Натуралистическая концепция учета основывалась на правовой трактовке имущества (право собственности) и не предполагала его денежной оценки [1].

Экономический рост в эпоху географических открытий простимулировал предпосылки для развития промышленного производства в Европе и дал толчок для развития учетных идей. Рост благосостояния общества и развитие капиталистического хозяйства в странах Европы требовали новых подходов к управлению имуществом, контролю сохранности собственности, уплате налогов и т.п. Описанная Лукой Пачоли в конце XV в. двойная (диграфическая) бухгалтерия основывалась на стоимостных оценках имущества, т.е. инвентаря. Он предлагал располагать активы в мемориале (описи) в последовательности, составленной по степени защиты его от возможных потерь, но уже в стоимостных единицах измерения: «...ценность следует тебе принять по обыкновенному курсу, каковой значится на подходящем листе инвентаря, избирая для статьи любую монету, которая, однако ж, при выборке должна быть приведена к одному виду, ибо неудобно составлять выборки из разнородных статей» [2]. Это был эволюционный скачок в развитии учетной методологии.

В последствии труды многих ученых были посвящены определению и классификации объектов учета. В 1540 г. Доминико Манчини разделил все активы на живые (расчеты) и мертвые (материальные ценности и деньги). Такой подход к признанию активов сохранится почти до XX в, предопределив классификацию счетов на инвентарные и персональные.

В конце XIX в. Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо предложили разделить актив на реальный (недвижимость, товары, касса и т.п.), условно-реальный (дебиторы) и фиктивный (расходы и убытки). Такой подход позволил обеспечить качественный переход к использованию сопоставляющих счетов для учета финансовых результатов и сохранился вплоть до конца XX века. Так, в бухгалтерском балансе, утвержденном Приказом МФ РФ от 27.03.1996 г. № 31 «О типовых формах бухгалтерской отчетности организаций», актив состоял из трех разделов: внеоборотные активы, оборотные активы и убытки.

В 1999 г. было принято Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» (ПБУ 4/99), которое применяется по сей день с незначительными изменениями. В соответствии с ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе подлежат отражению внеоборотные и оборотные активы. Раздел «Убытки» из актива был исключен, показатели нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) перенесены в раздел «Капитал и резервы».

Активы как объекты законодательного регулирования

Статья 2 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, принятого в 1996 г. и определявшего методологию бухгалтерского учета в Российской Федерации до 2013 г., называла объектами бухгалтерского учета имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности¹.

В соответствии с действующим Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ объектами бухгалтерского учета уже являются не имущество, а активы (статья 5). Понятие «активы» в самом законе не раскрыто, как и требование к их оценке. Статья 12 ФЗ № 402 содержит лишь общую формулировку: «Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению». Порядок формирования первоначальной стоимости при признании активов устанавливается отдельными федеральными стандартами по учету основных средств, запасов и т.п. В сложившихся требованиях к признанию активов есть ряд недоработок, требующих теоретического осмысления и совершенствования нормативного регулирования. В частности, отсутствие в законе определения понятия «активы» и критериев его признания создает ряд правовых проблем².

Например, статья 70 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» № 127 требует проведения анализа

финансового состояния на основании документов бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности должника, достоверность которых подтверждена аудитором. Однако на практике возникают споры о том, является ли актив, отраженный в балансе, имуществом, и наоборот, является ли имущество, не включенное в баланс, активом³ [5].

Примером имущества, которое арбитражные управляющие добавляют в конкурсную массу, могут быть учтенные за балансом малоценные непотребляемые предметы, списанные в расход при приобретении, совокупная стоимость которых порой весьма значительна. Аналогичная ситуация складывается с предметами лизинга, выкупленными у лизингодателя и учтенные на забалансовых счетах в условной оценке (до вступления в силу ФСБУ 25/2018 «Аренда» или при применении упрощенного порядка учета), хотя их рыночная стоимость может быть оценена в десятки миллионов.

При признании имущества, включаемого в конкурсную массу, ст. 130 ФЗ №127 «О несостоятельности (банкротстве)» зачастую требуется привлечения экспертов для определения собственности должника, подлежащей продаже или распределению между кредиторами. И, как показывает анализ судебной практики, данные бухгалтерского учета зачастую признаются недостоверными, несмотря на то, что все требования федеральных стандартов были выполнены руководством. Примерами таких «проблемных» активов могут быть отложенные налоговые активы, единицы учета основных средств в виде затрат на восстановление или оценочных резервов на их удаление, расходы на исследования и разработки, поисковые активы и др. С принятием ФСБУ 25/2020 «Аренда» к «проблемным» активам добавились право пользования арендой и чистые инвестиции в аренду.

Зачастую организации признают активом любой предмет аренды, игнорируя требования п. 5 ФСБУ 25/2018, в соответствии с которыми объекты бухгалтерского учета классифицируются как объекты учета аренды при одновременном выполнении четырех условий. Например, земельные участки, находящиеся в муниципальной собственности, офисные, складские и иные помещения, принятые в пользование по договору аренды являются инвестиционной недвижимостью у арендодателя и учтены в составе его основных средств обособленно. Тем не менее приходится констатировать факт оценки таких объектов по дисконтированной стоимости, из расчета предполагаемого срока по договору или срока, в течение которого руководство намерено продлевать аренду, и включение таких объектов в активы арендатора. В результате происходит задвоение объекта в балансах двух организаций под разными наименованиями, «раздувание» валюты баланса у арендатора, искажение себестоимости за счет включения «фиктивных», а не реальных расходов, превышение нормативов

¹ Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

³ Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 28.12.2022) «О несостоятельности (банкротстве)».

Таблица 1. Индикаторы контроля актива

МСФО (IFRS 15) «Выручка»	ФСБУ 25/2018 «Аренда»
- у организации имеется существующее право на оплату актива	- арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок
- организация передала право физического владения активом	- арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предусмотрено техническими характеристиками предмета аренды
- покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив	- арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды
- покупатель принял актив	- предмет аренды идентифицируется (предмет аренды определен в договоре аренды, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды)
- у покупателя имеется право собственности на актив	

стоимости активов для обязательного аудита. Стоимость основных средств для применения упрощенной системы налогообложения определяется по правилам главы 25 НК РФ, правила ФСБУ на эти цели не распространяются. Примечательно, что оценка доходов для проведения обязательного аудита с 2020 г. уже проводится в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, а не по данным Отчета о финансовых результатах, но стоимость основных средств все ещё оценивается по данным бухгалтерского баланса. На наш взгляд, это тревожный признак, так как данные бухгалтерского учета становятся бесполезными для анализа платежеспособности и ликвидности экономических субъектов, а порой и просто вводят в заблуждение.

Ещё один пример, иллюстрирующий проблемы в идентификации активов и обязательств, касается порядка определения стоимости чистых активов, оценка которых производится по данным бухгалтерского баланса⁴. В соответствии со ст. 35 ФЗ № 208 «Об акционерных обществах» данный показатель используется хозяйственными обществами для оценки действительной стоимости долей участников при выходе из состава учредителей или их продаже, ограничивает выплату дивидендов. Снижение чистых активов является основанием для уменьшения уставного капитала или даже ликвидации юридического лица. Кредиторы общества вправе потребовать досрочного погашения задолженности в случае критического снижения стоимости чистых активов. Аналогичные требования установлены ст. 30 ФЗ №1⁴ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Возникает вопрос о достоверности этого показателя для принятия подобных решений, если в составе активов могут быть отражены объекты, не соответствующие признакам имущества и наоборот, часть имущества, уже списанного в расходы и находящегося

на забалансовых счетах, не включается в расчет чистых активов.

Критерии признания активов

В настоящее время определение понятия «активы» отражено лишь в Концепции бухгалтерского учета⁵. Так, активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Приведенное выше определение дословно цитирует аналогичное понятие Концептуальных основ МСФО и ориентировано на профессиональное суждение. В основе профессионального суждения лежит компетентность и ответственность руководства, исключающее недобросовестные действия при подготовке бухгалтерской отчетности. Однако четкого определения понятий «хозяйственные средства» и «контроль над активами» в российском законодательстве мы не найдем, а определение «будущие экономические выгоды» дано в самой Концепции.

Индикаторы контроля содержится в МСФО (IFRS 15) «Выручка», где в п. 31 указано, что «актив передается, когда (или по мере того как) покупатель получает контроль над таким активом». И далее отмечено, что контроль над активами – это возможность определять порядок использования актива и получать все заложенные в активе выгоды, и предотвращать использование актива другими компаниями. Эти требования применяются арендодателем, который прекращает признание актива, когда контроль передается арендатору, и в этот момент признается выручка. К сожалению, в действующем российском законодательстве о бухгалтерском учете подобных признаков передачи контроля нет. Справедливости ради отметим, что п. 27 проекта ФСБУ «Доходы», разработанный НП ИПБР, содержит признаки контроля, идентичные МСФО (IFRS) 15.

⁶ Аналитический портал ФНС России. Режим доступа: nalog.gov.ru (дата обращения: 13.03.2023).

⁴ Приказ Минфина России от 28.08.2014 №84н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».

⁵ «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997).

Если сравнить индикаторы контроля МСФО (IFRS 15) «Выручка» с требованиями п. 5 ФСБУ 25/2018 «Аренда», то не сложно заметить некую аналогию смыслов, так как арендодатель передает контроль, прекращает признание актива и признает выручку, а арендатор получает контроль и признает право пользования активом (таблица 1).

Таким образом, применение ФСБУ 25/2018 «Аренда» ставит неразрешимую задачу перед арбитражными управляющими, которым придется решать вопрос формирования конкурсной массы для расчетов с кредиторами. С одной стороны финансовый анализ проводится по данным бухгалтерской отчетности должника, а с другой стороны часть активов не является имуществом, включаемым в конкурсную массу, и наоборот, имущество, не включенное в активы, может быть использовано для погашения долгов банкрота и подлежит включению в конкурсную массу. Это ставит под сомнение полезность бухгалтерской отчетности, основанной на МСФО, для решения практических задач и защиты интересов экономических субъектов в судах.

Бухгалтерский учет казнить нельзя помиловать. Где ставим запятую?

ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» в действующей редакции определяет «правовой механизм регулирования бухгалтерского учета», но не является простым и понятным инструментом защиты своих прав субъектами предпринимательской деятельности. В своем стремлении к МСФО наши законодатели не раскрыли в ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402 понятия объектов бухгалтерского учета, хотя и перечислили их (активы, обязательства, доходы, расходы, капитал). Условия признания отдельных объектов бухгалтерского учета установлены федеральными стандартами, требования которых существенно отличаются от нормативных актов, регулирующих правоотношения в сфере предпринимательской деятельности.

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. Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. – Москва: КНОРУС, 2009. – 256 с.

Международные стандарты ставят основную цель – возможность сопоставления финансовых отчетов между компаниями в мировом масштабе, независимо от национальных ограничений и требований. Если посчитать количество экономических субъектов, заинтересованных в оценке эффективности их деятельности иностранными инвесторами, то это будет явное меньшинство. А в условиях тотальных экономических санкций о выходе на иностранные рынки капитала думать не приходится. Таким образом, назрела необходимость пересмотреть цели и задачи реформирования бухгалтерского учета в РФ с позиций сегодняшней реальности.

В свете последних событий дальнейшее развитие бухгалтерского учета в России должно быть направлено на обретение суверенитета в области финансов, слепое копирование международных стандартов может нанести больше вреда, чем пользы отечественному бизнесу.

Вместе с тем, налоговый учет как никогда устойчиво развивается. В налоговое законодательство, а затем и в налоговую практику вводится все больше современных средств контроля и цифровых технологий. Рост поступлений в бюджетную систему России подтверждает эффективность проводимых мероприятий. За период 2017-2022 гг. рост налоговых доходов составил 33% при уменьшении количества налогоплательщиков на 5,05%⁶. Следовательно, значимость налогового учета для экономических субъектов неуклонно растет. Данный вывод находит подтверждение в отказе от бухгалтерских показателей и переход на данные налогового учета и данных деклараций при определении показателей «Выручка» для проведения обязательного аудита, «Основные средства» для перехода на упрощенную систему налогообложения. Необходимость же ведения бухгалтерского учета, основанного на МСФО, повсеместно подвергается критике как со стороны бухгалтерского сообщества, так и со стороны предпринимателей. 

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. lupikova E.V. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [History of Accounting]. Moscow, KNORUS Publ., 2009. 256 p.

2. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – Москва: Юрайт, 2020. – 90 с.

2. Pacioli L. *Traktat o schetah i zapisyah* [Treatise on Accounts and Records]. Moscow, YUrayt Publ., 2020. 90 p.

Для цитирования

Лупкиова Е.В. Эволюция понятия «активы», проблемы законодательного регулирования их признания // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 2 – С. 36-41.

For citation

Lupikova E.V. Evolyutsiya ponyatiya «aktivy», problemy zakonodatel'nogo regulirovaniya ih priznaniya [Evolution of the Concept of Assets and Problems of Their Regulatory Recognition]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 36-41 (in Russ.).



25
лет
ИПБ России

ПРАКТИЧЕСКИЙ СЕМИНАР

Подводим итоги применения новаций законодательства по вопросам права, учета и налогообложения за первое полугодие 2023 г.
Подготовка к отчетности

Обзор программы:

- Это нужно знать всем: Единый налоговый платеж (ЕНП) и Единый налоговый счет (ЕНС) – подводные камни применения; налоговое уведомление; отчетность
- Налогообложение в разрезе каждого налога
- Оплата труда всегда под особым контролем
- Страховые взносы
- НДФЛ
- Бухгалтерский учет. Отчетность не сдаем, но учет ведем правильно: ФСБУ 14/2022, ФСБУ 27/2021, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 26/2020, ФСБУ 25/2018

Даты проведения:
4–6 июля 2023 года

Место проведения:
Гостиница «Альфа»,
конференц-зал №7
(г. Москва, Измайловское
шоссе, д. 71 корп. А)



☎ 8 800 500-54-51
✉ congress@ipbr.org
🌐 www.ipbr.org

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_2_42
УДК 339.727.2(045)
ВАК 5.2.4

Финансовый контроль инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов

Financial Control of the Economic Entities Investing Activities

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Российская Федерация, Москва

Ольга Борисовна Вахрушева

докт. экон. наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита

e-mail: vob26@mail.ru

111396, Российская Федерация, г. Москва, Союзный проспект, д. 12/1, кв. 43. Тел. +7 (968) 454-08-81.

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

Наталья Николаевна Хахонова

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, директор УМЦ подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров

e-mail: N_Khakhonova@bk.ru

344002, Российская Федерация, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69. Тел. +7 (863) 269-83-11.

Rossiyskaya akademiya narodnogo hozyaystva i gosudarstvennoy sluzhby pri Prezidente RF (Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration), Russian Federation, Moscow

Olga B. Vakhrusheva

Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Accounting, Economic Analysis and Audit Department

e-mail: vob26@mail.ru

ap. 43, 12/1 Soyuzny Prospekt, Moscow 111396, Russian Federation. Phone +7 (968) 454-08-81.

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

Natalia.N. Khakhonova

Doctor of Economics, Professor at the Accounting Department, Director of the Training and Continuing Professional Development Centre for Auditors and Professional Accountants

e-mail: N_Khakhonova@bk.ru

69 B. Sadovaya st., Rostov-on-Don 344002, Russian Federation. Phone +7 (863) 269-83-11.

Аннотация. В предлагаемой вниманию профессиональных бухгалтеров и аудиторов статье рассматриваются актуальные вопросы формирования внутрифирменного контроля инвестиционной деятельности, имеющей в современных условиях большое значение. Предметом исследования являются проблемы организации и проведения эффективного внутреннего контроля инвестиционной деятельности коммерческих организаций. Целью исследования является выявление специфики инвестиционной деятельности, характеристика ее влияния на построение системы внутреннего контроля, определение его цели и задач, а также критериев оценки его эффективности. В работе использовались общенаучные принципы и методы исследования: систематизация, индукция и дедукция, синтез и анализ. В рамках комплексного подхода применялись дисконтированные методы анализа, сравнения, сопоставления. В статье раскрыты методы инвестиционного контроля на предварительном, текущем и заключительном этапах осуществления проектов. Рекомендованы показатели

Abstract. This paper brought to the attention of professional accountants and auditors discusses emerging issues of the formation of intra-company investment activities control, which has great importance in today's world. The problems of organizing and conducting effective internal control of investment activities of commercial organizations are the subject of this study. The purpose of the study is to identify the specifics of investment activity, to characterize its impact on the construction of an internal control system, and to determine its goals and objectives, as well as criteria for evaluating its effectiveness. The following general scientific principles and research methods were used in the work: systematization, induction and deduction, synthesis and analysis. Discounted methods of analysis, comparison and benchmark were used as part of an integrated approach. The paper shows the investment control methods at the preliminary, current, and final stages of project implementation. The authors recommend indicators for monitoring the effectiveness at the control stages. Proposals on the document flow of investment activities for management

для контроля эффективности на этапах контроля. Даны предложения по документообороту инвестиционной деятельности для целей управления. Для целей контроля предложены следующие виды отчетности по этапам проведения контроля: стратегический план по инвестициям, ведомость расходов по созданию инвестиционных проектов, отчет об эффективности инвестиционных проектов, отчет о движении денежных средств по инвестиционной деятельности.

Ключевые слова: инвестиции; контроль эффективности инвестиций; контрольные процедуры; отчетность по инвестициям.

Введение

Чтобы повысить качество инвестиционных управленческих решений, необходимо осуществлять контроль обоснованности и эффективности разрабатываемых вариантов решений на всех этапах. Достоверное информационное обеспечение инвестиционных решений позволяет применять эффективные методы контроля, направленные на реализацию стратегических целей и задач устойчивого развития организации. Методы контроля позволяют анализировать варианты управленческих решений и выбирать оптимальные варианты, контролировать расходы и доходы в ходе осуществления проекта, делать выводы о результативности выполнения поставленных стратегических целей и задач.

Методологические аспекты организации эффективного внутреннего контроля рассматривались такими зарубежными и российскими учеными как: Sean Blair, P.A. Алборовым, Н.А. Каморджановой, С.В. Панковой, Е.В. Саталкиной, Л.И. Хоружий, Т.А. Кольцовой, Л.И. Шиловой, Т.В. Кувалдиной и др. [1-6]. Вопросы контроля непосредственно инвестиционной деятельности освещены ведущими экономистами (К.Э. Веденев, В.В. Вошинин, Е.С. Колесов, В.М. Серов, Ю.П. Тихонов и др.) [7-10].

Актуальность данного исследования определяется необходимостью совершенствования методов контроля стратегических управленческих решений в современных условиях. Эффективное функционирование организации связано с разработкой методов контроля, которые обеспечивают менеджеров необходимой информацией для принятия оптимальных инвестиций. Методы контроля инвестиционной деятельности включают анализ эффективности проектов на всех этапах контроля, составление отчетности по инвестициям с целью соответствия целям и задачам устойчивого развития организации, изменениям внешней и внутренней экономической среды деятельности.

Принятие решений по выбору инвестиционных проектов является сложным в связи с оценкой доходов и расходов в будущем, необходимостью учета изменения внутренних и внешних факторов деятельности. Выбор объектов эффективного

purposes are given. The following types of reporting for the stages of control are proposed for monitoring purposes: a strategic investment plan, an expense sheet for the creation of an investment project, a report on the investment project effectiveness, a statement of cash flows on investment activities.

Keywords: investments; control of investment performance; control procedures; investment reporting.

вложения капитала требует учесть условия и особенности инвестирования, размер получаемой прибыли инвесторами.

Основные характеристики инвестиционных решений:

- инновационный характер решений;
- направленность решений на стратегические цели и задачи;
- инвестиции предполагают значительные финансовые расходы;
- отдача от инвестиций может быть получена в будущем периоде;
- при принятии решений по инвестициям необходимо учесть риски и неопределенности;
- инвестиции используются для достижения стратегических и тактических целей развития бизнеса;
- субъективность оценки экспертами инвестиционных решений и др.

При управлении инвестиционными проектами можно выделить следующие направления контроля:

- предварительный контроль необходим для проверки выбора оптимального решения из предложенных вариантов решений. При этом проверяется обеспеченность проекта материально-техническими, кадровыми и финансовыми ресурсами;
- текущий контроль проводится на этапе осуществления проекта. Для этого устанавливаются показатели, которые позволяют контролировать ход выполнения работ, соответствие фактических расходов запланированным, качество и сроки выполнения инвестиционных решений;
- заключительный контроль имеет место на этапе завершения проекта. Необходимо оценить результаты и дать заключение о соответствии инвестиций целям и задачам развития организации. Такие направления инвестиционного контроля необходимо применять для достижения поставленных стратегических и тактических задач развития бизнеса.

При осуществлении предварительного контроля применяется анализ альтернативных инвестиционных решений, выбирается оптимальный проект по установленным критериям. Также определяется правильность выбора критериев оценки инвестиций стратегическим задачам развития.

Но для оценки инвестиционных проектов и обоснования управленческих решений более правильно использовать не простые, а дисконтированные методы анализа. Такие как период дисконтируемой окупаемости (DPP), чистый дисконтированный доход (или чистая текущая стоимость проекта – NPV), внутренняя норма доходности (или внутренняя ставка возврата – IRR), модифицированная внутренняя норма доходности (MIRR), индекс рентабельности (PI). Для того чтобы пользоваться этими методами в процессе оценки эффективности инвестиций, необходимо определить критерии принятия решений по каждому из них.

Дисконтированный период окупаемости (DPP) – это число лет для погашения инвестиционных вложений дисконтированными чистыми денежными потоками. Дисконтированный срок окупаемости дает более точную оценку эффективности и риска, связанного с проектом, показывает, как долго инвестированные средства будут задействованы в проекте.

Чистый дисконтированный доход (чистая текущая стоимость проекта – NPV) предполагает следующие этапы анализа:

- дисконтируются все потоки денежных средств проекта по норме дисконта равной средневзвешенной стоимости капитала;
- суммируются дисконтированные потоки денежных средств и из полученной суммы вычитается вложенный капитал;
- если чистый дисконтированный доход больше нуля, проект может быть принят.

Проекты с положительной чистой текущей стоимостью приводят к положительной экономической добавленной стоимости, к превышению рыночной стоимости компании над ее балансовой стоимостью.

Внутренняя норма доходности проекта – это будущая норма прибыли проекта. Организация получает прибыль для инвесторов, если внутренняя норма доходности больше рыночной стоимости капитала, в этом случае проект может быть принят к исполнению. В противном случае реализация проекта приведет к снижению стоимости организации, и проект не может быть принят.

Ставка дисконтирования, приравнивающая приведенное значение будущей стоимости входящих денежных потоков проекта приведенному значению инвестиционных затрат, называется модифицированной ставкой внутренней доходности (MIRR).

Индекс прибыльности или рентабельности (PI) рассчитывается путем деления дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений проекта на дисконтированное значение инвестиционных затрат. Индекс прибыльности показывает относительную рентабельность проекта. Проект может быть принят, если индекс прибыльности больше единицы. Чем выше индекс прибыльности, тем более эффективный проект.

Результаты

Инвестиционные проекты не могут быть оценены одним дисконтированным показателем, необходимо создать группу показателей для контроля правильности выбора проекта. Состав показателей для оценки зависит от целей и задач, стоящих перед проектом и организацией, величины инвестиций, характера инвестиционного проекта.

Если контролируется небольшой проект, связанный с модернизацией оборудования цеха, то достаточно рассчитать дисконтированный период окупаемости и индекс рентабельности проекта. При решении вопроса о модернизации малой организации необходимо подключить чистый дисконтированный доход и внутреннюю ставку доходности инвестиций. Если решается вопрос о модернизации крупной организации, то к дисконтированным показателям необходимо добавить экономическую добавленную стоимость или остаточную прибыль, чтобы заинтересовать инвесторов в инвестиционных решениях (таблица 1).

При оценке и контроле инвестиций необходимо, чтобы ожидаемая прибыль превышала стоимость вложенного капитала. Таким контрольным показателем может быть остаточная прибыль. Остаточная прибыль – прибыль, заработанная бизнес-единицей целевой нормы прибыли, установленной администрацией. Как известно, «для расчета из прибыли бизнес-единицы вычитают

Таблица 1. Состав показателей для оценки и выбора инвестиционных проектов

Критерий отбора показателей	Состав показателей
1. Инвестиции в машины и оборудование (до 20 процентов от валюты баланса)	Дисконтированный период окупаемости и индекс рентабельности
2. Инвестиции в машины и оборудование цеха (более 20 процентов от валюты баланса)	Дисконтированный период окупаемости, индекс рентабельности, чистый дисконтированный доход
3. Инвестиции в деятельность малых и средних предприятий	Дисконтированный период окупаемости, индекс рентабельности, чистый дисконтированный доход, внутренняя ставка доходности
4. Инвестиции в деятельность крупных предприятий	Дисконтированный период окупаемости, индекс рентабельности, чистый дисконтированный доход, внутренняя ставка доходности, экономическая добавленная стоимость или остаточная прибыль

активы бизнес-единицы, умноженные на целевую норму прибыли. Можно устанавливать различные нормы прибыли, отражая уровень риска отдельных видов деятельности. Остаточная прибыль показывает прибыль бизнес-единицы сверх установленной нормы прибыли, отражает вклад бизнес-единицы в общие результаты деятельности организации» [11].

Использование экономической добавленной стоимости облегчает процесс инвестирования новых рынков и сегментов, новых технологий и видов продуктов. «Экономическая добавленная стоимость определяет разницу между прибылью организации и минимальным уровнем доходности для собственника с учетом рисков инвестирования. Применение показателя экономической добавленной стоимости побуждает управляющих более эффективно использовать капитал, инвестированный в бизнес-единицу» [11]. Управление стоимостью компании направлено на увеличение инвестиционной привлекательности, рост конкурентных преимуществ и устойчивости во внешней среде.

Такой подход позволяет контролировать инвестиции в зависимости от объема вложенных средств, а также дает возможность принимать решения как менеджерам организации, так и инвесторам, позволяет заинтересовать инвесторов в результатах рассматриваемых проектов и инвестиций.

Обсуждения

С помощью предлагаемого состава показателей может быть осуществлен предварительный контроль эффективности и оптимальности выбранного проекта при заданных условиях деятельности организации. Далее необходимо проверить обеспеченность инвестиций необходимыми материальными, финансовыми, кадровыми ресурсами.

Для контроля обеспеченности проекта материальными ресурсами можно рассчитать следующие показатели: коэффициент обеспеченности запасами, фактическое значение коэффициента сравнивается с оптимальным значением (0,6–0,8). Если коэффициент меньше оптимального значения, это свидетельствует об увеличении кредитной нагрузки на организацию.

Для контроля обеспеченности проекта финансовыми ресурсами можно рассчитать коэффициент соизмеримости годовой выручки от основной деятельности с суммой проекта. Показатель характеризует удельный вес суммы средств проекта с объемом выручки от основной деятельности организации. Фактическое значение коэффициента сравнивается с оптимальным значением (более 0,5).

Также может быть рассчитан коэффициент покрытия процентов, который измеряет способность организации оплатить проценты по обязательствам. Фактическое значение коэффициента сравнивается с оптимальным значением (более 1,0).

Для контроля обеспеченности проекта кадровыми ресурсами можно рассчитать общую потребность в кадрах по проекту и потребность по отдельным должностям. Далее показатели сравниваются с проектными, на основе отклонений делаются выводы о достаточности кадровых ресурсов.

На этапе текущего контроля выбираются показатели, которые позволяют контролировать ход выполнения работ, соответствие фактических расходов запланированным расходам, качество и сроки выполнения инвестиционных проектов. Путем сравнения фактических и плановых объемов работ определяют процент выполнения программы проекта и коэффициент выполнения плана по объему работ (в стоимостной оценке и в нормочасах). Если в результате данных процедур выявляют отклонения от плана, то следует не просто их констатировать, а установить внешние и внутренние причины сложившегося положения. Различия в материалоемкости, трудоемкости и фондоемкости проекта и выполненных видов работ ведут к необходимости анализа структуры работ по существенным признакам.

Не менее важным направлением контроля выполнения плана является оценка ритмичности, предполагающая расчет коэффициента ритмичности, величины доплат за сверхурочные работы, простои, потери от брака и др.

Не вызывает сомнений необходимость анализа общей суммы расходов по проекту в разрезе статей расходов, при чем анализ должен быть направлен на выявление отклонения фактических расходов от плановых норм. Например, при проверке расхода материалов следует не только сравнить сумму запланированных и фактических произведенных расходов, но и принять во внимание изменения цен на материальные ресурсы, что особенно актуально в условиях кризиса экономики. Точно так же при анализе расходов на оплату труда следует учитывать, что их сумма может измениться не только из-за изменения объема и структуры работ, трудоемкости, но и из-за изменения уровня оплаты труда. Анализ расходов по статье «Содержание машин и оборудования» может быть проведен по каждому виду машин и оборудования.

При анализе расходов на управление и обслуживание необходимо определить влияние расходов на объем выполненных работ, для чего следует рассчитать прирост объема работ и умножить его на плановую сумму таких расходов. Отдельным нюансом анализа расходов является необходимость контроля за изменением продолжительности срока проекта, непосредственно влияющего на размер управленческих расходов.

Данные методы анализа на этапе осуществления проекта позволяют проводить контроль расходов по проекту, качества и сроков выполнения работ. При наличии отклонений должны приниматься



Таблица 2. Показатели контроля эффективности инвестиционных решений

Критерий отбора показателей	Состав показателей
1. Инвестиции в машины и оборудование (до 20 процентов от валюты баланса)	Процент выполнения планового объема освоения инвестиционных средств, сроки и качество выполнения
2. Инвестиции в машины и оборудование цеха (более 20 процентов от валюты баланса)	Процент выполнения планового объема освоения инвестиционных средств, сроки и качество выполнения, объем производства
3. Инвестиции в деятельность малых и средних предприятий	Процент выполнения планового объема освоения инвестиционных средств, сроки и качество выполнения, объем производства, остаточная прибыль
4. Инвестиции в деятельность крупных предприятий	Дисконтированный период окупаемости, индекс рентабельности, чистый дисконтированный доход, внутренняя ставка доходности, экономическая добавленная стоимость или остаточная прибыль

оперативные организационные решения по выполнению проекта или его изменению.

На завершающем этапе контроля оцениваются фактические результаты осуществления проекта и соответствие достигнутых результатов целям и задачам развития организации. С целью осуществления контроля необходимо разработать документооборот по инвестициям по всем этапам проведения контроля эффективности инвестиций.

На предварительном этапе контроля может быть разработан стратегический план по инвестициям, который содержит направления инвестиций, объемы работ, необходимых ресурсов, сроки проведения, ответственных, собственные и внешние источники финансирования. На основе такого плана можно рассчитать показатели эффективности проекта.

На текущем этапе контроля можно применять ведомость расходов по созданию инвестиционного актива (проекта), где содержатся характеристика инвестиционного актива, состав расходов по статьям за отчетный период и нарастающим итогом с начала строительства. Также могут фиксироваться данные о сроках и качестве проведенных работ.

На заключительном этапе проведения контроля составляется отчет об эффективности инвестиционных активов (проекта), который содержит характеристику объекта, показатели эффективности инвестиций (таблица 2), величину и причины отклонений, виновных по возникшим отклонениям. Для контроля денежных потоков может составляться отчет о движении денежных средств по инвестиционной деятельности организации и бизнес-единиц, который должен раскрывать инвестиционные процессы организации.

Вне зависимости от выбора критерия для оценки деятельности бизнес-единицы, важно правильно рассчитать показатели доходов, расходов и активов, которые включаются в расчеты эффективности. Поэтому основополагающий принцип включения показателей расходов, доходов и активов в отчетность – это контролируемость данных показателей для управленческих решений.

Эффективность методов контроля основывается на достоверности информационной базы принятия инвестиционных решений. При создании такой базы к учету и отчетности предъявляются следующие требования:

1. полнота ведения учета по всем показателям оценки эффективности проектов;
2. учет показателей в динамике для проведения анализа в течение всего срока выполнения проекта;
3. системность в учете показателей внутренней и внешней среды деятельности;
4. оценка эффективности проектов при выборе оптимальных вариантов решений.

Заключение

Таким образом, контроль инвестиционных проектов необходим для управления инвестиционной деятельностью организации. Инвестиционный контроль включает предварительный, текущий и заключительный этапы анализа целесообразности, координации деятельности в процессе осуществления проекта, оценки результатов инвестиций для реализации инвестиционных целей и задач организации.

Контрольные процедуры должны включать действия на каждом этапе проекта, в том числе при отклонениях от плана. В контрольные процедуры должны быть включены процедуры оценки целесообразности и оптимальности проекта (оценка эффективности проекта), оценки хода выполнения работ, соответствия фактических расходов запланированным расходам, качества и сроков выполнения инвестиционных проектов, оценки фактических результатов осуществления проекта и соответствия достигнутых результатов целям и задачам развития организации. Помимо аналитических процедур в качестве контрольных мер предлагаются формы отчетности по инвестициям: стратегический план по инвестициям, ведомость расходов по созданию инвестиционного актива (проекта), отчет об эффективности инвестиционных активов (проекта), отчет о движении денежных средств по инвестиционной деятельности.



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. Sean Blair. How Lacking Control Drives Fluency Effects in Evaluative Judgment // *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. – 2020. – Vol. 156. – pp. 97-112. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2019.11.003>.
2. Каморджанова Н.А., Серчугина О.М., Акимова А.С. и др. Современные подходы к организации внутреннего и внешнего контроля экономическими субъектами: монография // Под общ. ред. Н.А. Каморджановой, З.С. Туяковой. – Москва: Русайнс, 2021. – 500 с.
3. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2022. – № 1. – С. 18-28.
4. Хоружий Л.И., Алборов Р. А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2019. – № 4. – С. 6-14.
5. Khakhonova N.N., Koltsova T.A., Shilova L.F. Development of Internal Control Methodology by Using Statistical Methods of Variability Assessment of Material Flow Business Processes // *European Research Studies Journal*. – 2018. – Vol. 21. – Iss. 1. – pp. 178-186. DOI: 10.35808/ersj/1170.
6. Хахонова Н.Н., Кувалдина Т.Б. Основные направления развития внутреннего контроля предприятий малого бизнеса // *Вестник МГЭИ*. – 2021. – №1. – С. 278-288.
7. Веденев К.Э. Формы, методы и инструменты финансового контроля инвестиционной деятельности электроэнергетических компаний // *Вестник Северо-Кавказского федерального университета*. – 2021. – № 2(83). – С. 50-59.
8. Вошинин В.В. Особенности финансового контроля инвестиционной деятельности и капитальных вложений // *Наука и бизнес: пути развития*. – 2021. – № 4(118). – С. 207-210.
9. Колесов Е.С. Аналитическое обеспечение внутреннего контроля эффективности инвестиционной деятельности // *Инновации и инвестиции*. – 2016. – № 9. – С. 33-40.
10. Серов В.М., Тихонов Ю.П. Развитие методологии оценки экономической эффективности инвестиционных проектов // *Журнал экономической теории*. – 2021. – № 3. – С. 433-447.

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. Sean Blair. How Lacking Control Drives Fluency Effects in Evaluative Judgment. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 2020, Vol. 156, pp. 97-112. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2019.11.003>.
2. Kamordzhanova N.A., Serchugina O.M., Akimova A.S. *Sovremennye podhody k organizatsii vnutrennego i vneshnego kontrolya ekonomicheskimi sub "ektami* [Modern Approaches to the Organization of Internal and External Control by Economic Entities]. Moscow, Rusayns Publ., 2021. 500 p.
3. Pankova S.V., Satalkina S.V. Adaptatsiya integrirovannoy modeli vnutrennego kontrolya k deyatel'nosti negosudarstvennyh nekommercheskih organizatsiy [Adaptation of the Integrated Internal Control Model to the Activities of Non-Governmental Non-Profit Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 1, pp. 18-28 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I., Alborov R. A. Metodika kontrolya dostovernosti pokazateley buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti organizatsii [Control Procedure for the Organization's Accounting and Financial Statements Reliability Indicators]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 6-14 (in Russ.).
5. Khakhonova N.N., Koltsova T.A., Shilova L.F. Development of Internal Control Methodology by Using Statistical Methods of Variability Assessment of Material Flow Business Processes. *European Research Studies Journal*, 2018, Vol. 21, Iss. 1, pp. 178-186. DOI: 10.35808/ersj/1170.
6. Khakhonova N.N., Kuvaldina T.B. Osnovnye napravleniya razvitiya vnutrennego kontrolya predpriyatiy malogo biznesa [The Main Areas for Small Businesses Internal Control Development]. *Vestnik MGEI*, 2021, no. 1. pp. 278-288 (in Russ.).
7. Vedenyev K. Formy, metody i instrumenty finansovogo kontrolya investitsionnoy deyatel'nosti elektroenergeticheskikh kompaniy [Forms, Methods and Instruments of Financial Control of Investment Activities of Electric Power Companies]. *Vestnik Severo-Kavkazskogo federal'nogo universiteta- Newsletter of North-Caucasus Federal University*, 2021, no. 2(83), pp. 50-59 (In Russ.).
8. Voshchinin V.V. Osobennosti finansovogo kontrolya investitsionnoy deyatel'nosti i kapital'nyh vlozheniy [Features of Financial Controlling of Capital Investments]. *Nauka i biznes: puti razvitiya*, 2021, no. 4(118), pp. 207-210 (In Russ.).
9. Kolesov E.S. Analiticheskoe obespechenie vnutrennego kontrolya effektivnosti investitsionnoy deyatel'nosti [Analytical Support for Internal Control of Investment Performance]. *Innovatsii i investitsii*, 2016, no. 9, no. 33-40 (In Russ.).
10. Serov V.M., Tikhonov YU.P. Razvitie metodologii otsenki ekonomicheskoy effektivnosti investitsionnyh projektov [Methodology for the Evaluation of the Economic Effectiveness of Investment Projects]. *ZHurnal ekonomicheskoy teorii*, 2021, no. 3, pp. 433-447 (In Russ.).

11. Вахрушева О. Б. Учет результатов деятельности в управленческом учете // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2010. – № 4(14). – С. 194-198.

Для цитирования

Вахрушева О.Б., Хахонова Н.Н. Финансовый контроль инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 2. – С. 42-48.

11. Vahrusheva O. B. Uchet rezul'tatov deyatel'nosti v upravlencheskom uchete [The Account of Results of Activity in the Administrative Account]. *Vektor nauki Tol'yatinskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2010, no. 4(14), pp. 194-198 (In Russ.).

For citation

Vahrusheva O.B., Khakhonova N.N. Finansovyy kontrol' investitsionnoy deyatel'nosti hozyaystvuyushchih sub"ektov [Financial Control of the Economic Entities Investing Activities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 42-48 (in Russ.).

Аттестат ИПБ России 8-го уровня квалификации. Специальное предложение для обладателей документов международных сертификационных систем

25 лет
ИПБ России



Вы прошли обучение по какой-либо программе международной сертификационной системы, включающей изучение консолидированной финансовой отчетности, но не сдавали экзамен в данной системе?

Или у вас уже есть документ признанной международной сертификационной системы, включающей изучение консолидированной финансовой отчетности и подтверждающий сдачу экзамена в данной системе?

Для обладателей документов международных сертификационных систем, включающих изучение МСФО, действует специальное предложение по получению аттестата главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность, соответствующего самому высокому квалификационному уровню профессионального стандарта «Бухгалтер».

Вы можете получить аттестат главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность на особых условиях.

Подробная информация размещена на сайте ИПБ России.



☎ 8800 500 54 51

✉ info@ipbr.org

25
лет

Развиваем
бухгалтерскую
профессию
ИПБ России

РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

Подробная информация по оформлению и порядку представления статей, а также правила направления, рецензирования и опубликования статей размещены на нашем сайте:



☎ 8 800 500-54-51

✉ vestnik@ipbr.org

ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:



С 1 декабря 2015 года включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискателя ученой степени доктора наук (Перечень ВАК).



Импакт-фактор РИНЦ 2021 – 0,511.






Журнал занимает 47-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2021 год по тематике «Организация и управление» и 236-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2021 год по тематике «Экономика. Экономические науки».







Публикация статей осуществляется на бесплатной основе.



АТТЕСТАТ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА ОРГАНИЗАЦИИ, ИМЕЮЩЕЙ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ, ПОДТВЕРЖДАЕТ, ЧТО ЕГО ОБЛАДАТЕЛЬ

-  знает особенности организации ведения бухгалтерского учета, системы внутреннего контроля и налогообложения в организациях со сложной структурой
-  владеет профессиональными навыками, связанными с управлением бухгалтерской службой организации с обособленными подразделениями
-  разбирается в тонкостях правового регулирования деятельности и применения трудового законодательства в филиалах

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